

VILNIAUS UNIVERSITETAS

AGNĖ PETKEVIČIŪTĖ

**REORGANIZAVIMO IR PERLEIDIMO OPERACIJŲ
APMOKESTINIMAS LIETUVOJE: TARYBOS DIREKTYVOS
2009/133/EB ĮGYVENDINIMAS**

Daktaro disertacija
Socialiniai mokslai, teisė (01 S)

Vilnius, 2017

Disertacija rengta 2011 – 2017 metais Vilniaus universitete

Mokslinis vadovas: Prof. dr. Bronius Sudavičius (Vilniaus universitetas,
socialiniai mokslai, teisė – 01 S)

TURINYS

IVADAS	6
I. REORGANIZAVIMO IR PERLEIDIMO OPERACIJOS. POREIKIS ŠIAS OPERACIJAS REGLAMENTUOTI TARPTAUTINIAIS MOKESČIŲ TEISĖS AKTAIS.....	26
I.1. Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo reglamentavimas nacionaliniu lygiu	26
I.2. Apribojimai, kuriuos sukelia neharmonizuotas nacionalinis reglamentavimas	31
I.3. Direktyvos priėmimo tikslas ir istorija.....	32
I.4. Operacijos, kurioms taikoma Direktyva.....	36
I.4.1. Reorganizavimo atvejai	40
I.4.2. Perleidimo atvejai.....	43
I.4.3. Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimas.....	47
II. DIREKTYVA NUSTATYTAS REORGANIZAVIMO IR PERLEIDIMO OPERACIJŲ APMOKESTINIMO MECHANIZMAS	53
II.1. Direktyvos nuostatų perkėlimas į Lietuvos nacionalinę teisę.....	53
II.2. Subjektai, kuriems taikoma Direktyva.....	57
II.2.1. Direktyvos priede nustatytos asmenų formos	59
II.2.2. Rezidavimo reikalavimas	63
II.2.3. Prievolė mokėti vieną iš Direktyvoje nurodytų mokesčių	67
II.3. Mokestinis reorganizavimo ir perleidimo operacijų neutralumas	74
II.3.1. Mokestinio neutralumo užtikrinimas įmonių lygmenyje	75
II.3.1.1. <i>Dvigubo ekonominio apmokestinimo problema veiklos perleidimo žemyn ir akcijų mainų atvejais</i>	80
II.3.2. Mokestinio neutralumo užtikrinimas akcininkų lygmenyje	86
II.3.3. Reikalavimas tęsti veiklą per nuolatinę buveinę – valstybių narių finansinių interesų apsauga.....	89
II.3.3.1. <i>Nuolatinė buveinė = veiklos dalis?</i>	91
II.3.3.2. <i>Nuolatinės buveinės apibrėžimas, pateikiamas kituose teisės aktuose</i>	93

<i>II.3.3.3. Nuolatinės buveinės samprata, suponuojama Direktyvos teksto</i>	95
<i>II.3.3.4. Su nuolatine buveine nesusijusio (taip pat iš jos į užsienio įmonę iškeliamo) turto traktavimas mokesčių tikslais</i>	99
<i>II.3.3.5. Nuolatinės buveinės reikalavimo (išėjimo apmokestinimo) atitikimas Europos Sąjungos principams</i>	105
<i>II.3.4. Mokestinių nuostolių perkėlimas</i>	108
<i>II.3.4.1. Direktyvos 6 straipsnis – tik diskriminaciją naikinanti norma</i>	111
<i>II.3.4.2. Nuostoliai perkeliama tik nuolatinės buveinės lygmenyje</i>	114
<i>II.3.4.2.1. Nuostolių perkėlimas gaunančiosios įmonės lygmenyje</i>	116
<i>II.3.4.3. Direktyvoje nereglamentuojama, kiek mokestinių nuostolių perkeliama</i>	120
<i>II.3.4.4. Nuostolių apibrėžimo problema</i>	121
<i>II.3.4.5. Mokestinių nuostolių perkėlimo taisyklės Lietuvoje</i>	124
III. ATSKIRI PROBLEMINIAI DIREKTYVA NUSTATYTO REORGANIZAVIMO IR PERLEIDIMO OPERACIJŲ APMOKESTINIMO MECHANIZMO KLAUSIMAI	133
III.1. Akcijų paskirstymas. Dalies akcijų vertės apmokėjimas pinigais	133
III.1.1. Direktyvos nuostatų aiškinimas Teisingumo Teismo praktikoje	135
III.1.2. Akcininkų mažumos išpirkimo galimybė, atsižvelgiant į kitų ES teisės aktų nuostatas.....	137
III.1.3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatos	140
III.1.4. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nuostatos.....	141
III.2. Veiklos dalies samprata	144
III.2.1. Direktyvoje pateikiama sąvoka ir jos interpretavimas Teisingumo Teismo praktikoje	145
III.2.2. Veiklos dalies samprata Teisingumo Teismo praktikoje PVM ir kapitalo mokesčių srityse.....	149
III.2.3. Veiklos dalies samprata Lietuvoje.....	156
III.3. Direktyva nustatyto mechanizmo netaikymo pagrindai	162
III.3.1. Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindas – mokesčių vengimas arba slėpimas (tinkamų komercinių priežasčių nebuvimas).....	165

III.3.2. Mokesčių vengimo prezumpcija; įrodinėjimo naštos paskirstymas ...	173
<i>III.3.2.1. Kai kurių Pelnų mokesčio įstatyme įtvirtintų reikalavimų vertinimas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką</i>	<i>178</i>
III.3.3. Direktyvos 15 straipsnio kilmė ir jo neperkėlimo į nacionalinę teisę pasekmės.....	185
III.3.4. Direktyvos 15 straipsnio taikymais kitų mokesčių, nei pelno mokestis, vengimo atvejais	193
III.3.5. Bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė Lietuvos mokesčių teisės aktuose.....	195
III.4. Teisingumo Teismo išaiškinimų taikymas operacijoms, kuriose nėra tarptautinio elemento	213
III.5. Tiesioginis Direktyvos nuostatų taikymas.....	217
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	223
LITERATŪRA	229
AUTORĖS MOKSLINĖS PUBLIKACIJOS DISERTACIJOS TEMA.....	243
DISERTACIJOS PRIEDAS NR. 1	244
DISERTACIJOS PRIEDAS NR. 2	246

IVADAS

Disertacijos mokslinis naujumas, temos aktualumas, jau atlikti tyrimai. Siekdamas didinti pajėgumus, užimti didesnę rinkos dalį, diversifikuoti produktus, paslaugas ar rizikas, mažinti sąnaudas (tame tarpe ir mokesčines) ar tiesiog išlikti, įmonės vis dažniau dalyvauja pelno mokesčio prasme neutraliose reorganizavimo ar perleidimo operacijose¹ – tiek nacionaliniu lygiu, tiek ir peržengdamos vienos valstybės ribas.

Kaip nurodo savaitraštis *The Economist*² 2015 m. pasaulis išgyveno įsigijimo bei jungimosi operacijų bumą³ – per šiuos metus nurodytų operacijų apimtis pasauliniu mastu siekė 5,5 trilijono Jungtinių Amerikos Valstijų dolerių – ir didžioji dalis jų buvo įvykdytos Jungtinėse Amerikos Valstijose. 2015 m. reorganizavimo bei perleidimo operacijos dažnai minėtos ir Lietuvoje – tiesa, ne dėl jų skaičiaus ar apimties, o dėl Vilniaus Prekybos grupę supurčiusio skandalo, kai neva pasinaudojant šiomis operacijomis buvo vengiama mokėti mokesčius į Lietuvos Respublikos valstybės biudžetą⁴.

Nagrinėjant reorganizavimo ir perleidimo operacijų apimtį Lietuvoje, konkrečius skaičius pateikti sunku. Individualiu paklausimu kreipusis į Valstybės įmonę Registrų centras⁵, buvo pateikta susisteminta informacija apie tai, kiek įmonių Lietuvoje per 2016 metus įregistravo teisinį statusą „reorganizuojama“ – 318. Tačiau praktikoje gali susiklostyti situacija, kai reorganizavimas bus baigtas ir ne tais pačiais kalendoriniais metais (ypač tuomet, kai įmonės finansiniai metai nesutampa su kalendoriniais, nes stengiamasi reorganizavimą pradėti ir užbaigti tais pačiais finansiniais metais) ar jis iš viso nebus baigtas. Taip pat šioje disertacijoje nagrinėjamos ne tik

¹ Atkreiptinas dėmesys, kad šioje disertacijoje yra nagrinėjamos dviejų rūšių operacijos. Tai, visų pirma, reorganizavimo operacijos, kurios taip pat išskiriamos kaip savarankiškos operacijos ir atitinkamai reglamentuojamos civilinėje teisėje, o taip pat perleidimo operacijos, kurios civilinėje teisėje nėra išskiriamos kaip savarankiškos. Perleidimo operacijos civilinės teisės prasme būtų įgyvendinamos kaip operacijų grupė – pvz., turtinis įnašas, įstatinio kapitalo didinimas.

² *The Economist* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-12-29]. Prieiga per internetą: < <http://economist.com/> >.

³ Rašoma ne tik apie šioje disertacijoje nagrinėjamas reorganizavimo bei perleidimo operacijas, bet ir apie pirkimo – pardavimo bei kitus sandorius.

⁴ 15 minučių [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-01 – 2015-12-31]. Prieiga per internetą: < www.15min.lt >. Delfi [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-01 – 2015-12-31]. Prieiga per internetą: < www.delfi.lt >.

⁵ Valstybės įmonė Registrų centras [interaktyvus. Žiūrėta 2017-02-28]. Prieiga per internetą: < <http://registrucentras.lt/> >

reorganizavimo, bet ir perleidimo operacijos. Pastarosios nėra laikomos reorganizavimu civilinės teisės prasme, todėl į nurodytą statistiką apie reorganizavimą nepatenka. Įgyvendinant perleidimo operacijas, civilinės teisės prasme vykdomas įstatinio kapitalo didinimas ir jo apmokėjimas turtu. Kadangi įmonių įstatinis kapitalas gali būti didinamas ir dėl kitų priežasčių, nebūtinai dėl perleidimo operacijų, susistemintos informacijos apie Lietuvoje per metus įvykdytas perleidimo operacijas pateikti nėra įmanoma.

Pažymėtina, kad tiek reorganizavimo, tiek perleidimo operacijos mokestine prasme yra neutralios, o jų mokestinis neutralumas, kartu ir valstybių, kuriose jos vykdomos, finansinių interesų apsauga yra nustatyta visos Europos Sąjungos (toliau – Europos Sąjunga, ES, Sąjunga) lygmeniu dar 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis⁶ (toliau – Direktyva). Jos nuostatos perkeltos į valstybių narių nacionalinius teisės aktus. Lietuvoje – į Pelną mokesčio įstatymą⁷ IX skyrių. Lietuvoje Direktyvos nuostatos įgyvendintos dar iki įstojimo į Sąjungą – 2001 m. priėmus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą, kurio IX skyriuje numatytas reorganizavimo, perleidimo, likvidavimo paskirų atvejų apmokestinimas, turto vertės padidėjimo pajamų bei nuostolių pripažinimas tam tikrais reorganizavimo, likvidavimo, perleidimo atvejais.

ES mastu praktikoje nurodytą Direktyvą imta taikyti ne iš karto, nes ja reglamentuotos operacijos negalėjo būti įgyvendintos tarp skirtingose valstybėse narėse įsteigtų įmonių dėl to, kad šie klausimai nebuvo reglamentuoti įmonių teisės. Susidariusi situacija išspręsta (tačiau tik iš dalies) 2004 m. pradėjus taikyti

⁶ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys* L, 225, p. 1.

Direktyva keletą kartų keista, o 2009 m. kodifikuota, pakeistas ir jos pavadinimas: Tarybos direktyva 2009/133/EB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą“. Pastarasis pavadinimas nurodomas ir disertacijos pavadinime, kadangi šioje disertacijoje analizuojamas ne tik pirminis Direktyvos variantas, bet ir visi galiojantys jos pakeitimai.

⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės statutus⁸ bei 2005 m. priėmus Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimusi, peržengiančių vienos valstybės ribas⁹.

Kaip nurodėme, 2015 m. pasaulyje vyko įsigijimo bei jungimosi operacijų bumas; dėl tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygiu įtvirtinto šių operacijų mokestinio neutralumo, jos ir toliau pasirenkamos kaip patrauklus įrankis įmonių grupių struktūroms kurti ar kitiems, aukščiau minėtiems tikslams siekti. Tačiau tenka pažymėti, jog įgyvendinant reorganizavimo bei perleidimo operacijas praktikoje vis dar susiduriama su neaiškumais bei spragomis, kas leidžia abejoti, ar tikrai esamas šių operacijų reglamentavimas – ES bei nacionaliniu lygiu – užtikrina tiek minėtą mokestinį neutralumą, tiek ir verslo subjektų bei valstybių narių finansinius interesus. O visuomenės požiūris į reorganizavimo bei perleidimo operacijas Lietuvoje leidžia daryti pagrįstą išvadą, kad apie Direktyva sukurta ir Pelną mokesčio įstatyme įgyvendintą jų apmokestinimo mechanizmą vis dar nėra plačiai žinoma.

Reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimas Lietuvos teisės moksle kompleksiškai kol kas nagrinėtas tik Vilniaus universiteto Teisės fakulteto studento magistro darbe¹⁰, tačiau didelė šio darbo dalis yra aprašomojo pobūdžio, daug dėmesio skiriama šių operacijų reglamentavimui civilinėje teisėje; magistro darbe nagrinėti teisės aktai nuo šio darbo parengimo pakeisti, o kai kurios darbo išvados kvestionuotinos. Taip pat paminėtina, kad kai kurios reorganizavimo ar perleidimo operacijų problemos Lietuvoje nagrinėtos ir periodinėje spaudoje ar informaciniuose portaluose, tačiau tik praktiniu aspektu.

Užsienio šalių mokslinėje literatūroje Direktyvos nuostatos daugiausia nagrinėtos *Ben. J. M. Terra* knygoje „*European Tax Law*“¹¹, taip pat *LANG, M.*

⁸ 2001 m. spalio 8 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001 Dėl Europos bendrovės (SE) statuto. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.

2003 m. liepos 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1435/2003 Dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.

⁹ 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimusi, peržengiančių vienos valstybės ribas. *Oficialusis leidinys L*, 310.

¹⁰ LADIETA L. *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokestiniai teisiniai santykiai*: magistro darbas. Socialiniai mokslai, teisė (OIS). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007.

¹¹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law*, Nyderlandai: Kluwer Law International, 2012., p. 689-670.

kartu su kitais autoriais parengtoje knygoje *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*¹², tačiau šių mokslinių darbų objektas, kaip nurodo ir jų pavadinimai, yra visa Europos Sąjungos mokesčių teisė, taigi ir Direktyvos analizė yra pakankamai fragmentiška, apsiribojanti Direktyvos veikimo mechanizmu bei esminių jos spragų įvardijimu. Daug dėmesio savo moksliniame darbe Direktyvai skiria ir *Harm van den Broek*¹³, šiame darbe pateikiama ir pakankamai detali Direktyvos priėmimo istorijos analizė, tačiau dėl nurodyto darbo objekto šis autorius nagrinėja tik reorganizavimo jungimo būdu operacijas; nei reorganizavimo skaidant įmones, nei perleidimo operacijų šis autorius neanalizuoja. Atskiri probleminiai klausimai, tokie kaip, pvz., Direktyvos nuostatų taikymas Europos Ekonominės Erdvės valstybėse įsteigtoms įmonėms, Direktyva nustatytas nuostolių perkėlimo mechanizmas ar Direktyvoje įtvirtintos prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės taikymas nagrinėti periodiniuose leidiniuose, tokiuose kaip *European Taxation* ar *EC Tax Review*.

Nurodytoje užsienio mokslinėje literatūroje Direktyva kritikuota ne kartą. Labiausiai – dėl jos teksto neaiškumo (Direktyvoje nepateikiami kai kurie labai svarbių joje vartojamų sąvokų, tokių kaip nuolatinė buveinė ar mokesčių vengimas apibrėžimai). Problemos nepadeda išspręsti ir teleologinio metodo taikymas, kadangi niekada nebuvo paskelbta integrali Direktyvos teksto priėmimo istorija¹⁴. Būtinybė taisyti Direktyvą bei plėsti jos taikymo sritį pripažinta dar 2001 m.¹⁵, 2005 m. Direktyva buvo pakeista ir papildyta¹⁶ naujomis nuostatomis, tačiau nemaža dalis spragų, kaip rodo ir šioje disertacijoje atliktas tyrimas, taip ir liko neištaisytos.

¹² LANG, M. et al. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Viena: Spiramus Press, 2013.

¹³ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers Within the EU*, Nyderlandai: Kluwer Law International, 2012, p. 239.

¹⁴ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 124, 146.

¹⁵ Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – *Vidaus rinkos be mokesčių kliūčių link: strategija, kaip suteikti bendrovėms konsoliduotą įmonių pelno mokesčių bazę jų veiklai visoje ES*. [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-13]. Prieiga per internetą: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF> >.

¹⁶ 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys* L, 058, p. 19-27.

Visos ES lygiu praktiniu aspektu Direktyva bei jos įgyvendinimas tuo metu 27 – ioje ES šalyse išsamiai nagrinėta 2008 m. tarptautinės audito kompanijos EY. Dokumentas paskelbtas Europos Komisijos svetainėje 2009 m. sausį¹⁷. Nors disertacijos autorė dalyvavo rengiant šią studiją, kai kurie jos teiginiai bei išvados disertacijoje kvestionuojami. Pažymėtina, kad nuo studijos parengimo Pelną mokesčio įstatymo normos, tiek reglamentuojančios reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimą, tiek ir kitus susijusius klausimus, keistos ne kartą. Tačiau vien gramatinė Direktyvos teksto bei šiuo metu galiojančio Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo analizė leidžia teigti, kad kai kurios Direktyvos nuostatos Lietuvoje vis dar nėra įgyvendintos tinkamai.

Taigi, apibendrinant aukščiau aptartus mokslinius tyrimus disertacijos tema, pažymėtina, kad šioje disertacijoje nagrinėjamos temos aktualumą patvirtina ne tik išsamaus ir visapusiško reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo teisinio tyrimo nebuvimas Lietuvoje, bet ir tokių tyrimų fragmentiškumas ES mastu. Atsižvelgiant tiek į nacionalinę, tiek į tarptautinę praktiką ir reorganizavimo bei perleidimo operacijų mastą, toks teisinės minties vakuumas nepateisinamas. Disertacijoje atliekama ne tik išsami nacionalinio, bet ir reglamentavimo ES mastu analizė, pateikiami motyvuoti pasiūlymai, kaip reorganizavimo bei perleidimo operacijų teisinis reglamentavimas turėtų būti tobulinamas ne tik Lietuvos, bet ir Europos Sąjungos – nagrinėjamus mokesčius teisinius santykius reglamentuojančios Direktyva – lygmeniu.

Disertacijos tema mokslinė prasme aktuali ir atsižvelgiant į tarptautinėje bendruomenėje disertacijos rengimo metu vykstančius kovos su agresyviu mokesčių planavimu bei mokesčių vengimu procesus, naujų teisės aktų leidybos iniciatyvas. Pvz., ES direktyva, Sąjungos lygmeniu nustatanti dividendų

¹⁷ Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended) [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-20]. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf.

apmokestinimo principus¹⁸ disertacijos rengimo metu keista du kartus. Joje nustatytos specialiosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos. Direktyvos pakeitimai įgyvendinti ir Pelno mokesčio įstatyme Lietuvoje¹⁹ bei įsigaliojo 2017 m. sausio 1 d. Disertacijos rengimo metu taip pat buvo paskelbta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, EBPO) kovos su agresyviu mokesčių planavimu (toliau – BEPS)²⁰ ataskaita – 15 žingsnių, kurie ateityje turėtų užtikrinti skaidrų ir sąžiningą tarptautinio verslo apmokestinimą.

BEPS yra nukreiptas prieš tokias struktūras, kurios išnaudoja mokesčių teisės normų spragas bei neatitikimus tarptautiniu lygmeniu tam, kad dirbtinai (nevykdant realios veiklos) perkeltų apmokestinamuosius pelnus į jurisdikcijas, kuriose taikomas žemesnis pelno mokesčio tarifas, ar tokio mokesčio iš viso nėra ir tokiu būdu mokama mažai pelno mokesčio arba jo nemokama iš viso. Kadangi BEPS yra globali problema, ji reikalauja ir globalių sprendimų. Finalinis BEPS dokumentų rinkinys suteikia valstybėms įrankius, kuriais vadovaujantis įmonių pelnas būtų apmokestinamas ten, kur realiai vykdoma jį generuojanti veikla ir sukurama pridėtinė vertė. Tuo pačiu metu verslui šis įrankis suteikia daugiau tikrumo dėl to, kokios mokesčių teisės normos bus taikomos galimo mokesčio ginčo metu bei standartizuoja mokesčių administratoriams reikalaujamas pateikti formas bei ataskaitas.

ES, kurios narės sudaro EBPO pagrindą, aktyviai siekė paversti EBPO deklaruotus planus realybe. Europos Komisija, vadovaudamasi EBPO parengtais standartais 2015 m. kovo 18 d. pristatė teisės aktų rinkinį, skirtą kovai su mokesčių vengimu. Šį rinkinį *inter alia* sudarė ir pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės²¹. Šiame direktyvos projekte, be kitų

¹⁸ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.

¹⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX – 675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas. TAR 2016-03-25, 2016-06346.

²⁰ Base Erosion and Profit Shifting [interaktyvus. Žiūrėta 2016-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>>

²¹ Europos Komisija [interaktyvus. Žiūrėta 2016-05-23]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm>.

prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių, buvo nustatytos bendros kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklės, taip pat išėjimo mokesčiai (angl. *exit taxes*).

Projektas priimtas 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva²², kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės su tam tikromis išimtimis valstybėse narėse turės būti įgyvendintos iki 2018 m. gruodžio 31 d. ir pradėtos taikyti nuo 2019 m. sausio 1 d.

Atsižvelgiant į šias kovos su mokesčių vengimu iniciatyvas, būtina sisteminė ir išsami reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo mokslinė analizė, kuri atskleistų šių operacijų esmę ir jų apmokestinimo mechanizmą, o būtent tai, kad šiuo mechanizmu įtvirtinimas ne *atleidimas* nuo turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo, o tik apmokestinimo momento nukėlimas iki bus įvykdyti vėlesni su perleidžiamu turtu susiję sandoriai. Ir kad toks apmokestinamojo momento nukėlimas nėra besąlyginis – Direktyva sukurtu mechanizmu taip pat apsaugomi valstybių narių finansiniai interesai, užkertant kelią *fiziniam* turto judėjimui. Mokslinė prasme turi būti išsamiai išdėstyta ir pagrįsta ir tai, kad Direktyva sukurtas mechanizmas nėra mokestinė lengvata, o tiesiog specialios apmokestinimo sąlygos tais atvejais, kai nėra jokio objektyvaus pagrindo mokesčių mokėjimui – vykdant nurodytas operacijas piniginiai mokėjimai nėra atliekami. Pasinaudojimas Direktyva sukurtomis taisyklėmis, perkeltomis į nacionalinį įstatymą, taip pat nėra mokesčių planavimas ar mokesčių vengimas *per se*.

Įvertinus reorganizavimo bei perleidimo operacijų sudėtingumą, turi būti atliktas išsamus tyrimas, kaip ir kokios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos turi būti taikomos tais atvejais, kai reorganizavimo ar perleidimo operacija yra vykdoma kaip ūkinių operacijų grupės dalis agresyvaus mokesčių planavimo (ar mokesčių vengimo) schemose. Taip pat, kokias šiuo metu kylančias problemas reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo

²² 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva 2016/1164/EB kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. *Oficialusis leidinys* L, 193/13.

sirtyje galėtų padėti išspręsti aukščiau nurodytos tarptautinės iniciatyvos dėl bendrų kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklių bei išėjimo mokesčių. Disertacijos autorės nuomone, tik sisteminė ir išsami galiojančio reglamentavimo analizė padės išvengti situacijos, kuomet su nurodyta prieš mokesčių vengimą nukreipta iniciatyva susijusių ES teisės aktų paketas bus tiesiog mechaniškai perkeltas į Lietuvos teisę, nesprendžiant, kaip konkreti teisės norma veiks (ir ar ji veiks iš viso), atsižvelgiant į jau galiojančią reglamentavimą ir nesprendžiant šiuo metu kylančių praktinių problemų, kurias ES mastu sukurti instrumentai, disertacijos autorės nuomone, galėtų padėti išspręsti.

Taigi, šioje disertacijoje pirmą kartą po Direktyvos įgyvendinimo Lietuvoje 2001 m. išsamiai ir sistemiškai nagrinėjamas Direktyva sukurtas reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo mechanizmas, atskleidžiama jo esmė ir problematika, teikiamos rekomendacijos dėl jo tobulinimo.

Disertacijos objektas ir dalykas. Šio darbo tyrimo objektą atskleidžia disertacijos pavadinimas – tai reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimas.

Atkreiptinas dėmesys, kad disertacijoje nagrinėjama pelno mokesčio sritis – analizuojamas direktyvos, unifikuojančios reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimą pelno mokesčiu, įgyvendinimas Lietuvoje. Siekiant tikslumo pažymėtina, kad reorganizavimo bei perleidimo operacijos taip pat gali būti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM, pridėtinės vertės mokestis) objektu (konkrečiai – ekonominės veiklos, kaip komplekso, perleidimas nėra laikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu pridėtinės vertės mokesčio tikslais, tuo tarpu nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl juridinio asmens pasibaigimo reorganizavimo būdu yra laikomi prekių tiekimu ar paslaugų teikimu už atlygį pridėtinės vertės mokesčio prasme). Tais atvejais, kai reorganizavime bei perleidime dalyvaujančių asmenų akcininkai yra fiziniai asmenys, kyla ir apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu klausimai. Siekiant gilesnės būtent apmokestinimo pelno mokesčiu aspektų analizės, nei

pridėtinės vertės, nei gyventojų pajamų mokesčio klausimai šioje disertacijoje detalieji nėra nagrinėjami, taip pat pažymėtina, kad šie mokesčiai nepatenka ir į disertacijoje nagrinėjamos Direktyvos reguliavimo sritį.

Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad tam tikrais atvejais, siekiant atskleisti reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo esmę, tam tikrą klausimo problematiką bei pateikti pasiūlymus, nagrinėjama ne tik *mokestinis ginčas nagrinėjančių institucijų praktika* tiesioginio, bet ir netiesioginio apmokestinimo srityje. Disertacijos autorės nuomone, tokia tyrimo metodika ypač aktuali nagrinėjant Direktyvoje įtvirtintą prieš mokesčių vengimą nukreiptą normą, kadangi teisminės praktikos tiesioginių mokesčių srityje apimtis labai ribota, kas neleidžia daryti išvadų nagrinėjamais klausimais. Taip pat, disertacijos autorės nuomone, minėta praktika yra naudinga siekiant suprasti bendrą Teisingumo Teismo poziciją, kuri, nors ir yra pateikiama taikant bei aiškinant kitas sritis reglamentuojančius teisės aktus, remiasi tais pačiais bendraisiais ES teisės principais.

Objektyvi, išsami ir naudinga reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo analizė, be jokios abejonės, nėra galima be konkrečių ši apmokestinimą nustatančių teisės normų turinio tyrimo. Taip pat pabrėžtina, kad tarptautinėje praktikoje kalbant apie tiesioginius mokesčius – tame tarpe ir pelno – kiekviena jurisdikcija savarankiškai sprendžia apmokestinimo šiais mokesčiais klausimus – nusistato mokesčio objektą, bazę, mokėtojus, tarifus ir pan. Skirtingai nei kalbant apie netiesioginius mokesčius, tokius kaip pridėtinės vertės mokestis ar akcizai, kur apmokestinimo principus gali nustatyti ir bendrą rinką kurianti valstybių grupė, tokia kaip, pvz., Europos Sąjunga. Dėl šios priežasties apžvelgti visame pasaulyje galiojantį reorganizavimo ar perleidimo operacijų apmokestinimą būtų sudėtinga ir vargu, ar išvis įmanoma. Atsižvelgiant į tai, disertacijoje nagrinėjamas tik nacionalinis reglamentavimas – anksčiau ir disertacijos rengimo metu galiojusios Pelno mokesčio įstatymo normos, taip pat, kaip minėta, ES lygiu galiojanti ir valstybių narių (taip pat ir Lietuvos) įgyvendinta 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui,

skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis su vėlesniais jos pataisymais bei pakeitimais, nustatanti nagrinėjamų operacijų apmokestinimo mechanizmą bendrosios rinkos lygmenyje.

Taigi, pirminis šios disertacijos tyrimo dalykas yra reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimą reglamentuojančios normos, įtvirtintos Direktyvoje bei nacionaliniame Pelno mokesčio įstatyme. Šio darbo tyrimo dalykas – ir kitus klausimus reglamentuojančių teisės aktų – mokesčių administravimo, apmokestinimo kitais tiesioginiais bei netiesioginiais mokesčiais Lietuvoje – normos tiek, kiek tai būtina disertacijoje nagrinėjamiems klausimams išanalizuoti bei teisės aktų tobulinimo pasiūlymams pateikti. Darbo tyrimo dalyku taip pat laikytinos kitų mokslininkų publikacijose pateikiamos išvados ir pasiūlymai, taip pat, kaip nurodyta, Direktyvos įgyvendinimo ES šalyse narėse atliktoje studijoje pateiktas ES valstybėse narėse taikomos reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo praktikos apibendrinimas.

Pažymėtina, kad tiek reorganizavimo, tiek perleidimo operacijos aktualios ir kitos – privatinės teisės – kontekste. Šių operacijų įgyvendinimo reglamentavimas privatinės teisės normomis taip pat kelia tiek teorinių, tiek praktinių problemų bei klausimų. Tačiau siekiant atlikti išsamią nagrinėjamų operacijų apmokestinimo pelno mokesčiu analizę ir nenukrypti nuo nagrinėjamo dalyko bei išvengti aprašomojo darbo pobūdžio, šioje disertacijoje nagrinėjami tik viešosios – mokesčių teisės – aspektai. Tuo tarpu privatinės teisės klausimai analizuojami tik tiek, kiek būtina apmokestinimo problematikai išdėstyti.

Disertacijos tikslas. Pradėjus rengti disertaciją iškelta hipotezė, jog Direktyvos nuostatos į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą iš esmės buvo perkeltos tinkamai. Tačiau dėl mechaninio šių nuostatų perkėlimo ar kitų priežasčių kai kuriais atvejais reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo reglamentavimas Pelno mokesčio įstatyme neatitinka reglamentavimo Direktyvos nuostatomis. Tyrimo metu, atsižvelgiant į jo rezultatus, ši hipotezė yra patvirtinama arba paneigiama.

Disertacijos uždaviniai. Tam, kad būtų pasiektas disertacijos tyrimo tikslas, keliama šie uždaviniai:

1. Atskleisti reorganizavimo ir perleidimo operacijų mokestinį neutralumą, palyginus su kitomis, pvz., pardavimo operacijomis; atsakyti į klausimą, ar toks nurodytų operacijų apmokestinimo mechanizmas laikytinas mokestine lengvata.

2. Išnagrinėti ir atskleisti Direktyva nustatytą reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo bei ES valstybių narių finansinių interesų apsaugos mechanizmą – t.y. išnagrinėti, kokiems subjektams bei operacijoms šis mechanizmas yra taikomas; kaip mokestinis neutralumas užtikrinamas reorganizavimo bei perleidimo operacijose dalyvaujančių įmonių bei jų akcininkų lygmenyje, kaip sprendžiami mokestinių nuostolių perkėlimo klausimai ir kartu apsaugomi valstybių narių finansiniai interesai. Pateikti Direktyva nustatyto mechanizmo tobulinimo pasiūlymų.

3. Išnagrinėti Pelno mokesčio įstatymo bei susijusių teisės aktų nuostatas. Nustačius netinkamo reglamentavimo atvejus, pateikti pasiūlymus įstatymo leidėjui dėl atitinkamų Pelno mokesčio įstatymo nuostatų tobulinimo.

4. Išnagrinėti atskirus probleminius Direktyva nustatyto mechanizmo aspektus bei atskleisti, kaip Direktyva nereglamentuoti ar nepakankamai reglamentuoti klausimai sprendžiami nacionaliniame apmokestinimą pelno mokesčiu nustatančiame įstatyme. Pateikti pasiūlymų, kaip tokiais atvejais turėtų būti sprendžiami galimi prieštaravimai ir pildomos reglamentavimo spragos.

5. Analizuoti, kaip Direktyva buvo įgyvendinta kitose valstybėse narėse bei, teikiant pasiūlymus dėl Direktyvos ir nacionalinio Pelno mokesčio įstatymo tobulinimo, remtis geriausia užsienio valstybių praktika.

6. Įrodyti, kad tiek atsižvelgiant į Direktyvos nuostatas bei jos priėmimu siektus tikslus, tiek į nacionalinį reglamentavimą, Pelno mokesčio įstatymo nuostatos mokesčių administratoriaus kai kuriais atvejais interpretuojamos netinkamai bei pasiūlyti, kaip neatitikimai turėtų būti sprendžiami kiekvienu konkrečiu atveju.

Disertacijoje ginami teiginiai

1. Direktyvos nuostatos, reglamentuojančios reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo mechanizmą bei užtikrinančios jų neutralumą, į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą iš esmės buvo perkeltos tinkamai.

2. Keletu atvejų Direktyvoje įtvirtinto mechanizmo veikimo problemos Lietuvoje gali būti išspręstos tik iš esmės keičiant galiojančią nacionalinį reglamentavimą, pvz., naikinant Pelno mokesčio įstatyme nustatytus konkrečius išankstinius apribojimus (3 metų akcijų išlaikymo bei veiklos tęsimo nuostolių kėlimo atveju), prieštaraujančius Direktyvos nuostatoms bei Europos Sąjungos teisės principams, ar nustatant specialią prieš mokesčių vengimą nukreiptą normą, kuri būtų taikoma reorganizavimo ar perleidimo atvejais.

3. Kai kuriais atvejais, kaip pvz. dėl nuostolių kėlimo *tarptautinio*²³ reorganizavimo bei perleidimo metu, Direktyvos nuostatos į Pelno mokesčio įstatymą nėra perkeltos tiesiogiai. Susidariusią situaciją iš dalies įgalina spręsti sisteminė šio įstatymo analizė, leidžianti daryti išvadą, kad ir nurodytais atvejais Direktyva yra įgyvendinta tinkamai, tačiau aiškumo tikslais būtini ir atitinkami Pelno mokesčio įstatymo pakeitimai.

4. Atsižvelgiant tiek į Direktyvos nuostatas bei jos priėmimo tikslus, tiek į nacionalinį reglamentavimą, kai kurias Pelno mokesčio įstatymo nuostatas mokesčių administratorius tiek apibendrintame Pelno mokesčio įstatymo komentare, tiek praktikoje, interpretuoja netinkamai (pvz., nurodo, kad veikla nuolatinėje buveinėje turėtų būti vykdoma nuolat, kitaip bus kvestionuojama visa reorganizavimo ar perleidimo operacija ar reikalauja fizinio veiklos atskirumo dar iki perleidimo operacijos), taip pat pasinaudojant šiais instrumentais nėra sprendžiami praktikoje reorganizavimo bei perleidimo atvejais kylantys klausimai (pvz., nepasisakoma dėl nuolatinės buveinės Lietuvoje apimties).

²³ Kalbama apie vienos valstybės ribas peržengiančius sandorius, terminas anglų kalba – *cross border*.

5. Direktyvoje nustatytas reglamentavimas turėtų būti tobulinamas pačioje Direktyvoje apibrėžiant joje nepateiktas ar tikslinant jau pateiktas sąvokas, unifikuojant nuostolių perkėlimo mechanizmą, bei, atsižvelgiant į verslo interesus, įtvirtinant naujas reorganizavimo bei perleidimo operacijas.

Praktinė darbo reikšmė. Visų pirma, disertacijoje pateikiamos išvados ir pasiūlymai dėl reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo reglamentavimo tobulinimo gali pasitarnauti tiek nacionaliniam įstatymų leidėjui tobulinant Perno mokesčio įstatymą bei kitais teisės aktais nustatytą galiojantį reglamentavimą, tiek ES institucijoms, keičiant galiojantį reglamentavimą tarptautinių reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo srityje.

Antra, reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo analizė turėtų būti naudinga tiek Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojai, taikantiems Perno mokesčio įstatymo nuostatas bei Lietuvoje mokestinius ginčus nagrinėjančioms institucijoms.

Trečia, šis darbas galėtų būti vertingas vykdant įvairius praktinius mokymus reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo tema, skirtus privataus sektoriaus darbuotojų kvalifikacijai kelti.

Ketvirta, ši disertacija taip pat galėtų pasitarnauti mokslininkams, nagrinėjantiems reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo problematiką, o taip pat dėstant apmokestinimo pelno mokesčiu bei tarptautinių operacijų apmokestinimo teoriją studentams.

Tyrimo metodika. Rengiant disertaciją taikomi dokumentų analizės, loginis, istorinis, sisteminis ir lyginamasis tyrimo metodai.

Vadovaujantis dokumentų analizės metodu analizuojami reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimą nustatantys teisės aktai – Direktyva su vėlesniais jos papildymais bei pakeitimais, Perno mokesčio įstatymas, kiti apmokestinimą Lietuvoje reglamentuojantys teisės aktai bei privatinės teisės šaltiniai. Taip pat mokslinė literatūra, teismų sprendimai nagrinėjamais klausimais.

Loginis metodas naudojamas aiškinant mokesčių teisės normų turinį, darant apibendrinimus ir išvadas. Taip pat, vadovaujantis šiuo metodu, vertinamos ir analizuojamos teisės mokslininkų nuomonės, kurioms šiame darbe pritariama arba nepritariama ir siūloma kitoks kylančių klausimų sprendimas.

Istorinio metodo dėka disertacijoje pateikiama istorinė reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų analizė, kuri padeda atskleisti, kodėl buvo pasirinktas vienoks ar kitoks reglamentavimo variantas.

Sisteminės analizės metodas taikomas nagrinėjant klausimus, kurių visapusiškam atskleidimui būtina išnagrinėti ne vienos teisės šakos normas. Pavyzdžiui, siekiant atsakymo į klausimą, ar, vadovaujantis Direktyvoje bei Pelno mokesčio įstatyme numatyta 10 proc. akcijų vertės apmokėjimo grynaisiais pinigais išimtimi, yra galimas nepageidaujamos akcininkų mažumos akcijų išpirkimas, būtina analizuoti ne tik nurodytus teisės aktus, bet ir civilinius teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas (tiek nacionalinės teisės, tiek tarptautinės), kadangi mokestinių teisinių santykių reglamentavimas šiuo atveju neabejotinai susijęs su civilinės teisės reglamentuojamais klausimais. Taigi, sisteminio metodo taikymas moksliniame tyrime leidžia mokestinius klausimus nagrinėti ne atsietai, izoliuotai, o sistemiškai. Sisteminės analizės metodas taip pat leidžia suvokti nacionalinių ir tarptautinių mokestinius teisinius santykius reglamentuojančių teisės normų sąsajas.

Lyginamasis tyrimo metodas ypatingai svarbus atskleidžiant esamo reorganizavimo bei perleidimo operacijų stipriąsias puses ir trūkumus bei teikiant rekomendacijas, kaip būtų galima šį reglamentavimą tobulinti. Šio metodo pagalba nagrinėjamas reglamentavimas Lietuvoje lyginamas su reglamentavimu kitose ES valstybėse narėse.

Aiškinant teisės normų turinį taip pat naudojami lingvistinis, teleologinis ir sisteminis teisės aiškinimo metodai. Naudojant lingvistinį metodą teisės aktų ir kitų dokumentų tekstai analizuojami vadovaujantis gramatikos, sintaksės ir kitomis kalbos taisyklėmis. Aiškinama žodžių, sąvokų prasmė, sakinių struktūra. Šis metodas itin svarbus analizuojant šaltinius užsienio kalba. Kadangi aiškinant

teisės normas negalima apsiriboti vien tik lingvistinio metodo taikymu, nes tokiu atveju tikroji teisės normos prasmė gali likti neatskleista, siekiant atskleisti teisės normų turinį, taip pat taikomi teleologinis (teisės normų aiškinimo atsižvelgiant į teisės aktų tikslus ir jas priėmusių institucijų uždavinius) ir sisteminis teisės aiškinimo metodai.

Tyrimo šaltiniai. Pagrindiniai tyrimo šaltiniai – Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas bei 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis su vėlesniais papildymais ir pakeitimais. Taip pat kitus susijusius mokestinius teisinius klausimus reglamentuojantys Europos Sąjungos bei Lietuvos Respublikos teisės aktai; civilinius teisinius santykius reglamentuojantys tarptautiniai ir nacionaliniai teisės aktai, teisės aktų projektai, *travaux preparatoires*. Tarptautinės audito kompanijos EY atlikta Direktyvos įgyvendinimo šalyse narėse studija – tiek, kiek būtina palyginti Lietuvos ir užsienio valstybių teisinį reguliavimą ar išryškinti tam tikros problemos aktualumą. Taip pat darbe remiamasi Lietuvos ir užsienio autorių mokslinė literatūra, kurioje nagrinėjami reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo klausimai. Iš užsienio teisės mokslininkų daugiausia remtasi Finnerty C., Helminen M., Lang M., Lozev K., Petkevica J., Petrosovitch K., Terra B., Walter P. Van Den Broek H. ir kitų mokslininkų darbais.

Labai svarbu paminėti tai, kad siekiant užtikrinti vienodą ES teisės taikymą visose ES šalyse, Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – Teisingumo Teismas, Teismas) suteikta teisė aiškinti ES teisę²⁴. Taigi, taikant ir aiškinant Direktyvos, o kartu ir Pelnų mokesčio įstatymo nuostatas, turėtų būti atsižvelgiama ir į šio Teismo praktiką. Todėl šio Teismo sprendimai – labai svarbus šios disertacijos tyrimo šaltinis. Kadangi šio Teismo praktika aiškinant Direktyvos nuostatas disertacijos rengimo metu nebuvo gausi, taip pat

²⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-27]. Prieiga per internetą: < <http://curia.europa.eu/> >.

vadovautasi šio Teismo išaiškinimais kitose – pvz., apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu – srityse.

Darbe taip pat naudojama Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo praktika apmokestinimo pridėtinės vertės bei mokesčių administravimo klausimais (reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo klausimai, kurie būtų aktualūs šioje disertacijoje nagrinėjamiems klausimams spręsti, disertacijos rengimo metu šio teismo nagrinėti nebuvo).

Disertacijos struktūra. Disertaciją sudaro įvadas, trys dėstomosios dalys, išvados ir pasiūlymai, naudotų šaltinių sąrašas ir disertantės mokslinių publikacijų sąrašas, du disertacijos priedai.

Disertacijos įvade pagrindžiamas mokslinis darbo naujumas bei nagrinėjamos temos aktualumas, apžvelgiami nagrinėjama tema Lietuvoje ir užsienyje atlikti tyrimai ir paskelbtos publikacijos, apibrėžiamas darbo objektas, dalykas ir tikslas, suformuluoti uždaviniai ir ginami teiginiai, nurodoma praktinė darbo reikšmė, pristatomi taikyti tyrimo metodai, taip pat naudojami šaltiniai, aprašoma bendra darbo struktūra.

Pirmojoje dėstomojoje disertacijos dalyje „Reorganizavimo ir perleidimo operacijos. Poreikis šias operacijas reglamentuoti tarptautiniais mokesčių teisės aktais“ kalbama apie tai, kaip šios operacijos yra apmokestinamos nacionaliniu lygiu – aptariamas jų mokesstinis neutralumas, kuris būtent ir išskiria jas iš kitų verslo sandorių. Taip pat kalbama apie tai, ar nurodytas apmokestinimas mokesčių teisės prasme yra lengvata ar specialios tam tikriems atvejams skirtos apmokestinimo sąlygos. Šioje disertacijos dalyje taip pat analizuojama, kokie apribojimai kyla tais atvejais, kai aptariamos operacijos peržengia vienos valstybės sienas ir dėstoma, kad siekiant sukurti vieningą rinką ir šiuos apribojimus pašalinti būtent ir buvo priimta disertacijoje nagrinėjama Direktyva. Pirmojoje disertacijos dalyje aptariami šios Direktyvos priėmimo tikslai bei istorija, taip pat operacijos, kurioms taikomos Direktyvos nuostatos.

Antrojoje darbo dalyje „Direktyva nustatytas reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo mechanizmas“ išdėstoma, kokiems subjektams taikomos Direktyvos nuostatos, taip pat analizuojama, kaip

užtikrinamas reorganizavimo bei perleidimo operacijų mokestinis neutralumas tiek įmonių, tiek akcininkų lygmenyje; nagrinėjamas Direktyvoje įtvirtintas mokestinių nuostolių perkėlimo mechanizmas. Taip pat kalbama apie tai, kaip Direktyvos pagalba užtikrinami valstybių narių finansiniai interesai.

Pažymėtina, kad pasirinktas pirmosios ir antrosios disertacijos dalių išskyrimas yra sąlyginis. Atsižvelgiant į tai, kad Direktyva reguliuojami sudėtingi mokestiniai teisiniai santykiai – sudėtingos tarptautinės operacijos, pirmoji disertacijos dalis paprastumo ir aiškumo tikslais yra labiau aprašomojo pobūdžio, skirta supažindinti skaitytoją su reorganizavimo bei perleidimo operacijų ypatumu – mokestiniu neutralumu, šioje dalyje taip pat įvardijamos Direktyvoje nustatytos reorganizavimo ir perleidimo operacijos – siekiant aiškumo Disertacijos prieduose pateikiamos šių operacijų schemas. Antroji disertacijos dalis yra labiau analitinio pobūdžio ir skirta reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo mechanizmui atskleisti. Šioje disertacijos dalyje tiek Direktyvos, tiek atitinkamos Pelnų mokesčio įstatymo nuostatos analizuojamos detalai – aptariami subjektai, kuriems skirta Direktyva, Direktyvos veikimo mechanizmas. Nurodomi probleminiai galiojančio reglamentavimo aspektai bei spragos.

Trečiojoje disertacijos dalyje „Atskiri probleminiai Direktyva nustatyto reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo mechanizmo klausimai“ nagrinėjami atskiri probleminiai atvejai – tokie kaip, pvz., sąvokos „veiklos dalis“ reikšmė ar mažumos akcininkų akcijų išpirkimo galimybė. Daug dėmesio skiriama Direktyva nustatyto mechanizmo netaikymo pagrindams, mokesčių vengimo prezumpcijos analizei, identifikuojamos galiojančio nacionalinio reglamentavimo spragos. Aptariama tiesioginio Direktyvos nuostatų taikymo galimybė. Kai kurie trečiojoje disertacijos dalyje nagrinėjami klausimai, pvz., veiklos dalies sąvoka, mažumos akcininkų akcijų išpirkimo galimybė, taip pat galėjo būti inkorporuoti į pirmąją ar antrąją disertacijos dalis. Tačiau, disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant į tai, kad veiklos dalis yra perleidžiama keletos operacijų metu, o mažumos akcininkų akcijų išpirkimo galimybė numatyta beveik visais reorganizavimo ir perleidimo atvejais, siekiant

aiškumo bei vengiant pasikartojimo, šie klausimai visgi nagrinėtini atskirai. Taip pat nurodytų klausimų problematika bei keliamų klausimų sprendimas, disertacijos autorės nuomone, yra aiškesni juos dėstant tyrimo pabaigoje – išdėsčius Direktyvos veikimo mechanizmą. Aiškumo tikslais, pirmojoje ir antrojoje disertacijos dalyse daromos nuorodos į trečiąją disertacijos dalį.

Taigi, atsižvelgiant į disertacijos pavadinimą „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: Tarybos Direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“ bei disertacinio tyrimo tikslą, o būtent patvirtinti arba paneigti hipotezę, jog šios Direktyvos nuostatos į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą iš esmės buvo perkeltos tinkamai, *disertacijoje yra nuosekliai nagrinėjamas Direktyvos tekstas* – pradedant operacijomis ir subjektais, kuriems Direktyva yra taikoma; toliau pereinant prie nuostatų, reglamentuojančių Direktyvos veikimo mechanizmą (mokestinio neutralumo užtikrinimas, nuostatų perkėlimas) bei užtikrinančių valstybių narių finansinius interesus (veiklos tęsimo per nuolatinę buveinę reikalavimas), baigiant tais atvejais, kai valstybėms narėms suteikiama teisė atsisakyti taikyti Direktyvos nuostatas – prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės taikymo atvejai. Būtent Direktyvos tekstas ir jos struktūra suponuoja Disertacijoje analizuojamus klausimus bei jų seką ir svarbą temos atskleidimui ir visam disertaciniam tyrimui. Aiškumo bei nuoseklumo tikslais lygiagrečiai su Direktyvos nuostatomis analizuojamos jas įgyvendinančios atitinkamos Pelnų mokesčio įstatymo nuostatos, dėl šios priežasties antroji disertacijos dalis pradedama istoriniu aspektu – analizuojant, kaip Direktyvos nuostatos buvo įgyvendintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme. Disertacijoje išdėstomos tiek tarptautinio, tiek nacionalinio reglamentavimo problemos, teikiami pasiūlymai.

Atsižvelgiant į nacionalinio reglamentavimo ypatumus ir disertacijos rengimo metu susiklosčiusią praktiką, šioje disertacijoje kai kurios Direktyvos nuostatos nėra nagrinėjamos išsamiai. Pvz., kadangi Europos bendrovių ar kooperatinių bendrovių steigimo ar esamų juridinių asmenų pertvarkymo į šias formas praktika Lietuvoje nėra paplitusi, disertacijoje apsiribojama tik tam tikrų

Europos bendrovės ir kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimo atvejų probleminių aspektų analize.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad Direktyvoje atskirai nustatytos taisyklės, taikomos „perregimiems vienetams“ (finansškai skaidrioms įmonėms). Kaip bus dėstoma disertacijoje toliau, 2005 m. papildžius Direktyvą ir jos taikymą išplėtus įvairioms juridinių asmenų formoms, susidarė situacija, kad kai kurie tokių asmenų, nors ir laikomi mokesčių mokėtojais įsisteigimo valstybėje, kitoje valstybėje narėje traktuojami kaip „perregimi“, finansškai skaidrūs ir yra apmokestinami akcininkų lygmenyje. Atsižvelgiant į tai, pvz., Direktyvos 10 (a) straipsnis leidžia valstybėms narėms netaikyti Direktyvos nuostatų tais atvejais, kai valstybė narė perleidžiančią arba įgytąją įmonę laiko finansškai skaidria. Tokiu atveju valstybė narė turi teisę netaikyti Direktyvos nuostatų apmokestindama tiesioginį arba netiesioginį tos įmonės akcininką dėl tos įmonės pajamų, pelno ar turto vertės padidėjimo pajamų. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad ir tokiais atvejais, valstybė narė naudodamasi nurodyta teise, turi taikyti *atleidimą* nuo mokesčio, kuriuo, jeigu nebūtų taikoma nagrinėjama Direktyva, būtų apmokestinamos finansškai skaidrios įmonės pajamos, pelnas ar turto vertės padidėjimo pajamos, tokiu pat būdu ir tokia pat suma, kaip ir tuo atveju, jeigu tas mokestis iš tikrųjų būtų buvęs išskaičiuotas ir sumokėtas. Koks mokestinis efektas kiekvienu atveju susidarytų, t.y. kiek mokesčių turėtų būti mokama akcininko lygmenyje, nagrinėtina kiekvienu konkrečiu atveju atskirai, atsižvelgiant į kiekvienos jurisdikcijos mokesčių teisės normas. Disertacijos autorė atkreipia dėmesį, kad Lietuvos mokesčių sistemoje atskiros taisyklės finansškai skaidrioms įmonėms nėra nustatytos, todėl ir plačiau Direktyvos 4 (2) bei 10 (a) straipsniai disertacijoje nenagrinėjami.

Disertacijos pabaigoje atlikto tyrimo pagrindu formuluojamos išvados, kurios, disertacijos autorės nuomone, apibendrina išsikeltų uždavinių sprendimo rezultatus; pateikiami siūlymai dėl galiojančio reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo reglamentavimo tobulinimo. Taip pat pridedamas naudotų šaltinių sąrašas ir autorės publikacijų moksliniuose leidiniuose sąrašas.

Tyrimo rezultatų aprobavimas. Disertacijos autorė parengė du mokslinius straipsnius, susijusius su šioje disertacijoje nagrinėjamomis temomis, kurie buvo publikuoti Vilniaus universiteto Teisės fakulteto periodiniame mokslo leidinyje „Teisė“.

I. REORGANIZAVIMO IR PERLEIDIMO OPERACIJOS. POREIKIS ŠIAS OPERACIJAS REGLAMENTUOTI TARPTAUTINIAIS MOKESČIŲ TEISĖS AKTAIS

I.1. Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo reglamentavimas nacionaliniu lygiu

Disertacijos įvade minėta, kad reorganizavimo bei perleidimo operacijoms taikomas specialus reglamentavimas, ir pelno mokesčio prasme jos yra neutralios (jei tenkinamos teisės aktuose įtvirtintos sąlygos, jų metu perleidžiamas turtas ir įsipareigojimai nėra apmokestinami pelno mokesčiu). Siekiant geriau suprasti šio – specialaus – apmokestinimo mechanizmą, trumpai aptartinos bendrosios apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklės – nurodomas Lietuvos pavyzdys.

Sakykime, verslo pertvarkymui pasirenkamos ne reorganizavimo ar perleidimo operacijos, o, pvz., įmonių, atskiros veiklos ar turto *pardavimo* sandoriai. Lietuvoje tokiems sandoriams taikomos bendrosios Pelno mokesčio įstatymo²⁵ nuostatos, tame tarpe ir Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnis, imperatyviai nustatantis, kad sandoriai turi būti vykdomi rinkos kainomis.

Pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos. Šioms pajamos priskiriamos *ir turto vertės padidėjimo pajamos*, kurias sudaro turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės ir įsigijimo kainų skirtumas. Akivaizdu, kad pasirinkus pardavimo sandorius, ir rinkos kainai esant aukštesnei nei įsigijimo savikaina (įvertinus nusidėvėjimą), susidaro turto vertės padidėjimo pajamos, kurios apmokestinamos pelno mokesčiu, taigi kyla tam tikros įmonių nepageidaujamos mokesstinės pasekmės.

Tuo tarpu reorganizavimo ir perleidimo operacijos mokesetine prasme yra neutralios – jas vykdant aukščiau minėtos turto vertės padidėjimo pajamos nesusidaro, kadangi tiek akcijos, tiek ir kitas turtas pas juos įgyjančius asmenis apskaitomos ne rinkos (kaip kad yra vadovaujantis bendrosiomis taisyklėmis), o

²⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 <...>.

mokestinėmis istorinėmis (likutinėmis) vertėmis²⁶ (vertėmis, buvusiomis pas tokį turtą perleidusį asmenį). Pvz., vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio nuostatomis, apibendrintai, kai reorganizavimo ar perleidimo atvejais vieneto dalyviai už turimas akcijas mainais gauna kito vieneto akcijų, tokių mainais gautų naujų akcijų įsigijimo kaina yra šių dalyvių išmainytų akcijų įsigijimo kaina, buvusi iki šių akcijų perdavimo mainais. Kai reorganizavimo ar perleidimo atvejais vienetas perleidžia turtą kitam vienetui, tai vienetui, gavusiam nuosavybės turtą, šio turto įsigijimo kaina yra šio turto įsigijimo kaina, buvusi iki turto perleidimo nuosavybės turtą perdavusiame vienete.

Kitaip tariant – priešingai nei vadovaujantis bendrosiomis apmokestinimo taisyklėmis, kuomet turto vertės padidėjimo pajamos apskaičiuojamos ir atitinkamai apmokestinamos iš karto *tokio turto perleidimo metu*, reorganizavimo ir perleidimo atvejais turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas yra *atidedamas* iki tol, kol toks turtas bus parduotas, išmainytas ar kaip kitaip parleistas. Dėl tokio nustatyto teisinio reguliavimo reorganizavimo ir perleidimo operacijos mokestine prasme tampa žymiai patrauklesnės. Reikia paminėti ir tai, kad paprastai reorganizavimo bei perleidimo atvejais leidžiamas ir sukauptų mokestinių nuostolių perkėlimas²⁷, kai tuo tarpu įgyvendinant įprastus pardavimo sandorius mokestiniai nuostoliai nėra perduodami, taigi nagrinėjamos operacijos mokestine prasme tampa dar patrauklesnės.

Atsižvelgiant į išdėstytą, akivaizdu, kad *nacionaliniu* lygiu (aišku, jei tai sutampa su ekonomine logika) mokestine prasme verslui priimtinesnės yra reorganizavimo bei perleidimo, o ne pardavimo procedūros. Tačiau situacija iš esmės skiriasi, kai tokios operacijos peržengia vienos valstybės ribas ir joms taikomi kelių valstybių teisės aktai. Nesant vieningo tarptautinio reglamentavimo, užtikrinančio tokių operacijų mokestinį neutralumą, įmonės susiduria su begale apribojimų bei suvaržymų.

²⁶ Čia ir toliau kalbama apie mokestines, o ne apie finansines apskaitos principus.

²⁷ Direktyvos veikimo mechanizmas, apimantis tiek turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo nukėlimą, tiek mokestinių nuostolių perkėlimą, tiek kitus klausimus, detalai nagrinėjamas šioje disertacijoje toliau.

Išdėsčius reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo esmę, atkreiptinas dėmesys, kad gali būti keliamas klausimas, ar nurodytas apmokestinimo režimas laikytinas mokesčio lengvata ar tiesiog konkrečioms situacijoms pritaikyta apmokestinimo tvarka. Siekiant atsakyti į šį klausimą, nagrinėjamas, visų pirma, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas²⁸, pateikiantis mokesčio lengvatos definiciją, o taip pat ir mokesčių teisės teorija.

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 10 dalyje mokesčio lengvata apibrėžiama kaip mokesčių mokėtojai ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI, Valstybinė mokesčių inspekcija) parengtame apibendrintame šio įstatymo straipsnio komentare²⁹ paaiškinama, kad mokesčių lengvatos gali būti nustatomos mažinant mokesčio dydį (tarifą) arba mokesčio bazę, taip pat gali būti nuolatinio pobūdžio, kurios nustatytos atitinkamais mokesčių įstatymais, ar laikinos, nustatytos specialių mokesčių įstatymų.

Mokesčių administratoriaus nuomone, mokesčio lengvatos sąvoka apima ir pačiame Mokesčių administravimo įstatyme numatytas mokesčių mokėjimo lengvatas, tokias kaip, pvz.: atleidimas nuo baudų ir/ar delspinigių, mokestinės paskolos sutartis. Tuo tarpu teisės moksle³⁰ nurodoma, kad atleidimas nuo baudų ir delspinigių liečia ne pačius mokesčius, o tik su jais susijusias sumas, todėl tokios lengvatos nėra laikytinos struktūriniu mokesčių elementu ir mokslo tikslais detalai nenagrinėjamos. Kalbant apie mokestinės paskolos sutartį, nurodoma, kad mokestinės nepriemokos atidėjimas ar išdėstymas pagal mokestinės paskolos sutartį neatitinka mokesčių lengvatoms keliamų reikalavimų, ir iš viso neturėtų būti laikomas lengvata Mokesčių administravimo įstatymo prasme.

²⁸ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

²⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2016-04-24]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/> >.

³⁰ MEDELIENĖ, A. ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011, p. 92, 101.

Atsižvelgiant į išdėstytą, teisės moksle³¹ mokesčių lengvatas siūloma apibūdinti kaip mokesčių mokėtojai ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytas išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės palyginus su įprastinėmis sąlygomis ir suteikia mokesčių mokėtojai teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokestį. Ir skiriamos³² tokios jų pasireiškimo formos: atleidimas nuo mokesčio (mokesčio išimčių taikymas), mokesčio bazės sumažinimas, mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas (mokesčio nuolaidų taikymas). Atleidimas nuo mokesčio apibūdinamas kaip mokesčio lengvata, pasireiškianti atleidimu nuo atitinkamo mokesčio mokėjimo, o mokestinės nuolaidos (mokesčio bazės sumažinimas bei mokėtinos mokesčio sumos sumažinimas) apibrėžiami kaip išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios taikomos realiai mokestį mokančiam asmeniui siekiant palengvinti jam tenkančią mokestinę naštą. Kaip nurodoma cituojamame šaltinyje, mokestinė nuolaida gali būti ir lengvatinio tarifo taikymo formos.

Atsižvelgiant tiek į aukščiau išdėstytą mokesčio lengvatos definiciją, tiek ir į teisės moksle pateikiamą apibrėžimą bei pavyzdžius, darytina išvada, kad reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo režimas, o būtent turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimas, kol šis turtas bus faktiškai perleistas kitų operacijų metu, nėra laikytinas mokesčio lengvata.

Tokią disertacijos autorės nuomonę patvirtina ir teisės moksle nagrinėjamas mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo (išdėstymo) ir mokesčių lengvatos santykis³³. Kaip nurodoma, „nors ir gali susidaryti įspūdis, kad mokestinės nepriemokos atidėjimas (išdėstymas) mokesčio mokėtojai reiškia mokestinės naštos palengvinimą, t.y. mokesčio lengvatos jam pritaikymą, tačiau iš esmės mokestinės nepriemokos atidėjimas reiškia ne mokestinės naštos palengvinimą nepriemoką turinčiam asmeniui, o tik laikiną jo finansinės būklės stabilizavimą, nes pasibaigus mokestinės paskolos sutartyje nustatytam [...] terminui mokestinė prievolė vis tiek turės būti įvykdyta ir atidėta

³¹ SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių kontekste. Teisė, 2010, t. 76.

³² MEDELIENĖ, A. ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė* <...>, p. 97.

³³ MEDELIENĖ, A. ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė* <...>, p. 101.

mokesčio suma turės būti sumokėta į biudžetą [...]. Todėl mokesstinės nepriemokos atidėjimas (išdėstymas) [...] neturėtų būti laikomas mokesčių lengvata [...]“. Kaip minėta, reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimas, iš dalies kaip ir mokesstinės nepriemokos atidėjimas ir išdėstymas, būtent ir pasireiškia turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimu.

Rengiant Direktyvos projektą, rinktasi iš kelių reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo alternatyvų. Atmetus galimybę tokių operacijų iš viso neapmokestinti pelno mokesčiu ar taikyti sumažintą pelno mokesčio tarifą, Direktyvos rengimo procese pasirinktas apmokestinimo variantas numato turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimą, taigi ne mokesčio lengvatos, o konkrečios apmokestinimo tvarkos nustatymą.

Pabaigai svarbu pažymėti ir tai, kad iš esmės reorganizavimo ar perleidimo sandoriai yra „popieriniai“, formalūs, t.y. piniginio ar kito finansinę išraišką turinčio apmokėjimo už perleistą turtą nėra, taigi ir jų apmokestinimas būtų nesąžiningas, jei būtų reikalaujama mokėti mokesčius, nors faktiškai piniginio atlygio (su tam tikromis išimtimis, aptariamomis disertacijoje toliau) nei viena iš šalių nėra gavusi (taigi, nėra ir pajamų, iš kurių šis mokestis gali būti sumokėtas)³⁴.

Todėl, apibendrinant išdėstytą, laikytina, kad tiek Pelno mokesčio įstatyme, tiek Direktyvoje nustatytas reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo režimas nėra laikytinas lengvata, o yra viso labo konkrečioms situacijoms pritaikyta apmokestinimo tvarka³⁵.

Praktikoje gali būti keliamas klausimas, ar Direktyvoje nustatytas ir į Pelno mokesčio įstatymą perkeltas turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo reguliavimas yra imperatyvus ar dispozityvus. Jei, pvz., verslo

³⁴ FINNERTY, C. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdamas: IBFD Publications BV, 2007, p. 26.

TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 662, 669.

LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 153, 160.

³⁵ Šioje disertacijoje toliau terminas „lengvata“ vartojamas cituojant Teisingumo Teismo sprendimus ar specialiąją literatūrą. Citatos nekeičia šioje disertacijos dalyje nurodyto reorganizavimo per perleidimo operacijų traktavimo.

grupė atlieka kurią nors iš reorganizavimo ir perleidimo operacijų, atitinkančių įstatyme nustatytas sąlygas, tai ar turto vertės padidėjimo pajamų atidėjimo mechanizmą taikyti yra privalu, ar galima pasirinkti jo netaikyti ir apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, nes pvz., ilguoju laikotarpiu verslui tai gali būti palankiau.

Atsižvelgiant į tai, kad reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo mechanizmas viso labo įtvirtina turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo *atidėjimą*, t.y. šios pajamos *turės būti* apmokestintos, tik vėliau, disertacijos autorės nuomone, nėra jokio pagrindo mokesčių mokėtojui neleisti šio mechanizmo netaikyti. Tokią nuomonę patvirtina ir praktika – mokesčių mokėtojui, įvykdžius akcijų mainų operaciją, paaiškėjo aplinkybės, kad nebus įgyvendintas Pelno mokesčio įstatyme nustatytas reikalavimas perleidimo operacijos metu įgytas akcijas išlaikyti 3 metų terminą. Gavus individualų mokesčių administratoriaus išaiškinimą, akcijų mainų operacija apmokestinta kaip pardavimas, vadovaujantis bendrosiomis Pelno mokesčio įstatymo nustatytomis taisyklėmis.

I.2. Apribojimai, kuriuos sukelia neharmonizuotas nacionalinis reglamentavimas

Doktrinoje nurodoma, kad tarptautines reorganizavimo bei perleidimo operacijas apsunkina socialiniai ir net psichologiniai aspektai, tačiau didžiausia našta tokiais atvejais – nepalankus apmokestinimas, su kuriuo susiduria tiek operacijose dalyvaujančios įmonės, tiek jų akcininkai. Problema šiuo atveju kyla iš to, kad reorganizavimo bei perleidimo operacijoms esant tarptautinėms, t.y. peržengiančioms vienos valstybės ribas, akcijos ar kitas turtas gali iškelti³⁶ iš vienos valstybės į kitą. Tokioms – tarptautinį elementą turinčioms – situacijoms pasirinkus analogišką reglamentavimą kaip ir nacionaliniais atvejais (minėtas Lietuvos pavyzdys) ir numčius, kad akcijos ir kitas turtas juda mokestinėmis istorinėmis vertėmis, reorganizavimo bei perleidimo metu nesusidarytų turto vertės padidėjimo pajamos, taigi valstybės ne tik prarastų teisę šį turtą

³⁶ Priėmus Direktyvą įgyvendinta valstybių narių finansinių interesų apsauga – įtvirtintos nuostatos, užkertančios kelią fiziniam turto judėjimui.

apmokestinti „išėjimo“ metu, bet ir ateityje (turtas nebepriklausytų jų mokestinei jurisdikcijai). Nenuostabu, kad tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo atvejams valstybės nėra suinteresuotos taikyti nacionaliniams atvejams taikomų taisyklių³⁷.

Pasirinkus taikyti principą, kad turtas (įskaitant ir akcijas) juda rinkos vertėmis, susidarytų turto vertės padidėjimo pajamos, kurios būtų atitinkamai apmokestinamos pelno mokesčiu, taigi nukentėtų tokiose operacijose dalyvaujančios įmonės – šiuo atveju labai svarbu dar kartą atkreipti dėmesį į tai, kad įgyvendinant reorganizavimo bei perleidimo operacijas „keliauja“ akcijos ir kitas turtas, bet ne pinigai. Nesuderinus nacionalinio reglamentavimo ir nenustačius, kad turtas tokiais atvejais juda mokestinėmis istorinėmis, o rinkos vertėmis, ir valstybėms leidžiant apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, susidaro situacija, kad įmonės ar jų akcininkai turi mokėti mokesčius, nors joks piniginis apmokėjimas nėra gautas (nors turto vertė ir išauga). Nesuderinus atskirų valstybių nacionalinio reglamentavimo prarandami ir sukaupti mokestiniai nuostoliai, susidarę vienoje valstybėje ir nepripažinti kitoje, dėl ko tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo operacijos mokestine prasme tampa dar nepatrauklesnės.

Akivaizdu, kad bent jau Europos Sąjungos lygmenyje, kur egzistuoja bendroji rinka su laisvu asmenų bei kapitalo judėjimu, tokiai situacijai turėjo būti rastas vieningas sprendimas – taisyklės, analogiškos nacionalinėms, dėl turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo, buvo būtinos ir tais atvejais, kai reorganizavimo ar perleidimo operacijos vykdomos tarp skirtingų valstybių narių įmonių³⁸.

I.3. Direktyvos priėmimo tikslas ir istorija

Kadangi aukščiau nurodyto siekiamo tikslo tarptautinės reorganizavimo bei perleidimo operacijas padaryti mokestine prasme neutraliomis Sąjungos lygiu tiesiog pritaikius valstybėse narėse galiojančias sistemas pasiekti nebuvo

³⁷ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 120-123.

TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 653-657.

³⁸ LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 152-154.

galima³⁹ – šios operacijos būtų buvę ne tik labai brangios, bet ir vargu ar išvis įmanomos, iniciatyvos imtasi ES lygiu.

Įdomu tai, kad Direktyvos priėmimas buvo tiesiogiai susijęs ir su siūlymais sukurti Europos Bendrovę, kuriai, be kitų privalumų, turėjusių sustiprinti jos pozicijas tarptautinėje rinkoje, turėjo būti suteikta ir galimybė dalyvauti jungimuose, peržengiančiuose vienos valstybės ribas, o tam reikėjo sukurti taisykles, analogiškas nacionalinėms. Taip pat pažymėtina ir tai, kad vadovaujantis ES teisėje įtvirtintu subsidiarumo principu, Direktyvos nuostatos nebuvo privalomos taikyti nacionalinėms situacijoms, t.y. valstybės narės tokioms situacijoms taikomas taisykles galėjo nusistatyti savarankiškai, svarbiausia, kad tokiu reglamentavimu nebūtų diskriminuojami užsienio subjektai⁴⁰.

Atsižvelgiant į tai, kad Direktyva tiesiogiai įtakojo valstybių narių finansinius interesus, jos priėmimas užtruko net 20 metų. Tiesioginių mokesčių harmonizavimo planą ES Komisija priėmė dar 1967 m. Šiame plane pateikti keli tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo operacijų metu kylančių mokestinių klausimų sprendimo variantai. Pagal pirmąjį, pagrindinį, buvo siūloma apmokestinti tokių operacijų metu susidarančias turto vertės padidėjimo pajamas, tačiau faktinį tokio mokesčio sumokėjimą išdėstyti 10 metų terminui. Antrasis, alternatyvus, variantas siūlė traktuoti, kad turtas tokių operacijų metu juda istorinėmis vertėmis, taigi turto vertės padidėjimo pajamos nesusidaro (analogiška priimtam, esamam reglamentavimui). Pagal trečiąjį variantą turto vertės padidėjimo pajamos turėjo būti apmokestintos taikant sumažintą mokesčio tarifą, o pas gaunantįjį asmenį turtas apskaitomos rinkos verte. Akivaizdu, kad trečiasis variantas, jeigu būtų buvęs priimtas, būtų sukūręs plačias galimybes mokesčių planavimo schemoms.

Pirmasis pasiūlymas dėl Direktyvos teksto Komisijos pateiktas 1969 m. Šiuo pasiūlymu atmestas pirmasis reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo pasiūlymas (apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas

³⁹ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB Dėl bendros <...>.

⁴⁰ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 120-124.

faktinį mokesčio sumokėjimą atidedant), kaip sunkiai praktiškai įgyvendinamas ir pasirinktas antrasis. Priminsime, kad vadovaujantis juo, buvo siūloma laikyti, kad aptariamų operacijų metu turtas (įskaitant akcijas) juda istorinėmis vertėmis, taigi turto vertės padidėjimo pajamos nesusidaro. Įdomu pažymėti tai, kad šiame Direktyvos teksto variante nebuvo jokių prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių, taip pat apsiribota tik jungimo, skaidymo ir turto (tiksliau būtų sakyti – veiklos) perleidimo operacijomis. Tačiau jau šiame etape nustatyta ir perleidžiančios valstybės narės finansinių interesų apsauga – reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu perleidžiamas turtas turi likti susijęs perleidžiančios įmonės nuolatine buveine, liekančioje perleidžiančioje valstybėje, ir pas ją perimančią asmenį turi būti apskaitytas istorine verte. Taip pat šis pasiūlymas numatė besąlyginį (nesaistomą su šalies narės nacionalinių situacijų reglamentavimu) mokestinių nuostolių perkėlimą. Po metų aptartam Komisijos pasiūlymui pritarta Europos Parlamente.

Dar 10 metų – iki 1980 – metų Komisija taisė pirminį Direktyvos tekstą – buvo išspręstos beveik visos techninės problemos. Deja, Direktyvos priėmimui ir toliau dėl politinių motyvų priešinosi Vokietija bei Nyderlandai. Pirmoji – dėl galimybės pasitelkiant Direktyvos nuostatas išvengti Vokietijoje nustatytos darbuotojų dalyvavimo taisyklės, Nyderlandai – dėl galimo masinio įmonių pabėgimo į jurisdikcijas, kuriose nustatytas palankesnis dividendų apmokestinimas.

Direktyvos priėmimas truko ir dar 10 metų – ji priimta tik 1990 m. Pažymėtina, kad galutiniu Direktyvos tekstu buvo išplėsta ir Direktyvos taikymo sritis – joje numatytos akcijų mainų bei prijungimo prie 100 proc. akcijų valdančios įmonės operacijos. Taip pat įtvirtinta prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė ir, kaip minėta aukščiau, ne be Vokietijos įsikišimo įtvirtinta ir taisyklė, užtikrinanti darbuotojų dalyvavimą.

Šalyse narėse Direktyva turėjo būti įgyvendinta iki 1992 m. sausio 1 d. Deja, kaip ne kartą konstatavo Teisingumo Teismas, Direktyva šalyse narėse nebuvo įgyvendinta tinkamai. Tokia situacija susidarė dėl to, kad 90-aisias reorganizavimas, peržengiantis vienos valstybės sienas, nebuvo galimas

civilinės teisės prasme, taigi valstybės narės nedėjo daug pastangų, kad jis būtų įmanomas ir mokesčių tikslais ⁴¹.

Nuo priėmimo 1990 m. Direktyva buvo taisyta keturis kartus. 1994, 2003 ir 2006 m. taisymai atlikti dėl naujų narių įstojimo į ES – turėjo būti papildytas asmenų, kurioms taikomos Direktyvos nuostatos, sąrašas, taip pat įvardinti šių asmenų mokami mokesčiai. 2005 m. padaryti esminiai Direktyvos pakeitimai, išplėtę jos taikymą tiek asmenų, tiek operacijų atžvilgiu⁴² (apie šiuos pakeitimus išsamiai rašoma toliau disertacijoje aptariant atitinkamas Direktyvos nuostatas). 2009 m. Direktyva kodifikuota⁴³ – jos originalus tekstas ir visi vėliau sekę pakeitimai integruoti į vientisą dokumentą, pakeistas ir Direktyvos pavadinimas – „Tarybos direktyva 2009/133/EB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą“. Ši direktyva nepakeitė Direktyvos 90/434/EB ir vėlesnių jos pakeitimų *turinio* – atlikti tik kodifikavimui būtinai formos pakeitimai, o nuorodos į Direktyvą 90/434/EB laikomos nuorodomis į Direktyvą 2009/133/EB ir skaitomos pagal jos III priede pateiktą atitikmenų lentelę. Patogumo tikslais šioje disertacijoje naudojama Direktyvos 2009/133/EB straipsnių numeracija. Taip pat pastarasis Direktyvos pavadinimas nurodomas disertacijos pavadinime, kadangi šioje disertacijoje analizuojamas ne tik pirminis Direktyvos variantas, bet ir galiojantys jos pakeitimai.

Įdomu tai, kad oficialioje Lietuvos įstatymų leidėjo svetainėje ES dokumentų paieška aukščiau nurodytos Direktyvos 2009/133/EB nepateikia. Kilus ginčui ir mokesčių mokėtojai ar administratoriui siekiant Direktyvos nuostatas taikyti tiesiogiai, tikėtina, susidariusi situacija įneštų tam tikros sumaišties.

⁴¹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 120-143.

⁴² Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

⁴³ 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą“. *Oficialusis leidinys* L, 310, p. 34-46.

Taigi, apibendrintai, priimta Direktyva sukūrė sistemą, kuria siekiama dviejų tikslų: pirma, atidėti turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą reorganizavimų bei perleidimų atvejais – analogiškai nacionalinėms situacijoms; antra, apsaugoti valstybių narių finansinius interesus⁴⁴. Apie kiekvieną iš šių tikslų ir kaip jie buvo pasiekti (ir ar buvo pasiekti) išsamiai rašoma šioje disertacijoje.

I.4. Operacijos, kurioms taikoma Direktyva

Kaip nurodyta disertacijos įvade, Direktyvos tekstas šiame darbe analizuojamas nuosekliai – pradedant operacijomis ir subjektais, kuriems taikoma Direktyva, pereinant prie nuostatų, reglamentuojančių Direktyvos veikimo mechanizmą (turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo nukėlimą) bei užtikrinančių valstybių narių finansinius interesus, baigiant tais atvejais, kai valstybėms narėms suteikiama teisė taikyti prieš mokesčių vengimą nukreiptas normas. Kartu su Direktyvos nuostatomis nagrinėjamos atitinkamos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo normos.

Taigi, Direktyvos tekstas (1 ir 2 straipsniai) pradedamas išdėstant operacijas, kurioms yra taikoma Direktyva. Visos šios operacijos pavaizduotos disertacijos Priede Nr. 1.

Prieš aptariant kiekvieną iš operacijų detaliau, labai svarbu pažymėti tai, kad Direktyvos nuostatos, vadovaujantis jos 1 straipsniu, yra taikomos tik toms operacijoms, kuriose dalyvauja *dviejų ar daugiau valstybių narių įmonės* (angl. *in which companies from two or more Member States are involved*), t.y. kai tokia operacija yra *tarptautinio pobūdžio*, o ne vykdoma vien nacionaliniu lygiu.

To priežasčių yra keletas. Visų pirma, kaip minėta, palankų apmokestinimą operacijoms, kurios vykdomos vien tik nacionaliniu lygiu, dar iki Direktyvos priėmimo buvo nustatę pačios šalys narės ir ES įsikišimas čia nebuvo nei reikalingas, nei pageidaujamas. Antra, Direktyva veikia pelno mokesčio, t.y. tiesioginio apmokestinimo srityje. Čia, skirtingai nei netiesioginiuose mokesčiuose (pridėtinės vertės mokestis, akcizai, muitai),

⁴⁴ 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB <...>. FINNERTY, C. *Fundamentals* <...>, p. 23.

valstybės narės neatsisakė savo suvereniteto ir apmokestinimo klausimų nepavedė reglamentuoti ES institucijoms. Taigi, tokių galių, paklusdamos ES teisėje įtvirtintam subsidiarumo principui, šios institucijos ir neturi.

Literatūroje⁴⁵ galima sutikti nuomonių, kad Direktyvos mechanizmas turėtų būti išplėstas ir nacionalinėms situacijoms. Toks *pilnai harmonizuotas* reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo reglamentavimas padėtų išvengti diskriminacijos tais atvejais, kai tokiose operacijose dalyvauja tik vienos šalies narės įmonės, taip pat panaikintų galimus konkurencijos iškreipimus bei kylančias mokestines kliūtis. Tuo pačiu pripažįstama, kad ES teisėje įtvirtintas subsidiarumo principas draudžia harmonizuoti nacionalinių operacijų apmokestinimo reglamentavimą. Taigi, nors Direktyvos mechanizmo veikimo išplėtimas ir būtų naudingas, jis nesuderinamas su ES valstybių narių autonomija tiesioginių mokesčių srityje, o būtent reglamentuojant tarptautinio elemento neturinčias situacijas.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokslinėje literatūroje keliamas klausimas⁴⁶ dėl sąvokos *dviejų ar daugiau valstybių narių įmonės* reikšmės – ar kalbama apie įsisteigimo valstybes, ar apie rezidavimo valstybes mokesčių tikslais, ar apie valstybes, kuriose turėtų būti faktiškai mokami mokesčiai (pateikiamas skirtingų nuomonių pagrindimas bei jas palaikantys šaltiniai). Atsižvelgiant į Direktyvos priėmimo istoriją (pirminį Direktyvos tekstą, valstybių narių pastabas, diskusijas), jos nuostatas (o būtent toliau analizuojamą Direktyvos 3 straipsnį, kuriame įvardijami reikalavimai įmonėms) ir nusistovėjusią praktiką, literatūroje daroma išvada, kad Direktyvoje kalbama apie dviejų ar daugiau valstybių narių įmones, *rezidentes mokesčių tikslais*. Tokia pozicija, disertacijos autorės nuomone, yra visiškai logiška ir pagrįsta. Štai ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad atitinkamos Pelno mokesčio įstatymo nuostatos taikomos tik tuo atveju, jei vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos tarp Lietuvos vienetų

⁴⁵ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 179.

⁴⁶ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 175.

ir Europos Sąjungos valstybių narių *rezidentų mokesčių tikslais*, arba tarp užsienio vienetų – ES valstybių narių *rezidentų mokesčių tikslais*⁴⁷.

Gali būti keliamas klausimas, ar ir kaip Direktyvos nuostatos turėtų būti taikomos toms operacijoms, kurios neturi tarptautinio elemento, t.y. jose dalyvauja tik vienos valstybės narės nacionaliniai subjektai, tačiau valstybės narės, perkeldamos Direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę, įtvirtino tai, kad jos tiek tarptautinėms, tiek nacionalinėms operacijoms bus taikomos vienodai (toks reglamentavimas pasirinktas ir Lietuvoje). Atsakymas į šį klausimą, išanalizavus specialiąją literatūrą, Teisingumo Teismo praktiką, pateikiamas disertacijoje toliau.

Mokslinėje literatūroje taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad reorganizavimo ar perleidimo operacijoje skirtingų valstybių narių įmonės turi dalyvauti tiesiogiai, t.y. kaip perleidžiantysis arba gaunantysis vienetai. Vien ta aplinkybė, kad vieno iš operacijoje dalyvaujančių asmenų akcininkas yra kitos valstybės narės rezidentas arba vienas iš operacijos dalyvių turi nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, nedaro šios operacijos tarptautine⁴⁸. Atsižvelgiant į tai, kad, vadovaujantis Direktyvos nuostatomis, valstybės narės įmonė reiškia ir rezidavimą mokesčių tikslais, disertacijos autorė išdėstytai pozicijai pritaria, tačiau tuo pačiu tenka pripažinti, kad dėl tokio reglamentavimo iš Direktyvos veikimo srities nepagrįstai eliminuojamos ir kai kurios verslui svarbios operacijos⁴⁹. Pvz., Ispanijos įmonė, vykdanči savo veiklą per filialą Prancūzijoje, norėtų šį filialą perleisti kitai Ispanijos įmonei manais į jos akcijas (Direktyvoje reglamentuojama veiklos perleidimo į apačią operacija – 2 (d) straipsnis). Tačiau atsižvelgiant į tai, kad veiklos perleidimo operacijoje dalyvauja tik vienos valstybės narės – Ispanijos – įmonės, Direktyva nustatytas apmokestinimo mechanizmas tokiai operacijai nebūtų taikomas. Iš to seka, kad

⁴⁷ Atkreiptinas dėmesys, kad Pelno mokesčio įstatymo nuostatos taikomos ir nacionalinėms operacijoms, t.y. tiems atvejams, kai reorganizavime ar perleidime dalyvauja tik Lietuvos vienetai. Pažymėtina, kad toks reglamentavimas Direktyvai neprieštarauja, dar daugiau – Teisingumo Teismo praktikoje tokie atvejai prilyginami tarptautinį elementą turinčioms situacijoms.

⁴⁸ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 168-169.

TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 654.

⁴⁹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 684-685.

Prancūzija įgytų teisę apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, susidarančias vienai Ispanijos įmonei perleidžiant kitai Ispanijos įmonei filialą Prancūzijoje (nors toks apmokestinimas ir būtų abejotinas, kadangi filialas ir toliau lieka Prancūzijoje). Analogiška situacija būtų ir tuo atveju, kai, pvz., jungtųsi dvi Danijos įmonės, turinčios savo filialus Vokietijoje. Po tokios operacijos Danijoje savo veiklą tęstų viena įmonė, turinti du filialus Vokietijoje, tačiau kadangi operacijoje dalyvauja tik Danijos įmonės, Vokietija turėtų teisę apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas galimai susidarančias reorganizavimo operacijos metu. Galima būtų tvirtinti, kad Danijos įmonė šiuo atveju yra ir Vokietijos įmonė, kadangi ji Vokietijoje veikia per nuolatinę buveinę ir ten moka pelno mokestį, tačiau toks platus Direktyvos nuostatų interpretavimas vargu ar padėtų išvengti turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo. Kaip nurodoma mokslinėje literatūroje⁵⁰, greičiausiai apmokestinimo abiem nurodytais atvejais būtų išvengta remiantis įsisteigimo laisve, o būtent ta aplinkybe, kad minėtos operacijos nebūtų apmokestinamos, jei būtų vykdomos tik Ispanijos ar tik Vokietijos teritorijoje. Disertacijos autorės nuomone, kiekvienas atvejis, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, kiekvienos valstybės narės mokesčių teisės normas bei mokesčių administratoriaus ir teismų praktiką turėtų būti analizuojamas atskirai. Jei analogiška ar panaši situacija susidarytų Lietuvoje, pvz. susijungtų dvi Latvijos įmonės, turinčios filialus Lietuvoje (vykdančios veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę), tai, atsižvelgiant į disertacijos rengimo metu susiklosčiusią ir taikomą mokesčių administratoriaus praktiką, Lietuvoje būtų apmokestinamos filialų perleidimo metu (formaliai pasikeičia filialų nuosavybės teisės turėtojas) susidarančios turto vertės padidėjimo pajamos.

Taigi, grįžtant prie Direktyvos teksto, jos 1 straipsnis nustato, kad ši Direktyva taikoma jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir akcijų mainų operacijoms (po 2005 m. Direktyvos pakeitimų jos nuostatos taikomos ir dalinio

⁵⁰ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 684-685.

skaidymo bei turto perleidimo operacijoms, taip pat Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimui⁵¹).

Minėtos Direktyvoje numatytos operacijos gali būti išskirtos į dvi rūšis: 1) reorganizavimo bei 2) perleidimo atvejai. Pažymėtina, kad operacijų, numatytų Direktyvoje, sąrašas yra baigtinis⁵². Toliau kiekviena iš reorganizavimo bei perleidimo operacijų aprašoma atskirai, pateikiami jų pavyzdžiai. Kaip nurodyta disertacijos įvade, paprastumo ir aiškumo tikslais ši disertacijos dalis yra aprašomojo pobūdžio, o tiek teorinės, tiek praktinės problemos detalios nagrinėjamos atskirai.

I.4.1. Reorganizavimo atvejai

Disertacijos įvade minėta, kad reorganizavimo operacijos, kaip savarankiškos, išskiriamos ir reglamentuojamos ir civilinėje teisėje. Pvz., Lietuvos Respublikos civilinio kodekso⁵³ 2.95 straipsnyje *reorganizavimas* apibrėžiamas kaip juridinio asmens pabaiga be likvidavimo procedūros, ir skiriami šie juridinių asmenų reorganizavimo būdai – *jungimas* bei *skaidymas*.

Galimi juridinių asmenų *jungimo būdai* yra *prijungimas* ir *sujungimas*.

Prijungimas – tai vieno ar daugiau juridinių asmenų prijungimas prie kito juridinio asmens, kuriam pereina visos reorganizuojamo juridinio asmens teisės ir pareigos. *Sujungimas* – tai dviejų ar daugiau juridinių asmenų susivienijimas į naują juridinį asmenį, kuriam pereina visos reorganizuotų juridinių asmenų teisės ir pareigos.

Galimi juridinių asmenų *skaidymo būdai* yra *išdalijimas* ir *padalijimas*.

Išdalijimas – tai reorganizuojamo juridinio asmens teisių ir pareigų išdalijimas kitiems veikiantiems juridiniams asmenims. *Padalijimas* – tai vieno reorganizuojamo juridinio asmens pagrindu įsteigimas dviejų ar daugiau juridinių asmenų, kuriems tam tikromis dalimis pereina reorganizuoto juridinio asmens teisės ir pareigos.

⁵¹ 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB <...>.

⁵² LANG, M. *et al.* *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 156.

⁵³ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.

Civilinėje teisėje numatytas ir supaprastintas juridinių asmenų reorganizavimas. Tai toks būdas, kai reorganizuojamas juridinis asmuo prijungiamas prie juridinio asmens, kuris yra vienintelis reorganizuojamo juridinio asmens dalyvis.

Visi šie išvardinti reorganizavimo būdai nustatyti ir nagrinėjamoje Direktyvoje. Štai Direktyvos 2 (a) straipsnyje apibrėžti visi trys reorganizavimo *jungimo būdu* (angl. *merger*) atvejai:

Prijungimas – operacija, kai viena arba daugiau įmonių, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus kitai veikiančiai įmonei mainais už šių įmonių akcininkams išleistus antrosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Pvz., visas Italijos įmonės turtas ir įsipareigojimai yra perleidžiami Belgijos įmonei (su sąlyga, kad yra tenkinamos ir kitos Direktyvoje numatytos sąlygos). Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 1.

Sujungimas – operacija, kai dvi arba daugiau įmonių, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus įmonei, kurią jos įsteigia, mainais už šių įmonių akcininkams išleistus tos naujos įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Pvz., Prancūzijos ir Nyderlandų įmonės perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus naujai steigiamai įmonei Liuksemburge (su sąlyga, kad yra tenkinamos ir kitos Direktyvoje numatytos sąlygos). Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 2.

Prijungimas prie 100 proc. kapitalo valdančios įmonės – operacija, kai įmonė, kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus įmonei, kuri turi visus jos kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Pvz., dukterinė įmonė, įsteigta Airijoje, perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus motininei įmonei, įsteigtai Vokietijoje (su sąlyga, kad yra tenkinamos ir kitos Direktyvoje numatytos sąlygos). Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 3.

Pažymėtina, kad nors praktikoje egzistuoja operacijos, kai motininė įmonė yra prijungiama prie dukterinės, tiesiogiai tokia operacija Direktyvoje

nėra numatyta. Mokslinėje literatūroje⁵⁴ galima sutikti nuomonę, kad Direktyvos taikymo tikslais tokia operacija turėtų būti laikoma prijungimo operacija, numatyta jos 2 (a) straipsnyje. Tačiau taip pat pažymima, kad šiuo atveju veiklą tęsianti įmonė privalėtų išleisti akcijas veiklą baigusios įmonės akcininkams (kaip tai nustatyta Direktyvos 2 (a) straipsnyje).

Direktyvos 2 (b) straipsnyje reglamentuoti abu skaidymo (angl. *division*) atvejai.

Skaidymas – tai operacija, kuria įmonė, kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus dviem arba daugiau esančioms (*išdalijimas*) arba naujoms (*padalijimas*) įmonėms, mainais už šios įmonės akcininkams proporcingai padalintus įmonių, įgyjančių turtą bei įsipareigojimus, kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Pvz., išdalijimo operacija bus tada, kai Airijos įmonė perleis visą savo turtą ir įsipareigojimus jau veikiančioms įmonėms Danijoje ir Jungtinėje Karalystėje (su sąlyga, kad yra tenkinamos ir kitos Direktyvoje numatytos sąlygos). Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 4. Padalijimo operacija bus tada, kai Graikijos įmonė perleis visą savo turtą ir įsipareigojimus naujai kuriamoms seserinėms įmonėms Ispanijoje bei Portugalijoje (su sąlyga, kad yra tenkinamos ir kitos Direktyvoje numatytos sąlygos). Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 5.

Įvardijus Direktyvoje reglamentuotas reorganizavimo operacijas atkreiptinas dėmesys į du Direktyvoje esančius apibrėžimus – tai „perleidžiančioji įmonė“ ir „gaunančioji įmonė“. *Perleidžiančioji įmonė* – (nurodytų operacijų prasme) – tai įmonė, kuri perleidžia savo turtą ir įsipareigojimus. *Gaunančioji įmonė* (nurodytų operacijų prasme) – tai įmonė, gaunanti perleidžiančiosios įmonės turtą ir įsipareigojimus.

Taip pat labai svarbu pažymėti tai, kad visose aukščiau nurodytose operacijose leidžiama dalį (iki 10 proc.) gaunančiosios įmonės akcijų vertės perleidžiančiosios įmonės akcininkams išmokėti grynaisiais pinigais. Taip pat

⁵⁴ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 124, 186.

atkreiptinas dėmesys, kad prijungimo prie 100 proc. kapitalo valdančios įmonės atveju toks apmokėjimas nėra numatytas. Nurodyto reglamentavimo pagrindas bei jo interpretavimo problemos nagrinėjami trečiojoje disertacijos dalyje.

Pabaigai įdomu pažymėti tai, kad gramatiškai aiškinant cituotas Direktyvos nuostatas abiem reorganizavimo (tiek jungimo, tiek skaidymo) atvejais galima daryti išvadą, kad po reorganizavimo gaunančioji įmonė turi išleisti naujas akcijas. Literatūroje pateikiama ir tokia nuomonė, kad perleidžiančiosios įmonės akcininkams mainais gali būti išduodamos *jau esamos* gaunančiųjų įmonių akcijos, valdomos jų pačių ar jų akcininkų⁵⁵. Šio darbo autorės nuomone, vienareikšmiškai išvada pateikti turėtų būti atlikta tarpdisciplininė klausimo analizė ir nagrinėjama, kaip nurodytas klausimas būtų sprendžiamas civilės teisės bei buhalterinės apskaitos tikslais.

I.4.2. Perleidimo atvejai

Kitos trys Direktyvoje numatytos operacijos yra *perleidimo atvejai*: du veiklos dalies perleidimai bei akcijų mainai.

Prieš aptariant šias operacijas visų pirma pažymėtina tai, kad Direktyvoje vartojama ne „veiklos dalies“, o „veiklos padalinio“ sąvoka, ir veiklos padalinys apibrėžiamas kaip turto, teisių ir pareigų visuma, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra. Šio apibrėžimo turinys bei praktinio taikymo aspektai aptariami trečiojoje disertacijos dalyje. Šioje disertacijos dalyje, paprastumo tikslais, pateikiame tik operacijų apibrėžimus ir vartojame „veiklos dalies“ sąvoką.

Taip pat labai svarbu pažymėti tai, kad mokesčių teisėje reglamentuojamos ir šioje disertacijoje nagrinėjamos perleidimo operacijos nėra laikomos reorganizavimo operacijomis civilinės teisės prasme, jos, taip pat, civilinėje teisėje nėra išskiriamos kaip savarankiškos. Direktyvoje ir Pelnų mokesčio įstatyme numatytas perleidimo operacijas įgyvendinant praktikoje,

⁵⁵ LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 157.
TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 660.

civilinės teisės prasme yra vykdoma tam tikra operacijų grupė (turtinis įnašas, įstatinio kapitalo didinimas ir t.t.).

Taigi, kaip nustatyta Direktyvos 2 (c) straipsnyje, *dalinis skaidymas* (angl. *partial division*) – tai operacija, kuria įmonė, tęsianti savo veiklą, perleidžia vieną arba keletą veiklos dalių vienai arba daugiau esančių arba naujų įmonių, palikdama bent vieną veiklos dalį perleidžiančiojoje įmonėje, mainais už šios įmonės akcininkams išleistus proporcingai padalintus turtą bei įsipareigojimus gaunančiųjų įmonių kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Atsižvelgiant į apibrėžimą, operacija toliau šiame darbe įvardijama kaip *veiklos dalies perleidimas į šoną* (seserinei įmonei. Toliau – veiklos dalies perleidimas į šoną). Pvz., veiklos dalies perleidimo į šoną operacija bus tada, kai Suomijos įmonė savo veiklos dalį perleis įmonei Švedijoje, ir Suomijos motininė įmonė proporcingai mainais už tai gaus Švedijos įmonės akcijų (su sąlyga, kad yra tenkinamos ir kitos Direktyvoje numatytos sąlygos). Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 6.

Įdomu pažymėti tai, kad veiklos perleidimo į šoną operacija yra pati „jauniausia“ iš visų aptariamų. Ji Direktyvoje numatyta tik 2005 m. padarius atitinkamus jos pakeitimus. Iki 2005 m. Direktyva kritikuota⁵⁶ dėl to, kad joje buvo numatyta tik viena priešingų operacijų pora, o būtent sujungimas ir išdalijimas (jų metu įkuriamos naujos įmonės). Tuo tarpu prijungimo atvejui (kai turtas ir įsipareigojimai perleidžiami *jau veikiančiai įmonei*) priešinga operacija nebuvo numatyta, ir tai netenkino ES verslo poreikių.

Antroji perleidimo operacija – Direktyvos 2 (d) straipsnyje nustatytas *turto perleidimas* (angl. *transfer of assets*). Tai operacija, kuria tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visas, vieną arba keletą savo veiklos dalių kitai įmonei mainais už šios gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius.

Kalbant apie šią operaciją visų pirma pažymėtina tai, kad Direktyvoje pasirinktas jos pavadinimas nėra teisingas. Dar daugiau – jis galėtų būti laikomas

⁵⁶ RUSSO, R., OFFERMANN R., The 2005 Amendments to the EC Merger Directive. European Taxation, 2006 birželis, p. 254.

klaidinančiu, kadangi atskirų turto vienetų perleidimas net nepatenka į Direktyvos taikymo sritį – Direktyvos taikymo tikslais turėtų būti perleista veikla ar kelios jų. Literatūroje⁵⁷ aptariamą operaciją siūloma įvardinti kaip „*transfer of branch(es)*“ (liet. veiklos (-ų) perleidimu). Atsižvelgiant į išdėstytą, turto perleidimo operacija toliau šiame darbe įvardijama kaip veiklos *perleidimas į apačią* (dukterinei įmonei, toliau – veiklos perleidimas į apačią).

Veiklos perleidimo į apačią pavyzdys galėtų būti tada, kai, pvz., įmonė Čekijoje perleidžia dalį savo veiklos įmonei Austrijoje mainais už šios įmonės akcijas (su sąlyga, kad yra tenkinamos ir kitos Direktyvoje numatytos sąlygos). Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 7.

Lyginant jau anksčiau minėtą veiklos perleidimo į šoną ir veiklos perleidimo į apačią operacijas svarbu pažymėti tai, kad vienas iš jų skirtumų – perleidžiamos veiklos apimtis. Veiklos perleidimo į apačią atveju gali būti perleista ir visa vieneto vykdoma veikla, tuo tarpu veiklos perleidimo į šoną atveju perleidžiančiame vienete turi likti bent viena veiklos dalis.

Paskutinė, dar neaptarta, Direktyvoje nurodyta perleidimo operacija yra akcijų mainai.

Direktyvos 2 (e) straipsnyje *akcijų mainai* apibrėžiami kaip operacija, kuria įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje įmonėje, arba, turėdama tokią daugumą, įsigyja papildomą įmonės kapitalo dalį, mainais už tos kitos įmonės akcininkams (už šių akcininkų vertybinius popierius) išleistus pirmos įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Pvz., padidinamas Lietuvos įmonės įstatinis kapitalas ir naujai išleistos akcijos išmainomos į Estijos įmonės akcijas (su sąlyga, kad yra tenkinamos ir kitos Direktyvoje numatytos sąlygos). Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 8

Pažymėtina, kad minėtos akcijų mainų operacijos apibrėžimas buvo koreguotas keičiant Direktyvą 2005 m. Iki šių pakeitimų akcijų mainų operacija

⁵⁷ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 660.

PETKEVIČIŪTĖ, A. Vienetų reorganizavimo ar perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką. *Teisė*, 2014, t. 91, p. 204-205.

LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 157.

buvo laikomi tie atvejai, kai įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, kuri suteikia jai *daugumą balsų* toje kitoje įmonėje, tačiau nebuvo aišku, ar Direktyvos prasme akcijų mainų operacija bus laikomi ir tie atvejai, kai įmonė, *jau* turėdama tokią daugumą, įsigyja papildomą įmonės kapitalo dalį. Minėti pakeitimai aiškiai įtvirtino, kad Direktyvos nuostatos taikomos ir tolimesniems konsolidacijos atvejams⁵⁸.

Nurodžius Direktyvoje numatytas perleidimo operacijas, vėlgi atkreiptinas dėmesys į vartojamas sąvokas ir pažymėtina, kad akcijų mainų atveju Direktyvoje vartojamos įsigytosios ir įsigyjančiosios įmonės sąvokos. *Įsigytoji įmonė* – tai įmonė, kurioje kita įmonė pradeda valdyti kapitalą akcijų mainų būdu. *Įgyjančioji įmonė* – tai įmonė, kuri pradeda valdyti kitos įmonės kapitalą akcijų mainų būdu. Taigi, kitais žodžiais, akcijų mainų metu įsigytoji įmonė tampa įsigyjančiosios įmonės dukterine įmone, o įsigytosios įmonės akcininkai toliau valdo įsigyjančiosios įmonės akcijas. Žr. disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemą Nr. 8.

Taip pat atkreipiame dėmesį, kad visų aukščiau nurodytų *perleidimo* operacijų atveju, kiek kitaip nei *reorganizavimo* atvejais, turėtų būti suprantamos *perleidžiančiosios* bei *gaunančiosios* įmonės sąvokos. Perleidžiančioji įmonė perleidimo atvejais perleidžia ne turtą ir įsipareigojimus, o veiklos dalį. Tuo tarpu gaunančioji įmonė šią veiklos dalį gauna.

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad aukščiau nurodytose perleidimo operacijose (taip pat kaip ir reorganizavimo atvejais) leidžiama dalį (iki 10 proc.) gaunančiosios (įsigyjančiosios) įmonės akcijų vertės perleidžiančiosios (įsigyjamąsios) įmonės akcininkams išmokėti grynaisiais pinigais (veiklos perleidimo į apačią atveju toks apmokėjimas nėra numatytas). Tokio reglamentavimo pagrindas bei jo interpretavimo problemos pateikiami trečiojoje disertacijos dalyje.

⁵⁸ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 661.

RUSSO, R., OFFERMANN R., *The 2005 Amendments* <...>, p. 255.

I.4.3. Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimas

Atsižvelgiant į specifiką bei problemiškumą, išdėstytus žemiau, Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimo operacijas (valstybės, kurioje registruota bendrovė, pakeitimą) aptariame atskirai nuo kitų Direktyvoje numatytų reorganizavimo bei perleidimo atvejų.

Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimo operacijos Direktyvoje atsirado kartu su kitais 2005 m. pakeitimais, o konkrečiau – įgyvendinant atitinkamus Tarybos reglamentus dėl Europos bendrovės statuto⁵⁹ bei Europos kooperatinės bendrovės statuto⁶⁰, būtent (atitinkamai) jų 8 ir 7 straipsnius (registruotos buveinės perkėlimas). Išnagrinėjus nurodytų reglamentų nuostatas, disertacijos autorei kyla abejonių, ar minėtos operacijos mokestine prasme tikrai yra neutralios (ko būtent ir siekiama Direktyva sukurta sistema).

Vadovaujantis minėtų reglamentų nuostatomis, tiek Europos bendrovės, tiek kooperatinės bendrovės *pagrindinio biuro (angl. head office) ir registruotos buveinės vieta* turi būti *toje pačioje valstybėje narėje*. Jei toks reikalavimas nėra tenkinamas, valstybė narė, kurioje yra registruota buveinė, imasi atitinkamų priemonių, kad įpareigotų bendrovę per nustatytą laikotarpį susidariusią situaciją ištaisyti.

Reglamentuose vartojamas terminas „pagrindinis biuras“ mokslinėje literatūroje⁶¹ aiškinama kaip bendrovės valdymo organo buvimo vieta (angl. *central and effective management*), taip pat pažymima, kad vadovaujantis Tarptautinės ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengta pavyzdine pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija bei jos komentaru⁶², bendrovės valdymo vieta yra vieta, kurioje priimami svarbiausi sprendimai,

⁵⁹ 2001 m. spalio 8 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001 Dėl Europos bendrovės (SE) statuto <...>.

⁶⁰ 2003 m. liepos 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1435/2003 Dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto <...>.

⁶¹ RUSSO, R., OFFERMANN R., The 2005 Amendments <...>, p. 253.

⁶² Tarptautinė ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija [interaktyvus. Žiūrėta 2014-06-06]. Prieiga per internetą: <http://oecd.org/>.

būtinai vieneto veiklai vykdyti. Kartu bendrovės valdymo vieta yra vienas iš kriterijų, vadovaujantis kuriuo sprendžiama, kurios valstybės rezidentu mokesčių tikslais yra vienas ar kitas juridinis asmuo.

Priminsime, kad tarptautinėje teisėje, nustatant, kurios valstybės rezidentas mokesčių tikslais yra juridinis asmuo, naudojami dvejų rūšių kriterijai: 1) formalieji – įsisteigimo, registravimosi tam tikrame registre ir pan. 2) funkciniai – valdymo organo buvimo vietos, veiklos vykdymo vietos ir kt.⁶³. Mokslininkų nuomone⁶⁴, aptariamų reglamentų rengėjai, įtvirtinę principą, pagal kurį turi sutapti Europos bendrovės bei kooperatinės bendrovės registravimo ir efektyvaus valdymo vietos valstybės, stengėsi suderinti abu rezidavimo valstybės nustatymo principus – tiek įsisteigimo, tiek efektyvaus valdymo (formalųjį ir funkcinį).

Kaip jau minėjome, vadovaujantis reglamentų nuostatomis, registruotos buveinės perkėlimas kartu lemia ir valdymo vietos perkėlimą. Visų pirma, toks perkėlimas automatiškai reikš, kad bendrovė mokesčių tikslais taps kitos valstybės rezidente⁶⁵ (kaip minėjome, naudojami du rezidavimo vietos nustatymo kriterijai ir šiuo atveju jie abu bus patenkinti). Dėl šios aplinkybės nukentės buvusios rezidavimo valstybės finansiniai interesai (o šių interesų apsauga yra vienas iš Direktyva siekiamų tikslų) – ji turės teisę apmokestinti jau ne visas bendrovės pajamas, o tik tas, kurios bus uždirbtos per joje liekančią nuolatinę buveinę (atkreiptinas dėmesys, kad veiklos tęsimas per nuolatinę buveinę reikalavimas Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimo atveju taikomas taip pat kaip ir kitais reorganizavimo bei perleidimo. Antra, tai reikš, kad ir visas turtas bei įsipareigojimai, susiję su valdymo vieta, bus fiziškai iškelti į kita valstybę narę, taigi neliks susiję su valstybe, iš kurios iškeliamas Europos bendrovės ar kooperatinės bendrovės registruota buveinė⁶⁶.

⁶³ FINNERTY, C. *Fundamentals* <...>, p. 6.

⁶⁴ RUSSO, R., OFFERMANN R., *The 2005 Amendments* <...>, p. 253.

⁶⁵ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 662.

⁶⁶ TERRA B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 661.

RUSSO, R., OFFERMANN R., *The 2005 Amendments* <...>, p. 253.

Tačiau, kaip bus detaliai rašoma šiame darbe toliau, Direktyvoje numatytų reorganizavimo ir perleidimo operacijų esmė yra priešinga, o tiksliau, *siekiant apsaugoti valstybių narių finansinius interesus*, vadovaujantis Direktyvos nuostatomis, nei turtas, nei įsipareigojimai iš asmens rezidavimo valstybės fiziškai neturi iškelti – jie visi turi likti susiję su *šioje valstybėje liekančia nuolatine buveine*. Kitais žodžiais tariant – mokestinės pasekmės nekyla tik dėl to turto, kuris lieka susijęs su nuolatine buveine, t.y. kurio valstybė dėl migracijos nepraranda teisės apmokestinti ateityje.

Kaip minėta, ir registruotos buveinės perkėlimo atveju Direktyva numato reikalavimą, kad tiek turtas, tiek įsipareigojimai liktų susiję su nuolatine buveine valstybėje, iš kurios registruota buveinė yra iškeliama. Jeigu šis reikalavimas registruotos buveinės perkėlimo metu bus tenkinamas, mokestinių pasekmių iš esmės kilti neturėtų. Deja, atsižvelgiant į jau išdėstytą reikalavimą dėl Europos bendrovės bei kooperatinės bendrovės registruotos buveinės ir valdymo vietos buvimo vienoje valstybėje, registruotos buveinės perkėlimas, autorės nuomone, visgi turėtų sukelti tam tikras mokestines pasekmes – bent jau susijusias su tuo turtu, kuris turi iškelti dėl valdymo organo vietos pasikeitimo.

Be jau išdėstytos problemos nėra aišku ir tai, ar pagrįstai Direktyvoje buvo įtvirtintos nuostatos dėl Europos bendrovės bei kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimo – galbūt dėl savo specifiškumo jos turėjo būti numatytos aukščiau nurodytuose civilinius teisinius santykius nustatančiuose reglamentuose. Kita vertus, kalbame apie mokestines nuostatas, kurias vargu ar derėtų įtvirtinti civilinės teisės šaltinyje.

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad Europos bendrovės bei kooperatinės bendrovės statutus įtvirtino ES reglamentai, t.y. tiesioginio veikimo ir taikymo teisės aktai. Tuo tarpu šiame darbe analizuojamas instrumentas yra direktyva – teisės aktas, kuris valstybėms narėms privalomas tik ta apimtimi, kad turi būti pasiektas joje numatytas rezultatas.

Literatūroje Europos bendrovės bei kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimas apibūdinamas kaip iškrentantis iš bendro Direktyvos konteksto, kadangi jis nėra susijęs su kitomis Direktyvoje numatytomis

reorganizavimo bei perleidimo operacijomis⁶⁷. Įgyvendinant kitas Direktyvoje numatytas operacijas pereina nuosavybės teisė, kai tuo tarpu perkeliant registruotą buveinę, iš valstybės narės fiziškai „iškeliauja“ turtas⁶⁸. Vadovaujantis atitinkamomis nurodytų reglamentų bei Direktyvos (1) (k) straipsnio nuostatomis, registruotos buveinės perkėlimas įvardijamas tiesiog kaip tam tikras juridinio asmens migracijos atvejis. Štai, pvz., Katrina Petrosovitch⁶⁹, aptardama Direktyvoje įtvirtintą prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę, Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimo atvejų, kaip ne mokestinių, iš viso neanalizuoja.

Plačiau neanalizuojant aukščiau išdėstytų problemų, paminėtina tik tai, kad kol kas Lietuvoje Europos bendrovių ar kooperatinių bendrovių steigimo ar esamų juridinių asmenų pertvarkymo į šias formas praktika nėra paplitusi, todėl detaliau Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimo atvejai šiame darbe nenagrinėjami.

Tačiau šios disertacijos tikslais, atsižvelgiant į verslo poreikius, valstybių finansinius interesus bei analizuojant galimas Direktyvos spragas, atkreiptinas dėmesys į tai, kad šiuo metu Direktyvoje yra užtikrinimas tik Europos bendrovių bei kooperatinių bendrovių registruotų buveinių perkėlimo mokestinis neutralumas. Tuo tarpu kitų Direktyvoje nurodytų juridinių asmenų registruotų buveinių perkėlimas iš viso nereglamentuotas.

Disertacijos rengimo metu Lietuvos juridinių asmenų registruotos buveinės perkėlimas į kitą ES valstybę narę nėra galimas – vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso⁷⁰ nuostatomis – 2.64 straipsnio 6 dalimi – juridinis asmuo gali būti išregistruotas iš juridinių asmenų registro tik tuo atveju, kai jis pasibaigia. Taigi, minėta Direktyvos spraga Lietuvoje kol kas nėra aktuali. Tačiau neabejotina, kad tenkinant verslo poreikius registruotos buveinės perkėlimo galimybė Lietuvos teisės aktuose bus numatyta. Taip pat tokia galimybė naudojasi kitose ES valstybėse narėse registruoti juridiniai asmenys.

⁶⁷ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 661.

⁶⁸ LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 153, 158.

⁶⁹ PETROSOVITCH, K. Abuse under the Merger Directive. *European Taxation*, 2010 gruodis, p. 558.

⁷⁰ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. Valstybės žinios, 2000, nr. 74-2262.

Taigi, Direktyvoje įtvirtinus tik dviejų aukščiau minėtų juridinių asmenų formų registruotos buveinės perkėlimo mokestinį neutralumą, nepagrįstai diskriminuojamos kitos – nacionalinės – juridinių asmenų formos. Apie galimą diskriminaciją aptariamam atveju užsimenama ir mokslinėje literatūroje⁷¹.

Taip pat įdomu pažymėti tai, kad nors disertacijos rengimo metu Lietuvos juridinių asmenų registruotos buveinės perkėlimas į kitą ES valstybę narę nėra galimas, toks perkėlimas yra galimas, vadovaujantis Teisingumo Teismo praktika⁷² „negalima pateisinti to, jog steigimo valstybė narė, įpareigodama bendrovę likviduotis, kliudytų jai virsti bendrove, kuriai taikomi kitos valstybės narės nacionalinės teisės aktai, jeigu tai leistina pagal šią teisę. Tokia kliūtis faktiniam bendrovės virsmui į bendrovę, kuriai taikoma valstybės narės, į kurią ji ketina perkelti savo buveinę, teisė, iš anksto jos nelikviduojant, riboja atitinkamos bendrovės įsisteigimo laisvę, o tą draudžia EB 43 straipsnis, nebent tai pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais“.

Kaip nurodėme, Europos bendrovės bei kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimas, vadovaujantis Direktyvos nuostatomis, pelno mokesčio prasme būtų neutralus. Tačiau svarstyтина, ar mokesčių prasme būtų neutralus kitos, nei kad minėtos formos, juridinio asmens registruotos buveinės perkėlimas.

Atsakymą į šį klausimą turėtų pateikti Teisingumo Teismo praktika, deja, jos disertacijos rengimo metu nėra. Tačiau, disertacijos autorės nuomone, Teisingumo Teismo sprendimas, jei jis šiuo klausimu bus priimtas ateityje, galėtų būti analogiškas, priimtajam 2012 m. *A Oy* byloje⁷³. Kaip ir šioje byloje

⁷¹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 685.

⁷² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1988 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Karalienė prieš Daily Mail* (C-81/87).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. kovo 9 d. sprendimas *Centros Ltd prieš Danijos vyriausybę* (C-212/97).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. lapkričio 5 d. sprendimas *Überseering BV prieš NCC* (C-208/00).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. rugsėjo 30 d. sprendimas *Nyderlandų prekybos rūmai prieš Inspire Art Ltd* (C-167/01).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gruodžio 16 d. sprendimas *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt* (C-210/06).

⁷³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. liepos 19 d. sprendimas *A Oy prieš mokesčių administratorių* (C-48/11).

nagrinėjamu atveju, kai perleidimo operacijoje dalyvavo ne ES valstybės narės įmonė, taip ir dėl juridinių asmenų migracijos Teisingumo Teismas laikytusi konservatyvios pozicijos ir teigtų, jog kitų, nei Europos bendrovės ar kooperatinės bendrovės, juridinių asmenų migracijos atvejais Direktyvos nuostatos nėra taikomos, tačiau tokiu atveju turėtų būti atsižvelgiama į Europos Ekonominės Erdvės susitarime įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo bei įsisteigimo laisvės ir kitų juridinių asmenų migracijos atvejai taip pat būtų laikomi neutraliais pelno mokesčio prasme.

Aptarus operacijas, kurioms taikoma Direktyva, toliau šiame darbe jas paprastumo tikslais įvardysime kaip reorganizavimo ar perleidimo atvejus (išskyrus tuomet, kai bus analizuojamos su *konkrečia* operacija susijusios problemos). Kurios iš nurodytų operacijų numatytos ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme, aptariama atskirame disertacijos skyriuje.

II. DIREKTYVA NUSTATYTA REORGANIZAVIMO IR PERLEIDIMO OPERACIJŲ APMOKESTINIMO MECHANIZMAS

Kaip nurodyta disertacijos įvade, pirmosios ir antrosios disertacijos dalių atskyrimas – sąlyginis. Atsižvelgiant į tai, kad darbe nagrinėjami sudėtingi teisiniai santykiai, pirmoji dalis yra labiau teorinio, aprašomojo pobūdžio – skirta supažindinti skaitytoją su Direktyvoje numatytomis operacijomis. Šioje – pirmojoje – disertacijos dalyje taip pat būtų buvę pagrįsta nagrinėti ir kokiems subjektams taikoma Direktyva bei atskleisti patį Direktyvos veikimo mechanizmą, tačiau atsižvelgiant į klausimų problemišumą, buvo nuspręsta juos išdėstyti atskiroje – antroje – disertacijos dalyje.

Taigi, antroji disertacijos dalis yra labiau probleminio, analitinio pobūdžio. Joje nagrinėjami probleminiai tarptautinių reorganizavimo bei perleidimo operacijų aspektai; analizuojamos ne tik Direktyvos, bet ir nacionalinio reglamentavimo spragos. Atsižvelgiant į tai, prieš toliau nuosekliai nagrinėjant Direktyvos tekstą iš pradžių tikslinga atlikti ir *istorinę* analizę bei aptarti Direktyvos nuostatų perkėlimą į nacionalinę Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą (pažymėtina, kad siekiant aiškumo ir išsamios analizės probleminiai galiojančio reglamentavimo Lietuvoje aspektai skyriuje „Direktyvos nuostatų perkėlimas į Lietuvos nacionalinę teisę“ neaptariai, jie detalai nagrinėjami kartu su atitinkamomis Direktyvos nuostatomis).

II.1. Direktyvos nuostatų perkėlimas į Lietuvos nacionalinę teisę

Lietuva, kaip ir kitos ES šalys narės, nacionalinius teisės aktus su Direktyvos nuostatomis turėjo suderinti iki įstojimo į Sąjungą (Lietuva – iki 2004 m. gegužės 1 d)⁷⁴. Tačiau įdomu pažymėti tai, kad atitinkamos nuostatos dėl apmokestinimo reorganizavimo ir perleidimo atvejais atidėjimo Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme buvo įtvirtintos dar iki aukščiau nurodytos Lietuvos įstojimo į ES datos. Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą⁷⁵

⁷⁴ Atitinkamai Direktyva nuo 1990 m. buvo keičiami kaskart kartu su ES plėtra – 1994, 2003 ir 2006 m. 2003 m. jos pakeitimai būtent ir buvo padaryti dėl Lietuvos, Čekijos, Estijos, Kipro, Latvijos, Vengrijos, Maltos, Lenkijos, Slovėnijos ir Slovakijos įstojimo. Dėl šio plėtros etapo Direktyvos 3 straipsnis buvo papildytas juridinių asmenų, kuriems taikoma Direktyva, formomis.

⁷⁵ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 1991, nr. 23-601.

2001 m. pakeitus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymu⁷⁶, šio teisės akto IX skyriuje numatytas reorganizavimo, perleidimo, likvidavimo paskirų atvejų apmokestinimas, turto vertės pajamų bei nuostolių pripažinimas tam tikrais reorganizavimo, likvidavimo, perleidimo atvejais. Aiškinamajame šio įstatymo projekto rašte⁷⁷ nurodyta, kad „projekto nuostatas siekiama suderinti su Europos Sąjungos direktyvos 90/434/EEC nuostatomis“. Minėtame įstatyme buvo numatyti visi trys jungimo (sujungimo, prijungimo; taip pat prijungimo prie 100 proc. kapitalo valdančio vieneto), du skaidymo (išdalijimo, padalijimo), veiklos perleidimo į šoną bei į apačią ir akcijų mainų atvejai.

Atkreiptinas dėmesys į keletą minėtos Pelnų mokesčio įstatymo redakcijos nuostatų.

Visų pirma, akcijų mainai šiame įstatyme buvo apibrėžti kaip operacija, kurios metu siekiama įgyti *66 proc. ir daugiau* vieneto akcijų. Taigi, Pelnų mokesčio įstatyme buvo reikalaujama *kvalifikuotos* (2/3 akcijų) daugumos. Direktyvos 2 (e) straipsnyje *akcijų mainai* apibrėžiami kaip operacija, kuria įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, kuri suteikia jai *daugumą* balsų toje kitoje įmonėje [...]. Kadangi Direktyvoje nepateikiama balsų daugumos definicija, pagrįsta manyti, kad yra kalbama *paprastą* balsų daugumą; taip balsų dauguma suprantama ir kitų autorių⁷⁸, taigi galima įžvelgti ir Pelnų mokesčio įstatymo neatitikimą Direktyvos nuostatomis.

Vyrauja nuomonė, jog nurodytas reglamentavimas Direktyvos nuostatomis neprieštaravo (tokia nuomonė dėstoma tiek raštu, tiek žodžiu), nes „Direktyvoje neįtvirtinta balsų daugumos sąvoka leidžia valstybėms narėms pačioms nuspręsti, kokio akcijų kiekio įsigijimas leistų akcijų mainus kvalifikuoti kaip keitimąsi akcijomis direktyvos 2 straipsnio d punkto prasme.“⁷⁹

Tačiau šios disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant į tai, kad nurodytu nacionaliniu reglamentavimu dalis operacijų, o būtent tenkinančių Direktyvoje

⁷⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 <...>.

⁷⁷ Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo projekto [interaktyvus. Žiūrėta 2014-07-14]. Prieiga per internetą: <
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154555>

⁷⁸ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 661.

⁷⁹ LADIETA L. *Bendrovių reorganizavimo procese* <...>, p. 48.

nustatytą paprastos balsų daugumos reikalavimą, tačiau netenkinančių Pelnų mokesčio įstatyme nustatyto kvalifikuotos balsų daugumos reikalavimo, buvo eliminuotos iš palankaus apmokestinimo mechanizmo veikimo srities, tuo metu galiojusi Pelnų mokesčio įstatymo redakcija *nepagrįstai ir verslui nepalankiai susiaurino* Direktyvos taikymo sritį. Kodėl įstatyme buvo įtvirtintas būtent toks akcijų mainų apibrėžimas, apribojantis turto vertės padidėjimo pajamų atidėjimo mechanizmo taikymą, nėra aišku, tačiau jau 2008 m., priėmus atitinkamus Pelnų mokesčio įstatymo pakeitimus⁸⁰, kvalifikuotos balsų daugumos atsisakyta ir įstatyme akcijų mainų atveju numatyta tik paprasta balsų dauguma. Aiškinamajame šiuo metu galiojančios įstatymo redakcijos rašte viso labo nurodoma, kad juo siūloma *patikslinti* kai kurias reorganizavimo, perleidimo atvejų sąlygas⁸¹.

Įdomu pažymėti ir tai, kad, vadovaujantis minėta Pelnų mokesčio įstatymo redakcija, nebuvo galimas ir mokestinių nuostolių perkėlimas, išskyrus prijungimo atvejį (tačiau čia taip pat reikalauta, kad būtų išpildytos ir kitos įstatyme nustatytos sąlygos – dauguma įsigyjančiojo ir įsigyjamojo vieneto akcininkų sutaptų, įsigyjantysis vienetas tęstų iki reorganizavimo vykdytą veiklą, mokestinis laikotarpis išliktų tas pats ir pan.). Tačiau Direktyvoje ir nėra reikalavimo valstybėms narėms užtikrinti reorganizavime ar perleidime dalyvaujančių vienetų nuostolių kėlimo tęstinumą (įtvirtinta tik prieš diskriminaciją nukreipta norma – taisyklės, taikomos tarptautinio elemento neturinčioms situacijoms turi būti taikomos ir tarptautiniams atvejams), taigi ir nurodytas reglamentavimas nelaikytinas netinkamu Direktyvos nuostatų įgyvendinimu.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 382, 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu ir IX¹ skyriumi įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6000.

⁸¹ Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38-2, 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu ir IX-1 skyriumi [interaktyvus. Žiūrėta 2016-05-25]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=288292 >

2005 m. priėmus Pelną mokesčio įstatymo pakeitimus⁸² pasiekta dabartinė šio įstatymo 41, 42 straipsnių struktūra – 41 straipsnio 1 dalyje nurodoma, kokiems subjektams taikomos atitinkamos Pelną mokesčio įstatymo nuostatos, 2 dalyje išdėstomi reorganizavimo bei perleidimo atvejai. Taip pat įstatymo 41 straipsnyje šiuo pakeitimu numatyta ir dar viena – nacionalinė – procedūra (Direktyvoje ji nenustatyta). Tai operacija, kurios metu vienetas, toliau tęsiantis veiklą, atskiria dalį, kuriai priskirtų turto, teisių ir pareigų pagrindu sukuriamas vienas ar keli nauji vienetai ir visą kapitalą, turtą, teises ir pareigas padalija proporcingai perleidžiančiajame vienete likusių ir iš jo atskirtų akcijų skaičiui (disertacijoje ši operacija, kaip nacionalinė ir nesusijusi su Direktyvos nuostatų įgyvendinimu, detalai nenagrinėjama).

Minėtais pakeitimais, įgyvendinant atitinkamus pačios Direktyvos pakeitimus⁸³, įtvirtintas ir Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės buveinės perkėlimo atvejis (į nacionalinius teisės aktus šie pakeitimai turėjo būti perkelti iki 2006 m. sausio 1 d., taigi Lietuva savo įsipareigojimus įgyvendino tinkamai).

2005 m. Pelną mokesčio įstatymo pakeitimais, šios disertacijos autorės nuomone, ištaisytas ir vienas Direktyvos netinkamo perkėlimo į nacionalinį Pelną mokesčio įstatymą atvejis. Kaip rašėme šio darbo įvade, Direktyva siekiama dviejų tikslų – reorganizavimo ir perleidimo atvejų neutralumo mokestine prasme bei valstybių narių finansinių interesų apsaugos. Pastarasis siekis įgyvendinamas Direktyvoje numatant, kad reorganizavimo ir perleidimo atvejais turtas turi neiškeliauti iš perleidžiančiojo vieneto valstybės, o privalo likti susijęs su įsigyjančiojo vieneto nuolatine buveine toje valstybėje. Atkreiptinas dėmesys, kad iki nurodytų 2005 m. Pelną mokesčio įstatymo pakeitimų veiklos tęsimas per nuolatinę buveinę reikalavimo Pelną mokesčio įstatyme nebuvo, taigi ir perleidžiančio vieneto valstybės finansiniai interesai

⁸² 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 Pelną 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. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 153-5635.

⁸³ 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB <...>.

nebuvo apsaugoti. Tokiu būdu nacionaliniu Pelnų mokesčio įstatymu nebuvo siekiama įgyvendinti vieną iš Direktyvos preambulėje numatytų tikslų.

Aptariamais 2005 m. pakeitimais taip pat įtvirtinta galimybė perkelti mokestinius nuostolius reorganizavimo prijungimo būdu atveju. O 2007 m. Pelnų mokesčio įstatymo pakeitimais⁸⁴, esant įstatyme numatytoms sąlygoms, nuostolius kelti leido visais reorganizavimo bei perleidimo atvejais. Detali analizė, ar šiuo metu Lietuvoje galiojantis nuostolių perkėlimo reglamentavimas yra pilnai suderintas su Direktyvos nuostatomis, atliekama kitame disertacijos skyriuje, nagrinėjant mokestinių nuostolių perkėlimo mechanizmą.

Taigi, Lietuva, įgyvendindama su stojimu į Europos Sąjungą susijusius įsipareigojimus, nacionalinį Pelnų mokesčio įstatymą su Direktyvos nuostatomis suderino dar iki įstojimo. Į Pelnų mokesčio įstatymą, laikantis nustatytų terminų, perkelti ir Direktyvos pakeitimai. Nors nuo Lietuvos įstojimo į Sąjungą 2004 m. iki šios disertacijos rengimo įstatymo leidėjas ištaisė ir keletą aukščiau nurodytų Direktyvos netinkamo perkėlimo į nacionalinį įstatymą atvejų, disertacijos autorės nuomone, kai kurios Pelnų mokesčio įstatymo nuostatos, net ir praėjus daugiau negu 10 metų nuo Lietuvos įstojimo į ES ne tik nėra suderintos su Direktyva, bet ir jai prieštarauja. Apie tai rašoma šioje disertacijoje toliau.

II.2. Subjektai, kuriems taikoma Direktyva

Jau minėta, kad Direktyva yra taikoma tik tam tikram baigtiniam *operacijų* ratui. Ne mažiau svarbu akcentuoti ir tai, kad Direktyvos taikymas ribotas ir *asmenų* atžvilgiu – ji taikoma tik tada, kai išvardintose operacijose dalyvauja dviejų ar daugiau *valstybių narių įmonės* (angl. *company from a Member State*).

Tai, kad Direktyvos nuostatos taikomos tik tarptautinėms operacijoms (*įmonių iš kelių valstybių narių dalyvavimas*), ir tokio – Direktyvoje konkrečiai neapibrėžto – tarptautinio elemento reglamentavimo probleminiai aspektai šioje disertacijoje jau aptarti. Minėta, jog nėra aišku, ar Direktyvoje kalbama apie

⁸⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, 1 priedėlio pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 38⁽¹⁾, 38⁽²⁾ straipsniais įstatymas. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 55-2126.

įsisteigimo valstybę, rezidavimo mokesčių tikslais ar faktiško mokesčių mokėjimo kriterijus. Tuo tarpu *valstybės narės įmonė* Direktyvoje apibrėžiama konkrečiai. Jos definicija pateikiama Direktyvos 3 straipsnyje – tai įmonė, kuri atitinka *visus tris* žemiau nurodytus požymius:

1. yra vienos iš šios Direktyvos priede įvardytų formų;
2. pagal valstybės narės mokesčių įstatymus mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente, ir pagal su trečiąja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį mokesčių tikslais nėra laikoma ne Sąjungos rezidente;
3. jai nustatyta prievolė mokėti vieną iš Direktyvoje nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleisti.

Pažymėtina tai, kad nors įmonė ir turi atitikti *visus tris* požymius, ne visi jie turi būti išpildyti *vienoje valstybėje* narėje⁸⁵. Štai, pavyzdžiui, įmonė, įsteigta Danijoje ir turinti tam tikrą šioje valstybėje nustatytą formą, tačiau valdoma Jungtinėje Karalystėje pagal Danijos – Jungtinės Karalystės sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį bus laikoma Jungtinės Karalystės mokesčių rezidente. Dar daugiau – ji gali turėti nuolatinę buveinę Ispanijoje ir čia sumokėti didžiąją dalį savo mokamo pelno mokesčio. Tačiau ji vis tiek atitiks aukščiau nurodytus Direktyvos reikalavimus.

Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad Direktyvoje kalbama apie „operacijose dalyvaujančias įmonės“, o ne apie šių įmonių akcininkus, todėl aukščiau nurodyti reikalavimai akcininkams nėra taikomi. Reorganizavimo bei perleidimo operacijose dalyvaujančių įmonių akcininkai gali būti net ne ES rezidentai ar ne juridiniai, o fiziniai asmenys – Direktyvos taikymui tai įtakos neturės⁸⁶. Pažymėtina, kad šia apimtimi Lietuvoje Direktyva įgyvendinta tinkamai – jokie papildomi, Direktyvoje nenumatyti, reikalavimai

⁸⁵ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 607.

VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 159.

⁸⁶ LOZEV, K. Survey of Implementation of the EC Merger Directive – A Summary with Comments. *European Taxation*, 2010 vasaris/kovas, p. 84-95.

Atkreiptinas dėmesys, kad tokiais atvejais turės būti analizuojamos nacionalinės apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu taisyklės ir analizuojama, ar nesusidarys ir neturės būti atitinkamai apmokestintos turto vertės padidėjimo pajamos fizinio asmens lygmenyje.

reorganizavimo ar perleidimo operacijose dalyvaujančių asmenų akcininkams nėra taikomi.

Kalbant apie akcininkus, literatūroje galima sutikti nuomonių, kad tam tikrų abejonių kelia tik akcijų mainų atvejis, t.y. ar akcijų daugumos įsigijimas iš *trečiosios valstybės* akcininko patenka į Direktyvos taikymo sritį. Pažymėtina, kad Komisija buvo siūliusi Direktyvoje nurodyti, kad jos nuostatos apima ir minėtus atvejus, tačiau tokio pasiūlymo atsisakyta. Atsižvelgiant į šią aplinkybę mokslinėje literatūroje daroma išvada, kad Direktyvos formuluotė ir nesuteikia pagrindo manyti kitaip – minėti atvejai patenka į Direktyvos taikymo sritį, taigi ir Komisijos pasiūlymas būtų buvęs perteklinis⁸⁷.

Toliau kiekvieną reikalavimą subjektams disertacijoje nagrinėjame atskirai.

II.2.1. Direktyvos priede nustatytos asmenų formos

Direktyvos I priede, nurodant, kurioms verslo organizavimo formoms taikomos Direktyvos nuostatos, didžioji dauguma valstybių narių pasirinko konkretų jų išvardijimą. Štai, pvz., Latvija nurodė *akciju sabiedriba* ir *sabiedriba ar ierobezotu atbildibu*, Lenkija – *spolka akcyjna* ir *spolka z ograniczona odpowiedzialnoscia*.

Įdomu tai, kad dar 1993 m. buvo siūloma keisti Direktyvą atsisakant konkrečių juridinių asmenų formų įvardijimo⁸⁸ ir apsiribojant bendra nuostata, kad ji taikoma asmenims, turintiems prievolę mokėti pelno mokestį valstybėje narėje. Tačiau toks pasiūlymas atmestas atsižvelgiant į tai, kad tokiu atveju būtų sukurtos galimybės išvengti mokesčių (ar sukurtų dvigubą apmokestinimą), kadangi kai kurios asmenų, pelno mokesčių mokėtojų, formos nelaikomos pelno mokesčio mokėtojais kitose valstybėse narėse (angl. *transparent entity*)⁸⁹. Deja, praktikoje paaiškėjo, kad ir pasirinktas reglamentavimas aukščiau išdėstytos problemos neišsprendė, taigi Direktyvoje buvo numatytos ir specialios nuostatos, taikomos „perregimiems“ vienetams. Dar daugiau – dėl tokio

⁸⁷ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 672.

⁸⁸ RUSSO, R., OFFERMANN R., *The 2005 Amendments* <...>, p. 252.

⁸⁹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 606.

RUSSO, R., OFFERMANN R., *The 2005 Amendments* <...>, p. 252.

pasirinkto reglamentavimo Direktyva turėjo būti taisoma kiekvieną kartą, kai į ES įstodavo naujos valstybės narės (pvz., didelių pakeitimų reikalavo dešimties naujų narių įstojimas 2004 m.), ar valstybėje narėje atsirasdavo nauja juridinio asmens, kuriam taikomos Direktyvos nuostatos, forma (kaip pvz., Prancūzijoje *Societe par actions simplifees*, kurios nebuvo 1990 m., priimant Direktyvą). Paminėtini ir 2005 m. Direktyvos pakeitimai, kurie labai išplėtė asmenų, kuriems taikomos Direktyvos nuostatos, ratą – be šioje disertacijoje jau minėtų Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės, Direktyvos nuostatos nuo tada taikomos ir daugeliui nacionalinių subjektų – kooperatyvų, fondų, asociacijų ir pan.

Skirtingai nuo aukščiau nurodyto reglamentavimo, išvardijant konkrečias juridinių asmenų formas, kai kurios valstybės, tarp jų ir Lietuva, pasirinko bendrai numatyti, kad Direktyvos nuostatos taikomos bendrovėms (įmonėms), įsteigtoms tos valstybės teisės aktų nustatyta tvarka (angl. Direktyvos tekste – *companies incorporated under the law of...*). Tokią formuluotę pasirinko ir Jungtinė karalystė bei Airija.

Kai kurios valstybės, kaip, pvz., Nyderlandai, tiek išvardijo konkrečias įmonių formas, tiek nurodė ir įsteigimo vietos kriterijų⁹⁰.

Taigi, Lietuvoje, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymu, atitinkamos jo nuostatos, reglamentuojančios reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimą, taikomos, kai šiose operacijose *inter alia* dalyvauja Lietuvos vienetai. Pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnis pateikia tokią Lietuvos vieneto definiciją – tai juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso⁹¹ nuostatomis, juridinis asmuo yra savo pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, būti ieškovu ar atsakovu teisme. Šiuo metu Lietuvoje veikia įvairių formų juridiniai asmenys – akcinės

⁹⁰ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 606.

⁹¹ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas <...>.

bendrovės, asociacijos, individualios įmonės, ūkinės bendrijos. Visos jos laikomos Lietuvos vienetais Pelno mokesčio įstatymo prasme.

Atsižvelgiant į nurodytas Direktyvos bei Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, disertacijos autorės nuomone, praktikoje gali kilti tam tikrų Pelno mokesčio įstatymo, o kartu ir Direktyvos, kurią jis įgyvendina, taikymo problemų.

Civilinėje teisėje vienos valstybės sienas peržengiančios operacijos ES lygiu reglamentuotos Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimusi, peržengiančių vienos valstybės ribas (Dešimtoji direktyva)⁹². Lietuvoje šios direktyvos nuostatos taikomos akcinėms bendrovėms bei uždarojioms akcinėms bendrovėms ir įgyvendintos Vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatyme⁹³. Taigi, civilinės teisės prasme, kalbant apie Lietuvą, šiuo metu galimos tik vienos valstybės ribas peržengiančios akcinių bendrovių bei uždarytų akcinių bendrovių reorganizavimo, o konkrečiau – jungimo operacijos (praktikoje disertacijos autorei taip pat teko dalyvauti įgyvendinant tik šios rūšies tarptautines operacijas). Tiek kitos formos vienetų, tiek kitos rūšies tarptautinių reorganizavimo, o būtent skaidymo, operacijų įgyvendinimas, numatytas mokestinius teisinius santykius reglamentuojančiuose teisės aktuose, civilinės teisės prasme galimai sukeltų daug problemų ar vargu ir iš viso būtų įmanomas (disertacijos autorės nuomone, reorganizavimo operacijos įmonių teisės prasme laikytinos vienalytėmis ir joms būtinas atskiras specialus reglamentavimas, kurio, kaip nurodyta, šiuo metu nėra).

Tai, kad minėta Dešimtoji direktyva reglamentuoja kur kas siauresnius teisinius santykius, nei Direktyva, nagrinėjama šioje disertacijoje, ir dėl to ne visos mokesčių teisėje nustatytos operacijos gali būti praktiškai įgyvendintos

⁹² 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimusi, peržengiančių vienos valstybės ribas <...>.

⁹³ Vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 140-5747.

tarptautiniu lygiu; ir kad tarptautinė bendruomenė turėtų imtis veiksmų šiai situacijai išspręsti, akcentuojama ir mokslinėje literatūroje⁹⁴.

Dėl tarptautinių veiklos perleidimo bei akcijų mainų operacijų disertacijos autorės nuomonė panaši kaip reorganizavimo operacijų atveju – iš dalies galima sutikti su pozicija, kad šių operacijų atveju tiek Direktyvoje, tiek Perno mokesčio įstatyme numatytos operacijos neturi būti vienalytės – civilinės (įmonių teisės) prasme gali būti sudaromi keletas sandorių ir taip tam tikrais etapais kitos ES valstybės narės įmonei perleidžiama, pvz., dalis turto, darbuotojų, sutarčių, t.y. visa, kas sudaro veiklos dalį, kaip ji apibrėžta Direktyvoje. Tačiau šiuo atveju nėra iki galo aišku dėl daugelio teorinių ir praktinių tokių sandorių įgyvendinimo aspektų – pvz., ar tam tikri objektai, kuriuos reikia perleisti pagal sudaromus sandorius bus pripažįstami kaip civilinės apyvartos objektai konkrečioje užsienio valstybėje; kokiais sandoriais jų perleidimas turės būti įforminamas ir pan. Šie klausimai ne mokestinės, o civilinės teisės objektas ir kiekvienu konkrečios jurisdikcijos atveju nagrinėtini atskirai. Kalbant apie darbuotojų perkėlimą nagrinėtini ir po tokio perleidimo sekantys apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiais, socialinio draudimo įmokomis klausimai, o taip pat migracijos klausimų reglamentavimas toje konkrečioje valstybėje. Įvertintina ir ta aplinkybė, kad veikla šiuo atveju būtų perleidžiama manais už akcijas, kas taip pat galimai sukeltų praktinio tokio sandorio įgyvendinimo sunkumų.

Taip pat, kas šios disertacijos, kaip mokesčių teisės srities tyrimo, prasme yra dar svarbiau – tai nacionalinio mokesčių administratoriaus požiūris į keletą jau minėtų veiklos perleidimą įforminančių sandorių, t.y. ar konkrečioje valstybėje toks veiklos perleidimo įforminimas būtų laikomas veiklos perleidimu ir mokesčių tikslais bei ar jam būtų taikomas Direktyvoje įtvirtintas turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmas. Vienareikšmiško atsakymo, be jokios abejonės, būti negali, ir kiekvienas

⁹⁴ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 157.

konkretus atvejis turėtų būti analizuojamas bei derinamas su konkrečios valstybės mokesčių administratoriumi atskirai.

II.2.2. Rezidavimo reikalavimas

Antrasis reikalavimas valstybės narės įmonei – rezidavimo reikalavimas. Pagal Direktyvos nuostatas įmonė, vadovaujantis šalies narės nacionaliniais teisės aktais, turi būti jos rezidentė mokesčių tikslais *ir* pagal su trečiąja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį mokesčių tikslais neturi būti laikoma ne Europos Sąjungos rezidente (Direktyva nėra taikoma trečiosioms šalims).

Taigi, iš esmės Direktyvoje įtvirtintos dvi sąlygos. *Pirmoji* – *buvimas* šalies narės rezidente, vadovaujantis šios šalies nacionaliniais teisės aktais. Čia atkreiptinas dėmesys, kad Direktyva neeliminuoja galimybės jos nuostatas taikyti įmonėms, kurios yra rezidentės dvejose ES valstybėse narėse (pvz., tuo atveju, kai vienoje jų rezidavimo vietai nustatyti taikomas įsisteigimo, kitoje – valdymo vietos kriterijus). Antrasis reikalavimas yra *nebuvimas* ne Sąjungos rezidente, vadovaujantis tarptautine dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi. Šis apribojimas mokslinėje literatūroje aiškinamas siekiu riboti mokesčių vengimo bei planavimo galimybes trečiosiose valstybėse, kadangi įmonė, dviejų valstybių rezidentė, gali taikyti abiejų valstybių teisės aktuose nustatytas mokesčių lengvatas⁹⁵.

Įdomu pažymėti ir tai, kad praktikoje taip pat buvo keliamas klausimas, ar Direktyvos nuostatos neturėtų būti taikomos ir Europos Ekonominės Erdvės šalims narėms, kurios nėra ES narės, t.y. Islandijai, Lichtenšteinui ir Norvegijai⁹⁶. Atsižvelgiant į tai, kad, viena vertus, Direktyvoje yra vienareikšmiškai nurodyta, kad jos nuostatos taikomos tik ES valstybių narių atžvilgiu, tačiau, kita vertus, toks reglamentavimas pažeidžia Europos Ekonominės Erdvės susitarime⁹⁷ įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo bei

⁹⁵ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 607.

⁹⁶ HELMINEN, M. Must EU Merger Directive Benefits Be made Available where EEA States Are Involved. EC Tax review, 2011, p. 179-183.

⁹⁷ 1993 m. gruodžio 13 d. Tarybos ir Komisijos sprendimas dėl Europos ekonominės erdvės sutarties sudarymo tarp Europos Bendrijų, jų valstybių narių ir Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos,

įsisteigimo laisves, tol, kol minėto klausimo neišsprendė Teisingumo Teismas, atsakymą pateikti buvo sunku. Nors, pvz., Vokietijoje, kaip parodė 2008 m. atliktas tyrimas, Direktyvos nuostatos buvo taikomos ir įmonėms Europos Ekonominės Erdvės šalių rezidentėms⁹⁸.

2012 m. Teismo sprendimas *A Oy* byloje⁹⁹ pateikė vienareikšmiškus atsakymus. Visų pirma, Teismas atkreipė dėmesį į tai, kad pačios Direktyvos nuostatos yra taikomos tik tuo atveju, kai reorganizavimo ar perleidimo operacijose dalyvauja dviejų ar daugiau valstybių narių įmonės. Todėl tais atvejais, kai viena iš tokioje operacijoje (nagrinėjamoje byloje – akcijų mainai) dalyvaujančių įmonių yra iš trečiosios valstybės (aptariamu atveju – Norvegijos), Direktyvos nuostatos netaikomos. Tačiau, antra, Teismo nuomone, tokiu atveju turėtų būti atsižvelgiama į Europos Ekonominės Erdvės susitarime¹⁰⁰ įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo bei įsisteigimo laisves ir akcijų mainų operacija tada, kai joje dalyvauja Norvegijos įmonė, taip pat turėtų būti mokestine prasme neutralia, t.y. jai turėtų būti taikomos analogiškos taisyklės kaip ir tais atvejais, kai tokioje operacijoje dalyvauja nacionalinės ar ES valstybių narių įmonės.

Aptariant rezidavimo reikalavimą, atskirai nagrinėtinos ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo normos. Šio įstatymo 41 straipsnyje nustatyta, kad jis taikomas tais atvejais, kai vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos tarp Lietuvos vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant įstatyme nustatytus pelno mokesčio tarifus, arba užsienio vienetų – Europos Sąjungos valstybių narių rezidentų mokesčių tikslais, turinčių Direktyvoje nustatytą formą ir esančių Direktyvoje nustatytų mokesčių mokėtojais. Įstatymo nuostatos taip pat taikomos ir tais atvejais, kai vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos tarp užsienio vienetų – Europos Sąjungos

Islandijos Respublikos, Lichtenšteino Kunigaikštystės, Norvegijos Karalystės, Švedijos Karalystės ir Šveicarijos Konfederacijos. *Oficialusis leidinys* L, 1, p. 606.

⁹⁸ LOZEV, K. Survey of Implementation <...>, p. 84-95.

⁹⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. liepos 19 d. sprendimas *A Oy* <...>.

¹⁰⁰ 1993 m. gruodžio 13 d. Tarybos ir Komisijos sprendimas dėl Europos ekonominės erdvės sutarties <...>.

valstybių narių rezidentų mokesčių tikslais, turinčių Direktyvoje nustatytą formą ir esančių Direktyvoje nustatytų mokesčių mokėtojais.

Matome, kad į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą nėra perkeltas Direktyvos reikalavimas, kad Lietuvos rezidentas ar Europos Sąjungos valstybės narės rezidentas pagal sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas nebūtų ne ES valstybės narės rezidentas. Tuo tarpu Direktyvoje, kaip nurodėme aukščiau, yra įtvirtintas reikalavimas, kad reorganizavimo ar perleidimo operacijoje dalyvaujantis vienetas pagal su trečiąja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį nebūtų laikomas ne Sąjungos rezidentu. Autorės nuomone, atsižvelgiant į šias Direktyvos nuostatas, ribojančias jos taikymą trečiosioms šalims, Lietuvoje pasirinktas reglamentavimas nėra tinkamas.

Vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis¹⁰¹, Lietuvoje disertacijos rengimo metu buvo sudarytos ir taikomos 48 dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (dalis jų – su ES valstybėmis narėmis). Priminsime, kad tarptautinėje teisėje žinomi du rezidavimo vietos nustatymo kriterijai: 1) formalusis – įsisteigimo arba registracijos vietos ir 2) funkcinis – valdymo ar veiklos vietos¹⁰². Pastarasis kriterijus dažniau taikomas bendrosios teisės tradicijos šalyse, kaip, pvz., Kipras, Malta, Jungtinė karalystė ar Airija. Tuo tarpu įsisteigimo kriterijus taikomas kontinentinėje Europoje, tame tarpe ir Lietuvoje. Taigi, jei kontinentinės Europos valstybė (taip pat ir Lietuva) būtų sudariusi tarptautinę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su trečiąja šalimi, kur rezidavimas būtų nustatomas vadovaujantis funkciniu kriterijumi¹⁰³, ir šioje sutartyje dvigubo rezidavimo problema būtų sprendžiama remiantis funkciniu kriterijumi, tai ES valstybės vienetas būtų kitos (ne ES valstybės narės) šalies rezidentas mokesčių

¹⁰¹ Valstybinė mokesčių inspekcija [interaktyvus. Žiūrėta 2014-07-04]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/> >.

¹⁰² FINNERTY, C. *Fundamentals* <...>, p. 6.

¹⁰³ Atvirkštinė situacija, t.y. kai vienetas yra įsteigtas ne ES valstybėje narėje, tačiau čia vykdo savo veiklą, nesvarstoma, kadangi tokiu atveju jis neatitinka pirmojo Direktyvoje nustatyto reikalavimo – buvimo tam tikros konkrečioje valstybėje narėje nustatytos juridinio asmens formos.

tikslais. Toks reguliavimas išplėstų Direktyvos nuostatų taikymą trečiosioms šalims¹⁰⁴.

Atsižvelgiant į išdėstytą, matome, kad Lietuvoje Direktyvos veikimo mechanizmas yra teoriškai išplėstas ir į trečiąsias šalis¹⁰⁵. Taigi, vadovaujantis šiuo metu galiojančiu nacionaliniu reglamentavimu, įmonės, tiek ES, tiek ir trečiųjų valstybių rezidentės galėtų pasinaudoti tiek Direktyvoje nustatytu palankiu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmu, tiek ir trečiosiose valstybėse nustatytais lengvatomis. Tai joms suteiktų tam tikrą konkurencinį pranašumą, palyginus su įmonėmis, tik ES rezidentėmis. Kadangi nagrinėjamose situacijose tiek ES, tiek ne ES valstybės narės įmonės rezidavimo mokesčių tikslais klausimas būtų sprendžiamas vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis, pagal kurią tokia įmonė būtų laikoma ne Sąjungos rezidente, taigi ir mokesčius mokėtų ne Sąjungoje, akivaizdus ir Sąjungos interesas tokias situacijas riboti. Kaip nurodėme, reglamentavimas Lietuvoje šio intereso neatitinka.

Tačiau dar kartą atkreiptinas dėmesys į tą aplinkybę, kad Direktyvos nuostatos neriboja galimybės turto vertės padidėjimo apmokestinimo mechanizmo reorganizavimo ar perleidimo atvejais taikyti *dvių ES valstybių narių rezidentėms*, kadangi rizikos, kad palankesnėje konkurencinėje padėtyje atsiradusių įmonių pelnas bus apmokestintas trečiojoje šalyje, nėra.

Pažymėtina, kad atlikus istorinę Pelno mokesčio analizę, nėra aišku, ar aptariamas reglamentavimas Lietuvoje pasirinktas sąmoningai, ar tai įstatymo leidėjo klaida. Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad Valstybinės mokesčių

¹⁰⁴ LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 155.

¹⁰⁵ Aptariama problema Lietuvoje (kitų ES valstybių narių sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys nenagrinėtos) kol kas tik teorinė, kadangi nei vienoje iš Lietuvos Vyriausybės sudarytų ir taikomų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių disertacijos rengimo metu rezidavimo valstybei nustatyti funkcinis kriterijus nebuvo taikomas, o dvigubo rezidavimo problema sprendžiama taikant abipusio susitarimo procedūrą. Atskirai paminėtinas tik Ukrainos atvejis, kadangi pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sudarytą su šia valstybe, tuo atveju, kai asmuo yra abiejų susitariančiųjų valstybių rezidentas, tai jis laikomas rezidentu tos susitariančiosios valstybės, pagal kurios įstatymus jis tokį savo statusą įgyja. Atsižvelgiant į tai, kad Ukrainoje rezidavimas nustatomas vadovaujantis formaliuoju – įsisteigimo – kriterijumi, dvigubo Lietuvos įmonės rezidavimo problema ir su šia valstybe nekyla.

inspekcijos parengtame apibendrintame Pelno mokesčio įstatymo komentare¹⁰⁶ paaiškinta, kad atitinkamos Pelno mokesčio įstatymo nuostatos nėra taikomos, kai reorganizavimo ar perleidimo dalyviai yra kitų užsienio valstybių (ne Europos Sąjungos valstybių narių vienetai). Taip pat komentare nurodoma, kad ES valstybės narės vienetas laikomas tos valstybės narės rezidentu mokesčių tikslais, jei jis tokiu laikomas pagal tos valstybės narės mokesčių įstatymus ir pagal sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Siaurinamasis įstatymo aiškinimas mokesčių administratoriaus parengtame komentare be jokios abejonės yra ydinga praktika. Susidariusi situacija, atsižvelgiant į išdėstytą, disertacijos autorės nuomone, turėtų būti sprendžiama ne komentuojant įstatymo normas, o papildant Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktus nuostatomis, kad tiek Lietuvos, tiek ES valstybės narės vienetas pagal sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas neturėtų būti laikomi trečiosios šalies mokesčių rezidentais.

II.2.3. Prievolė mokėti vieną iš Direktyvoje nurodytų mokesčių

Paskutinis reikalavimas tam, kad įmonei būtų taikomas Direktyva sukurtas mechanizmas – ji turi būti vieno iš mokesčių, nurodytų Direktyvos I Priedo B dalyje, mokėtoja be galimybės būti atleistas nuo šio mokesčio ar galimybės pasirinkti, mokėti jį ar ne.

Reikalavimas nebūti atleistas nuo mokesčių mokslinėje literatūroje aiškinamas lakoniškai – atsižvelgiant į tai, kad vienas iš Direktyvos tikslų – užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, iš valstybių narių negali būti reikalaujama vengti dvigubo apmokestinimo tada, kai galimybės jam net nėra – mokesčių mokėtojas nuo mokesčių yra atleistas.

Įmonių, galinčių pasirinkti, ar mokesį mokėti, ar ne, eliminavimas aiškinamas per daug sudėtingu Direktyvos nuostatų įgyvendinimu tokiais atvejais bei plačiomis mokesčių planavimo galimybėmis. Kaip pavyzdys

¹⁰⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2015-05-20]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/> >.

įmonės, kuri gali pasirinkti, mokėti mokestį ar jo nemokėti, yra kai kurios Prancūzijoje įsteigtų juridinių asmenų formos (bendrijos). Jos turi teisę rinktis, ar mokėti juridinių asmenų pelno mokestį, ar pajamų mokestį, t.y. šios formos gali pasirinkti būti traktuojamos kaip perregistuoti vienetai (angl. *transparent entity*), ir tuomet jų uždirbtas pelnas apmokestinamas ne pelno mokesčiu juridinio asmens lygmenyje, o pajamų mokesčiu jų narių – fizinių asmenų – lygmenyje. Dėl numatytos pasirinkimo galimybės į Direktyvos taikymo sritį šios įmonių formos nepatenka¹⁰⁷.

Į Direktyvos taikymo sritį nepatenka ir viena iš Nyderlandų įmonių formų, kurios pelnas apmokestinamas taikant 0 proc. pelno mokesčio tarifą, kadangi mokslinėje literatūroje pripažįstama, kad mokestinės pasekmės tais atvejais, kai pelnas apmokestinamas taikant 0 proc. pelno mokesčio tarifą ir tais atvejais, kai nuo mokesčio iš viso atleidžiama, yra iš esmės tokios pačios¹⁰⁸.

Tačiau taip pat atkreiptinas dėmesys, kad, vadovaujantis Direktyvos formuluote, nagrinėjamas reikalavimas neturi būti suprantamas kaip *faktinis* mokesčio mokėjimas, todėl, pvz., pelno mokesčio nemokėjimas dėl to, kad yra atskaitomi sukaupti ankstesnių laikotarpių mokestiniai nuostoliai, ar veikla yra nepelninga, netrukdo taikyti Direktyvos nuostatų¹⁰⁹. Svarbu pažymėti ir tai, kad Direktyvoje nurodyti mokesčiai yra nacionaliniai pelno mokesčiai, todėl Direktyva nėra taikoma, jei įmonė yra tik regioninio ar savivaldybės nustatyto mokesčio mokėtoja¹¹⁰.

Literatūroje¹¹¹ galima sutikti nuomonę, kad aptariamas kriterijus reiškia mokesčio mokėjimą tam tikroje ES valstybėje narėje dėl to, kad įmonė yra tos valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais (tiesa, cituojamas autorius skirtinguose knygos skyriuose pateikia ir priešingą nuomonę). Tačiau šios disertacijos autorė mano, kad mokesčio mokėjimo kriterijus neturėtų būti

¹⁰⁷ LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 155
TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 607.

¹⁰⁸ LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 155

¹⁰⁹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 160.
TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 607.

¹¹⁰ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 159.

¹¹¹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 151, 159.

painiojamas su rezidavimo kriterijumi, t.y. atvejais, kai asmens pelnas apmokestinamas vienoje ar kitoje valstybėje dėl to, kad asmuo yra jos rezidentas. Kaip jau anksčiau minėta, vienas iš Direktyvos priede numatytų mokesčių gali būti mokamas ir dėl tos priežasties, kad atitinkamoje valstybėje narėje kitos valstybės įmonė turi nuolatinę buveinę. Taip pat, jeigu reikalavimą sutapatintume su rezidavimo kriterijumi, tuomet prasmės netektų jau nagrinėtas Direktyvos 3 straipsnio b punktas, reikalaujantis, kad įmonė būtų ES valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais. Analogiškos pozicijos laikosi ir kiti autoriai¹¹².

Lietuvoje, perkeltiant Direktyvos nuostatas dėl reikalavimo būti mokesčių mokėtoju, kalbant apie Lietuvos vienetą, nurodoma, kad jo apmokestinamasis pelnas „yra *apmokestinamas* taikant Pelno mokesčio įstatyme nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus“. Atsižvelgiant į nurodytą įstatymo formuluotę bei aukščiau cituotą mokslinę literatūrą, akivaizdu, kad nurodyto reikalavimo netenkins nei Pelno mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje nurodyti subjektai, kurie pelno mokesčio nemoka (pvz., Europos ekonominių interesų grupės), nei to paties įstatymo 5 straipsnio 5 dalyje nurodytos socialinės įmonės, kurių pelnas apmokestinamas taikant 0 proc. pelno mokesčio tarifą.

Tačiau daug klausimų aptariamam atvejui, disertacijos autorės nuomone, praktikoje gali kelti Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 4 dalyje numatytas pelno nesiekiančių vienetų apmokestinimas. Vadovaujantis nurodyta įstatymo norma, pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokestinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 300 000 eurų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 7 250 eurų sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti.

¹¹² TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 607.

Kaip matome iš aukščiau cituotos Pelno mokesčio įstatymo normos, pelno nesiekiantys vienetai tais atvejais, kai jų mokestinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 300 000 eurų, o apmokestinamasis pelnas neviršija 7 250 eurų ribos, pelno mokesčio nemoka – jų pelnas apmokestinamas taikant 0 procentų mokesčio tarifą. Disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant į tai, kad tokių vienetų apmokestinamasis pelnas tuo mokestiniu laikotarpiu, kai bus išpildytos aukščiau nurodytos sąlygos, nebus apmokestinamas taikant Pelno mokesčio įstatyme nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus, tai tokiems vienetais šiuo mokestiniu laikotarpiu Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatos (reglamentuojančios reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimą) nebus taikomos. Taigi, reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu perleistas turtas (įsipareigojimai) turės būti apmokestinti vadovaujantis bendrosiomis Pelno mokesčio įstatymo normomis.

Aukščiau nurodėme, kad reikalavimas mokėti vieną iš Direktyvos priede nurodytų mokesčių ir nebūti atleistas nuo tokių mokesčių mokėjimo mokslinėje literatūroje aiškinamas taip, kad vienas iš Direktyvos tikslų yra užkirsti kelią dvigubam teisiniam apmokestinimui. Kai galimybės tokiam dvigubam apmokestinimui nėra, iš valstybių narių negali būti reikalaujama jo išvengti.

Atsižvelgiant į tai, ir vertinant pelno nesiekiančių asmenų apmokestinimą, viena vertus, specialių Pelno mokesčio įstatymo nuostatų (reglamentuojančių reorganizavimo ar perleidimo atvejus) netaikymas trumpuoju laikotarpiu neigiamų pasekmių tokiam pelno nesiekiančiam vienetai nesukels, nes nuo pelno mokesčio mokėjimo jis bus atleistas kitu pagrindu – o būtent vadovaujantis cituota Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 4 dalimi. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad asmuo, tokios operacijos metu iš ne pelno siekiančios organizacijos gautą turtą (įsipareigojimus) apskaitys rinkos vertėmis, o ne istorinėmis mokestinėmis, kaip kad mokesčių tikslais yra reikalaujama reorganizavimo ir perleidimo atvejais (palankesnis mokestinis traktavimas).

Kita vertus, netaikant Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatų ir reorganizavimo ar perleidimo operaciją apmokestinant vadovaujantis bendrosiomis Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, gali susidaryti situacija,

kad būtent dėl šios konkrečios reorganizavimo ar perleidimo operacijos ir bus peržengtos aukščiau nurodytos ir Pelną mokesčio įstatyme įtvirtintos pajamų iš ūkinės komercinės veiklos bei apmokestinamojo pelno ribos.

Taip pat įvertintinos ir ilgojo laikotarpio mokestinės pasekmės, kurias gali sukelti Pelną mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatų netaikymas. Reorganizavimo ar perleidimo operaciją apmokestinant vadovaujantis bendrosiomis Pelną mokesčio įstatymo nuostatomis, bei iš nurodytos operacijos prisipažinus pelną, bus sumažintas ankstesnių metų nuostolis (jei toks būtų). Taip pat ankstesnių metų nuostolis negalėtų būti perduotas veiklą perimančiai bei tęsiančiai įmonei (kas, kaip aptariama šioje disertacijoje toliau, yra galima reorganizavimo ar perleidimo atvejais).

Atkreiptinas dėmesys, kad tą mokestinį laikotarpį, kai pelno nesiekiančio asmens pajamos ar pelnas peržengs aukščiau nurodytas Pelną mokesčio įstatyme įtvirtintas pajamų iš ūkinės komercinės veiklos ar apmokestinamojo pelno ribas, Pelną mokesčio įstatymo nuostatos, reglamentuojančios reorganizavimo ir perleidimo atvejų apmokestinimą, jau bus taikomos. Iš to kyla ir kita praktinė problema – jei reorganizavimo ar perleidimo sandoris bus vykdomas mokestinio laikotarpio pradžioje, gali būti sunku prognozuoti, ar nurodytos ribos bus viršytos ar ne, ir kokią reglamentavimą – bendrąjį ar specialųjį – Pelną mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatos – operacijos metu taikyti. Taip pat, kaip minėta, įstatyme įtvirtintos ūkinės komercinės veiklos pajamų bei apmokestinamojo pelno ribos gali būti peržengtos ir dėl konkrečios operacijos apmokestinimo vadovaujantis bendrosiomis Pelną mokesčio įstatymo taisyklėmis, o ne IX skyriumi.

Dar daugiau klausimų kyla vertinant aukščiau cituoto Pelną mokesčio įstatymo 5 straipsnio 4 dalies antrąjį sakinį, pagal kurį Pelną nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Disertacijos autorės profesinio darbo praktikoje 2016 m. gautas individualus VMI išaiškinimas, kuriuo vadovaujantis pelno nesiekiantis asmuo turi prievolę sekti, ar pajamos iš ūkinės komercinės veiklos skiriamos tenkinant viešuosius

interesus vykdomai veiklai finansuoti, ar ne. Jei suėjus 5 metų terminui nuo pajamų uždirbimo tokios pajamos iš ūkinės komercinės veiklos nėra tiesiogiai skiriamos nurodytai veiklai finansuoti, tai jos turėtų būti atitinkamai apmokestintos pelno mokesčiu.

Taigi, gali susidaryti situacija, kai pelno mokesčiu neapmokestintas pelno nesiekiantis asmuo įvykdė reorganizavimo bei perleidimo operaciją ir ją apmokestino vadovaudamasis bendrosiomis Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis, tačiau praėjus 5 metų laikotarpiui, visgi turėjo apmokestinti savo gautą pelną, dėl ko pasikeičia ir reorganizavimo ar perleidimo operacijai taikytinos apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklės.

Akivaizdu, kad aptariamam atveju tam tikras palankus ne pelno siekiančių vienetų veiklos apmokestinimas sukelia daug praktinio taikymo problemų. Jos gali būti išspręstos tik nagrinėjant konkrečią faktinę situaciją bei galimą mokestinį traktavimą individualiai derinant su mokesčių administratoriumi.

Nagrinėjant Direktyvoje nustatytą reikalavimą mokėti vieną iš joje nurodytų mokesčių, taip pat atskirai aptartina laisvosiose ekonominėse zonose (toliau – LEZ) veikiančių įmonių, tiksliau jų apmokestinimo pelno mokesčiu, problema. Kaip numatyta Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo¹¹³ 15 straipsnio 3 dalyje, zonos įmonė, į kurią kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip vieno milijono eurų sumą, 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas.

Taip pat kaip ir nurodytų pelno nesiekiančių organizacijų atveju, disertacijos autorė laikosi nuomonės, kad LEZ įmonėms, kurioms dėl investicijų dydžio taikoma aukščiau nurodyta lengvata (o būtent atleidimas nuo pelno mokesčio mokėjimo), Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatos, reglamentuojančios reorganizavimo bei perleidimo atvejų apmokestinimą, neturėtų būti taikomos.

¹¹³ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59 -462.

Praėjus 6 metų laikotarpiui, ir taikant 50 procentų sumažintą pelno mokesčio tarifą, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo raide, galima daryti išvadą, kad šiame įstatyme numatyta būtinoji sąlyga, jog tokios įmonės pelnas būtų apmokestinamas taikant Pelno mokesčio įstatyme nustatytus *15 arba 5 procentų* mokesčio tarifus, ir vėl nebus tenkinama. Taigi, praėjus nurodytam 6 metų laikotarpiui, LEZ įmonės mokestine prasme bus nepalankesnėje padėtyje, nei 15 ar 5 proc. tarifu savo apmokestinamąjį pelną apmokestinančios įmonės: LEZ įsteigtos įmonės nors faktiškai ir apmokestins savo pelną, tačiau turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo režimas, įtvirtintas Pelno mokesčio įstatymo IX skyriuje, jų įvykdytoms reorganizavimo bei perleidimo operacijoms nebus taikomas.

Atskirai paminėtina tai, kad, kaip ir aukščiau aptartu pelno nesiekiančių organizacijų atveju, paneigus pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatų taikymą, atitinkamu įvykdytų operacijų rezultatu bus sumažintas LEZ įmonių ankstesnių metų nuostolis, taip pat šis nuostolis negalės būti perkeltas iš LEZ įmonės veiklą perėmusiais ir tęsiančiais bendrovei.

Atkreiptinas dėmesys ir į tą aplinkybę, kad, vadovaujantis aukščiau cituota Laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymo norma, jeigu nesibaigus joje nustatytam lengvatos taikymo terminui kapitalo investicijos suma sumažėja ir nebesiekia vieno milijono eurų, lengvatos taikymas sustabdomas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicijos suma taip sumažėjo, ir gali būti atnaujintas tą mokestinį laikotarpį, kurį kapitalo investicija vėl pasiekia vieną milijoną eurų. Taigi, kaip ir pelno nesiekiančių organizacijų atveju, pelno mokesčio lengvatos, nustatytos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymu, taikymas įtakos ir LEZ įmonių įvykdytų reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimą pelno mokesčiu, dėl ko kils pelno mokesčio perskaičiavimo bei deklaracijų tikslinimo būtinybė.

Pabaigai pažymėtina, kad gramatiškai aiškinant Pelno mokesčio įstatymo nuostatas dėl apmokestinimo taikant Pelno mokesčio įstatyme nustatytus 15 arba 5 procentų mokesčio tarifus, taip pat galima daryti išvadą, kad Lietuvoje *faktinio* pelno mokesčio mokėjimo, sutinkamai su Direktyvos nuostatomis, nėra

reikalaujama (kaip nurodyta aukščiau cituotame Perno mokesčio įstatymo straipsnyje, pelnas *yra apmokestinamas*). Tokią disertacijos autorės išvadą patvirtina ir VMI parengtas apibendrintas Perno mokesčio įstatymo komentaras, kuriame paaiškinta, kad atitinkamos įstatymo nuostatos taikomos ir tuomet, kai atitinkamu mokestiniu laikotarpiu Lietuvos vienetas patyrė mokestinį nuostolį ir dėl to pelno mokesčio nemoka.

Kalbant apie Lietuvos vienetą dar kartą atkreiptinas dėmesys į tai, kad, nepaisant reikalavimo būti Lietuvos mokesčių mokėtoju, faktiškai didžioji šio asmens pelno dalis gali būti apmokestinama ir ne Lietuvoje, o, pvz., Jungtinėje Karalystėje dėl ten esančios šio asmens nuolatinės buveinės. Direktyvos nuostatų taikymui įtakos tai neturės.

Vadovaujantis Perno mokesčio įstatymo nuostatomis, kiti (ne Lietuvos) Europos Sąjungos vienetai turi būti Direktyvos I Priedo B dalyje nustatytų mokesčių mokėtojais.

II.3. Mokestinis reorganizavimo ir perleidimo operacijų neutralumas

Disertacijos įvade nurodyta, kad reorganizavimo bei perleidimo operacijos mokestine prasme yra neutralios – jas vykdant turto vertės padidėjimo pajamos nesusidaro, kadangi tiek akcijos¹¹⁴, tiek kitas turtas ir įsipareigojimai pas juos įgyjančius asmenis apskaitomi ne rinkos, o mokestinėmis istorinėmis vertėmis¹¹⁵. Šios operacijos, skirtingai nei, sakykime, pirkimo – pardavimo sandoriai – patrauklios ir tuo, kad leidžia perkelti susidariusius mokestinius nuostolius. Taip pat minėta, kad šalia mokestinio neutralumo Direktyva užtikrinama ir valstybių narių finansinių interesų apsauga.

Disertacijoje toliau detalai analizuojamas Direktyvos veikimo mechanizmas, išdėstytas jos II skyriuje – atskirai aptariamas reglamentavimas, užtikrinantis mokestinį neutralumą reorganizavime bei perleidime dalyvaujančių įmonių, atskirai – jų akcininkų lygmenyje; nagrinėjamos

¹¹⁴ Atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos nuostatos taikomos ne tik bendrovėms, terminas „akcijos“ (atitinkamai ir „akcininkai“) čia vartojamas plačiąja prasme, turint omenyje ir kitus investicijų į juridinį asmenį patvirtinančius vertybinius popierius.

¹¹⁵ Kai kalbama apie ilgalaikį turtą, tiksliau būtų vartoti terminą „likutinė mokestinė vertė“, kadangi vertinamos ir amortizacijos bei nusidėvėjimo sąnaudos, tačiau atsižvelgiant į tai, kad aptariamų operacijų metu „judą“ ir toks turtas, kaip akcijos, apibendrintai disertacijoje vartojamas „istorinės vertės“ terminas.

nuostatos, reglamentuojančios mokestinių nuostolių perkėlimą. Taip pat analizuojamos valstybių narių finansinius interesus užtikrinančios Direktyvos normos, identifikuojamos nurodytų sričių reglamentavimo spragos.

II.3.1. Mokestinio neutralumo užtikrinimas įmonių lygmenyje

Mokestinį neutralumą (turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimą) reorganizavimo bei perleidimo atvejais įmonių lygmenyje nustato Direktyvos 4 straipsnis (jis taikomas jungimo, skaidymo ir veiklos perleidimo į šoną atvejais) bei 9 straipsnis (taikomas veiklos perleidimo į apačią atveju – čia duodama nuoroda į Direktyvos 4 straipsnį)¹¹⁶. Kaip numatyta šiuose Direktyvos straipsniuose, minėtos operacijos nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas kaip skirtumas tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais.

Šiame Direktyvos straipsnyje vertė mokesčių tikslais (angl. *value for tax purposes*) apibrėžiama kaip vertė, kuria remiantis būtų skaičiuojamos turto vertės padidėjimo pajamos tuo atveju, jei toks turtas (įsipareigojimai) būtų parduoti. Disertacijos autorė sutinka su mokslinėje literatūroje¹¹⁷ pateikiama nuomone, kad Direktyvoje kalbama apie likutinę mokestinę vertę – išlaidas, patirtas tokį turtą įsigyjant, sumažintas šio turto nusidėvėjimo sąnaudomis (turto vertės sumažėjimas ar padidėjimas nevertinami).

Tikrosios vertės (angl. *real value*) apibrėžimas Direktyvoje nepateikiamas. Mokslinėje literatūroje¹¹⁸ aiškinama, kad ši sąvoka iš dalies turėtų būti suprantama taip pat kaip ir vertė mokesčių tikslais, t.y. vertė, kuria remiantis būtų skaičiuojamos turto vertės padidėjimo pajamos tuo atveju, jei toks turtas (įsipareigojimai) būtų parduoti. Kaip 1988 m. nurodė Europos Bendrijų komisija, tikroji vertė turėtų būti skaičiuojama vadovaujantis valstybių narių nacionaliniais teisės aktais, kurie paprastai reikalauja visapusiško turto bei įsipareigojimų įvertinimo. Taigi, priklausomai nuo valstybės narės, tikroji vertė

¹¹⁶ Atkreiptinas dėmesys, kad šiame skyriuje nėra rašoma apie akcijų mainų atvejį. Vykdam šią operaciją keičiamasi akcijomis, todėl ji disertacijoje detaliau nagrinėjama analizuojant mokestinio neutralumo užtikrinimą akcininkų lygmenyje.

¹¹⁷ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <....>, 2012, p. 200.

¹¹⁸ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 200.

gali skirtis. Pvz., Lietuvoje, disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant į Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnyje įtvirtintą reikalavimą sandorius vykdyti rinkos kainomis, tikrąja verte laikytina turto ir įsipareigojimų rinkos vertė.

Taigi, vadovaujantis Direktyvos nuostatomis, reorganizavimo bei perleidimo operacijos negali būti pagrindu apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas. Tačiau šiuo atveju taip pat labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad Direktyvos tikslai yra ne vien palankaus apmokestinimo režimo ES lygiu nustatymas, bet ir valstybių narių finansinių interesų apsauga. Todėl, atsižvelgiant į pastarąjį tikslą, turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimas reorganizavimo ir perleidimo atvejais nėra besąlyginis. Dar tiksliau – Direktyva įtvirtinamas ne atleidimas nuo mokesčio, o turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo *atidėjimas* iki to momento, kol reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas turtas bus parduotas ar kitaip perleistas kitų sandorių metu. Toks apmokestinimo mechanizmas sukuriamas analizuojamame Direktyvos 4 straipsnyje numatant, jog valstybės narės Direktyvos nuostatas dėl turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo taiko tik tuo atveju, jeigu gaunančioji įmonė nusidėvėjimą, taip pat pelną ar nuostolį turto perleidimo atveju skaičiuoja pagal tokias pačias taisykles, kaip tai būtų dariusi perleidžiančioji įmonė, jei reorganizavimo ar perleidimo operacija nebūtų įvykusi. Taigi, tiek turtas, tiek įsipareigojimai įsigyjančioje įmonėje turi būti apskaitomi jų istorinėmis mokesčinėmis vertėmis, buvusiomis iki reorganizavimo ar perleidimo perleidžiančiame vienetė (reorganizavimo ar perleidimo operacija nesudaro pagrindo perleidžiamo turto ar įsipareigojimų vertės išaugimui)¹¹⁹.

Tuo atveju, kai nuo istorinės turto ir įsipareigojimų vertės nukrypstama, t.y. pagal perleidžiančiosios įmonės valstybės teisės aktus turtą bei įsipareigojimus perimančiai įmonei leidžiama apskaityti aukštesnėmis, nei

¹¹⁹ Atskirai atkreiptinas dėmesys į tai, kad Direktyvos 4 straipsnyje įtvirtintas ir dar vienas valstybių narių finansinių interesų saugiklis – perleidžiamas turtas ir įsipareigojimai turi išlikti susiję su gaunančiosios įmonės nuolatine buveine perleidžiančiosios įmonės valstybėje – reorganizavimo bei perleidimo atvejais turtas fiziškai negali būti perkeltas. Apie nuolatinės buveinės reikalavimą plačiau rašoma kitame disertacijos skyriuje.

istorinėmis mokestinėmis vertėmis, Direktyvos nuostatos, laiduojančios mokestinį neutralumą, perleidžiančiai įmonei netaikomos (Direktyvos 4 straipsnio 5 dalis).

Taigi, apibendrinant, Direktyvos esmė yra turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo *atidėjimas*, įgyvendinamas turtą ar įsipareigojimus įsigyjančiajai įmonei perkeliant istorinėmis mokestinėmis vertėmis (minėta, kad Direktyvos priėmimo procese siūlymų įteisinti turto perkėlimą rinkos vertėmis ir nustatyti faktiško mokesčio sumokėjimo atidėjimą ar apmokestinimą taikant mažesnę mokesčio tarifą, atsisakyta). Kai įgyjančioji įmonė vėliau tokį turtą perleis, turto vertės padidėjimo pajamos, apskaičiuotos kaip skirtumas tarp tokio perleidimo kainos ir istorinės turto vertės, buvusios iki reorganizavimo ar perleidimo operacijos, bus atitinkamai apmokestintos¹²⁰. Turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo našta reorganizavimo ar perleidimo atvejais yra viso labo perkeliama kitam asmeniui (išskyrus akcijų mainus, kai našta lieka tam pačiam asmeniui, tačiau yra siejama su kitomis akcijomis), o mokesčio prievolė ir toliau turi būti vykdoma tai pačiai valstybei (dėl reikalavimo tęsti veiklą per nuolatinę buveinę perleidžiančiosios įmonės valstybėje).

Idomu tai, kad kai kurių valstybių narių nacionaliniuose teisės aktuose reorganizavimo bei perleidimo operacijų mokestinis neutralumas priklauso nuo tam tikrų papildomų reikalavimų įvykdymo. ES Teisingumo Teisme nagrinėta byla¹²¹, kurioje buvo keliamas klausimas, ar Direktyvos nuostatomis neprieštarauja Slovėnijos nacionalinės teisės normos, pagal kurias „skaidymo operacijai taikomos mokesčių lengvatos suteikiamos su sąlyga, kad su šia operacija susijęs prašymas kompetentingoms institucijoms yra pateiktas per nustatytą terminą [...]“. Atsakydamas į pateiktą klausimą Teismas išaiškino, kad Direktyvos normos aukščiau nurodyto reglamentavimo nedraudžia, tačiau taip pat turėtų būti patikrinta, ar tokio termino „taikymo tvarka yra pakankamai tiksli,

¹²⁰ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 669.

FINNERTY, C. *Fundamentals* <...>, p. 27.

LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 158.

¹²¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Pelati d.o.o. prieš Slovėnijos Respubliką* (C-603/10).

aiški ir nuspėjama, kad būtų užtikrinta, jog apmokestinamieji asmenys žinos savo teises ir galės pasinaudoti šios direktyvos nuostatose nustatytais mokesčių lengvatomis“.

Direktyvos nuostatos dėl apmokestinimo atidėjimo be jokios abejonės yra vienos iš pačių svarbiausių, todėl teisingas jų perkėlimas į nacionalinę teisę iš esmės lemia ir Direktyvos tikslų įgyvendinimą. Kaip parodė Direktyvos įgyvendinimo studija¹²², aptarti Direktyvos straipsniai šalyse narėse iš esmės buvo įgyvendinti tinkamai.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmas įtvirtintas 42 straipsnyje. Vadovaujantis minėtu straipsniu, kai Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nustatytais reorganizavimo bei perleidimo atvejais vienetas perleidžia turtą kitam vienetui, tai turto vertės padidėjimas nelaikomas turto perleidusio vieneto pajamomis. Tokiu atveju vienetui, gavusiam nuosavybės turtą, šio turto įsigijimo kaina yra šio turto įsigijimo kaina, buvusi iki turto perleidimo nuosavybės turtą perdavusiame vienete.

Apibendrintame Pelno mokesčio įstatymo komentare¹²³ papildomai paaiškinta, kad aptariamam atveju vienetui, gavusiam nuosavybės *turtą*, šio turto įsigijimo kaina yra ta kaina, už kurią tą turtą įsigijo jį perleidęs vienetas, atsižvelgiant į Pelno mokesčio įstatymo 16 straipsnio 2 dalies nuostatą – jei perleidžiamas vieneto turtas, kuriam buvo skaičiuojamas nusidėvėjimas arba amortizacija pelno mokesčiui apskaičiuoti, įsigijimo kaina tam turtui mažinama nusidėvėjimo ar amortizacijos suma, įtraukta į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus. Kaip Pelno mokesčio įstatymo komentare aiškina mokesčių inspekcija, vienetui, perėmusiam *įsipareigojimus*, jų vertė yra laikoma įsipareigojimus perdavusiame vienete buvusi jų pradinė vertė (pradine vertė yra laikoma pirmą kartą gavus turtą ar paslaugas jų įsigijimo kaina įvertinta vertė

¹²² LOZEV, K. Survey of Implementation <...>, p. 84-95.

¹²³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras <...>.

(atsižvelgiant į vėlesnius (iki įsipareigojimų perdavimo) šios vertės pokyčius, kurie pripažįstami, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną).

Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnyje taip pat numatyta, kad kai įstatymo 41 straipsnyje nustatytais atvejais vienetas perleidžia turtą kitam vienetai, tai vienetas, gavęs nuosavybės turtą, tęsia to turto nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimą taip, kaip tai darė turtą perdavęs vienetas iki perdavimo.

Taigi, tiek gramatiškai, tiek sistemiškai aiškinant Pelno mokesčio įstatymo bei Direktyvos normas, galima daryti išvadą, kad Direktyva, įtvirtinanti reorganizavimo bei perleidimo operacijų neutralumą, į Pelno mokesčio įstatymą buvo perkelta tinkamai.

Tačiau taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio 10 dalyje nustatyta papildoma sąlyga, kuri turi būti išpildyta, kad reorganizavimo ar perleidimo operacijų metu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas būtų atidėtas – skaidymo, veiklos perleidimo į apačią bei į šoną ir akcijų mainų atvejais nei vienetai, nei jų dalyviai mainais gautų akcijų negali parduoti ar kitaip perleisti nuosavybės 3 metus, išskyrus atvejus, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų arba įgyvendinant vėlesnius skaidymo, veiklos perleidimo į apačią bei į šoną ir akcijų mainų atvejus.

Galima sutikti nuomonę, kad toks reglamentavimas yra tinkamas¹²⁴: „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 susiliejimo metu įgytos akcijos neturi būti perleistos penkerius metus, Vokietijoje – septynerius metus“.

Disertacijos autorė su išdėstyta nuomone nesutinka, jos nuomone, nurodyta Pelno mokesčio įstatymo nuostata prieštarauja tiek Direktyvai, tiek ją aiškinančiai Teisingumo Teismo praktikai. Tokia autorės nuomonė ir jos

¹²⁴ LADIETA L. *Bendrovių reorganizavimo procese <...>*, p. 48.

pagrindimas išdėstyti šioje disertacijoje toliau, nagrinėjant prieš mokesčių vengimą nukreiptas Direktyvos nuostatas.

Kalbant apie Direktyvos veikimo mechanizmą, atskirai paminėtina tai, kad Direktyvos 5 straipsnyje aptariamas tinkamai suformuotų atidėjimų ir atsargų perdavimas. Vadovaujantis šiuo straipsniu, valstybės narės yra įpareigos imtis priemonių, kurios užtikrintų, kad tais atvejais, kai perleidžiančiosios įmonės tinkamai suformuoti atidėjimai arba atsargos yra iš dalies arba visiškai atleisti nuo mokesčių, gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės, esančios valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, galėtų šiuos atidėjimus arba atsargas perkelti besinaudodamos tokiais pačiais atleidimais nuo mokesčių, o gaunančioji įmonė tokiu būdu prisiimtų perleidžiančiosios įmonės teises ir įsipareigojimus.

Nors Pelnų mokesčio įstatyme atskirai nėra reglamentuojamas tinkamai suformuotų atidėjimų ar atsargų perdavimo klausimas, šios Disertacijos autorė sutinka su nuomone¹²⁵, kad Direktyvos 5 straipsnis nelieka neįgyvendintas, kadangi Pelnų mokesčio įstatymo IX skyriaus normos „suformuoja bendrą principą, pagal kurį reorganizavimas ar perleidimas negali sukelti perleidžiamo turto ar įsipareigojimų apmokestinimo“.

Aptariant mokestinio neutralumo įmonių lygmenyje klausimą, atskirai atkreiptinas dėmesys į veiklos perleidimo į apačią bei akcijų mainų atvejus. Šių operacijų metu jose dalyvaujančios įmonės gauna ne turtą ar įsipareigojimus, o kitų įmonių akcijas. Direktyvoje nėra eksplicitiškai nustatyta, kokiomis vertėmis šios akcijos turėtų būti apskaitytos pas jas įgyjančias įmones, todėl praktikoje kyla dvigubo ekonominio apmokestinimo problema, todėl, autorės nuomone, šį klausimą verta nagrinėti atskirai.

II.3.1.1. Dvigubo ekonominio apmokestinimo problema veiklos perleidimo žemyn ir akcijų mainų atvejais

Nagrinėjant Direktyvos nuostatas akivaizdu, kad jomis apmokestinimo atidėjimo klausimas išspręstas tik dviejuose lygmenyse: 1) kai operacijose

¹²⁵ LADIETA L. *Bendrovių reorganizavimo procese <...>*, p. 49.

dalyvaujančios įmonės gauna turtą (be ne akcijas) ir įsipareigojimus; 2) kai operacijose dalyvaujančių įmonių akcininkai gauna kitų įmonių akcijas. Tuo tarpu veiklos perleidimo į apačią bei akcijų mainų¹²⁶ atvejais šiose operacijose dalyvaujančios įmonės gauna ne turtą ar įsipareigojimus, o kitų įmonių akcijas (Žr. disertacijos priedą Nr. 2). Direktyvoje nėra nurodyta, kokiomis vertėmis šios akcijos pas jas gaunančias įmones turėtų būti apskaitytos. Viena vertus, kaip jau minėjome anksčiau, Direktyvos taikymo tikslais reorganizavimo ir perleidimo atvejais turtas, įsipareigojimai ir akcijos „keliauja“ istorinėmis mokestinėmis vertėmis. Kita vertus, kaip detalai paaiškinta toliau, neleidus aukščiau nurodytose operacijose dalyvaujančioms įmonėms įgytų akcijų apskaityti rinkos verte, susidaro dvigubas ekonominis apmokestinimas – iš esmės tos pačios turto vertės padidėjimo pajamos apmokestinamos pas du perleidimo operacijoje dalyvavusius asmenis¹²⁷.

Detaliau nagrinėjant *veiklos perleidimo žemyn* atvejį (Žr. disertacijos priedą Nr. 2, schemą Nr. 1), pažymėtina tai, kad šioje operacijoje perleidžiančioji įmonė perleidžia veiklą mainais už įsigyjančiosios įmonės akcijas. Vadovaujantis Direktyvoje įtvirtintu istorinių verčių principu ir numačius reikalavimą, kad įsigyjančiosios įmonės akcijos veiklą perleidžiančioje įmonėje būtų apskaitytos tokia pačia verte, kaip kad turėjo su veikla perleistas turtas, kiltų dvigubo ekonominio apmokestinimo problema. Iš esmės tos pačios turto vertės padidėjimo pajamos būtų apmokestintos ir veiklą įsigijusiai įmonei vėliau šią veiklą perleidžiant, ir perleidžiančiai įmonei vėliau perleidžiant mainais už veiklą gautas akcijas.

1969 m. Direktyvos projekte buvo nuostata, naikinusi dvigubą apmokestinimą veiklos perleidimo į apačią atveju, tačiau dėl valstybių narių nuogąstavimų, kad ja gali būti pasinaudota vengiant mokėti mokesčius, jos atsisakyta (įvertinant aplinkybę, kad Direktyvoje įtvirtinta ir prieš mokesčių vengimą nukreipta norma, minėti nuogąstavimai neatrodo pagrįsti). Minėtą

¹²⁶ Atkreiptinas dėmesys, kad kalbama apie operacijose dalyvaujančias įmones, o ne apie jų akcininkus. Apmokestinimo atidėjimas akcininkų lygmenyje nagrinėjamas kitame disertacijos skyriuje.

¹²⁷ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 678.

problema mėginta spręsti ir keletą kartų siūlant Direktyvos pakeitimus, nustatančius, jog įsigyjančiosios įmonės akcijų vertė turėtų būti lygi perleistos veiklos rinkos vertei, tačiau tokiems pasiūlymams pritarta nebuvo¹²⁸.

Kaip nurodėme, analogiška dvigubo ekonominio apmokestinimo problema kyla ir *akcijų mainų atveju* (Žr. disertacijos priedą Nr. 2, schemą Nr. 2). Šios operacijos metu viena įmonė, siekdama kontroliuoti kitą, šios įmonės akcininkams mainais už pastarosios akcijas, perleidžia naujai išleidžiamas savo akcijas. Kaip ir veiklos perleidimo į apačią atveju, Direktyvoje nėra reglamentuota, kokia vertė įsigyjamąsios įmonės akcijos turėtų būti apskaitytos įsigyjančiojoje įmonėje. Neleidus jų apskaityti rinkos verte, vėlgi kyla dvigubas ekonominis iš esmės tų pačių pajamų apmokestinimas – vieną kartą buvusiems įsigytosios įmonės akcininkams perleidžiant įsigyjančiosios įmonės akcijas, kitą kartą – įsigyjančiai įmonei perleidžiant įsigytosios įmonės akcijas. Kaip ir veiklos perleidimo į apačią atveju, išdėstytą problemą siūlyta spręsti Direktyvoje, numatant, kad įsigyjančiosios įmonės gautų akcijų vertė turėtų būti lygi jos išleistų akcijų rinkos vertei, tačiau ir tokiam pasiūlymui pritarta nebuvo¹²⁹.

Šiame disertacijos skyriuje nagrinėjamos dvigubo ekonominio apmokestinimo problemos neišsprendus atitinkamu reglamentavimu Direktyvoje, ji buvo išspręsta Teisingumo Teismo praktikoje. Teisingumo Teismo nagrinėtoje „A.T.“ byloje¹³⁰ (nagrinėtas akcijų mainų atvejis) kilo klausimas dėl to, kaip įsigyjamąsios įmonės akcininko atžvilgiu turėtų būti traktuojami tie atvejai, kai *įsigyjančioji* įmonė mainų būdu gautas akcijas apskaito rinkos verte, t.y. aukštesne verte, nei šias akcijas buvo apskaitęs įsigyjamąsios įmonės akcininkas.

¹²⁸ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 678.

LANG, M. et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 166.

LOZEV, K. *Survey of Implementation* <...>, p. 84-95.

¹²⁹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 678.

LOZEV, K. *Survey of Implementation* <...>, p. 84-95.

¹³⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas A.T. prieš Štutgarto mokesčių inspekciją įmonėms (C-285/07).

Aptariamoje byloje Vokietijoje įsteigta bendrovei A.T. priklausė kita Vokietijoje įsteigta bendrovė C-GmbH. A.T. šias C-GmbH akcijas išmainė į naujai išleistas Prancūzijos įmonės G-SA akcijas. G-SA mainais įgytas C-GmbH akcijas apskaitė ne verte, iki tol buvusią A.T., o akcijų perleidimo sutartyje numatyta rinkos verte. Atsižvelgiant į šią aplinkybę, Vokietijoje buvo apmokestintos A.T. turto vertės padidėjimo pajamos, apskaičiuotos kaip skirtumas tarp C-GmbH akcijų įsigijimo vertės bei šių akcijų rinkos vertės. Kilus mokestiniam ginčui į Teisingumo Teismą kreiptasi prejudicinio sprendimo siekiant išsiaiškinti, ar perleidžiančioji bendrovė mainais gautas akcijas gali apskaityti istorine išmainytų akcijų verte tik tuomet, jei ir įsigyjančioji bendrovė mainais gautas akcijas apskaito jų istorine, buvusią pas perleidžiančią įmonę, verte. Atsakydamas į šį klausimą Teismas išaiškino, jog remdamosi Direktyvos nuostatomis valstybės narės gali atsisakyti taikyti arba neleisti pasinaudoti visomis Direktyvos nuostatomis tik išimtiniais ir ypatingais atvejais (būtent – siekiant išvengti piktnaudžiavimo), todėl aptariama Vokietijos teisėje numatyta sąlyga, reikalaujanti, kad akcijos istorinėmis vertėmis būtų apskaitytos tiek pas perleidžiančiąją, tiek pas įsigyjančiąją bendroves, prieštarauja Direktyvos nuostatomis – Direktyva nesuteikia valstybėms narėms teisės apmokestinimo atidėjimą sieti su papildomų, pačioje Direktyvoje nenustatytų, sąlygų įgyvendinimu. Taigi, istorinė akcijų vertė turi būti išlaikoma tik perleidžiančiosios bendrovės lygmenyje, tuo tarpu įsigyjančioji bendrovė mainais gautas akcijas gali apskaityti ir rinkos verte – Direktyva to nedraudžia.

Literatūroje sutinkama nuomonė¹³¹, kad aukščiau nurodytu Teismo sprendimu reiktų vadovautis ir veiklos perleidimo į apačią atvejais – valstybės narės neturėtų apmokestinti tų operacijų, kurioms Direktyvos nuostatomis apmokestinimą siekiama atidėti, nebent būtų įrodyta, kad mokesčių mokėtojas siekia piktnaudžiauti Direktyva sukurtu mechanizmu. Taigi, veiklą perleidžiančiai įmonei turėtų būti suteikta teisė mainais gautas įsigyjančiosios įmonės akcijas apskaityti perleistos veiklos rinkos verte.

¹³¹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 679.

Nagrinėjant dvigubo ekonominio apmokestinimo klausimo sprendimą Lietuvoje, buvo atlikta sisteminė Pelnų mokesčio įstatymo bei VMI parengto apibendrinto jo komentaro analizė. Disertacijos autorės nuomone, įstatyminiu – Pelnų mokesčio įstatymo lygmeniu – minėtas klausimas nereglamentuotas.

Apibendrintame įstatymo komentare jis taip pat išspręstas tik iš dalies – kalbant apie akcijų mainų atvejus¹³². Kaip paaiškinta nurodytame komentare, kai atliekami akcijų mainai, t.y. kai Lietuvos vienetas, siekdamas kontroliuoti kitą Lietuvos ar užsienio vienetą, įsigyja to kito vieneto akcijas iš jo dalyvio, mainais už jas perleisdamas savo naujai išleistas akcijas, tai to Lietuvos vieneto taip mainais gautų akcijų įsigijimo kaina yra jo išleistų akcijų emisijos kaina (įskaitant tiesiogines išlaidas, susijusias su mainais gautų akcijų įsigijimu). Taigi, mainais gautos akcijos pas įsigyjantįjį vienetą apskaitomos rinkos verte – taip, kaip ir yra rekomenduojama mokslinėje literatūroje bei Teisingumo Teismo sprendimuose.

Tuo tarpu kalbant apie veiklos perleidimo į apačią atvejį apibendrintame Pelnų mokesčio įstatymo komentare paaiškinta, kad kai Lietuvos vienetas perleidžia veiklą kaip kompleksą arba veiklos dalį, mainais gaudamas įsigyjančiojo Lietuvos ar užsienio vieneto naujai išleistas akcijas, tai to Lietuvos vieneto taip gautų akcijų įsigijimo kaina yra su ta veikla ar jos dalimi perleisto turto įsigijimo kainos ir įsipareigojimų vertės, buvusių prieš pat perleidimą, skirtumas. Aptariamam atvejui, kaip paaiškinta komentare, turto įsigijimo kaina yra kaina, už kurią tą turtą įsigijo jį perleidęs vienetas, atsižvelgiant į Pelnų mokesčio įstatymo 16 straipsnio 2 dalies nuostatas (nusidėvėjimo bei amortizacijos sąnaudos). Įsipareigojimų verte yra laikoma jų pradinė vertė (pradine verte yra laikoma pirmą kartą gavus turtą ar paslaugas jų įsigijimo kaina įvertinta vertė (atsižvelgiant į vėlesnius (iki įsipareigojimų perleidimo) šios vertės pokyčius, kurie pripažįstami, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną). Akivaizdu, kad kalbama apie istorinę (likutinę) veiklos vertę, todėl veiklos perleidimo į apačią atveju tos pačios turto vertės padidėjimo pajamos,

¹³² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras <...>.

vadovaujantis nurodytu išaiškinimu, bus apmokestintos du kartus – tiek įsigyjančiajam vienetai perleidus įgytą veiklą, tiek perleidžiančiam vienetai perleidus mainais gautas akcijas.

Disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant tiek į mokslinėje literatūroje išdėstytą poziciją, tiek į Teisingumo Teismo išvadas, dvigubas ekonominis apmokestinimas Lietuvoje turėtų būti naikinamas ne tik akcijų mainų, bet ir veiklos perleidimo į apačią atveju. Veiklą perleidžiančiai įmonei turėtų būti leista mainais už šią veiklą gautas akcijas apskaityti šios perleistos veiklos *rinkos* verte, o ne verte, lygia su perleista veikla ar jos dalimi perleisto turto įsigijimo kainos ir įsipareigojimų vertės, buvusių prieš pat perleidimą, skirtumui. Taip pat, disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnio 2 dalį, pagal kurią apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojai neturi teisės akto galios, ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos *nuomonę* mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais, dvigubo ekonominio amokestinimo problema tiek akcijų mainų, tiek ir veiklos perleidimo į apačią atvejais spręstina ne plečiamai aiškinant Pelną mokesčio įstatymo nuostatas apibendrintame įstatymo komentare, tačiau atitinkamai papildant paties įstatymo 42 straipsnį.

Pažymėtina, kad dvigubas ekonominis apmokestinimas aptariamam atvejui bent jau iš dalies Lietuvoje gali būti naikinamas taikant „dalyvavimo išimties taisyklę“, t.y. veiklą perleidžiančiai įmonei išlaikius daugiau nei 25 proc. veiklą įgijusios įmonės akcijų ne trumpiau kaip 3 metus¹³³, tokios akcijų perleidimo pajamos, vadovaujantis Pelną mokesčio įstatymo 12 straipsnio 1 dalies 15 punktu, yra neapmokestinamos. Tačiau kitais atvejais (kai nėra valdoma nurodyto dydžio akcijų paketo ar jis valdomas trumpesnę laikotarpį) dvigubo ekonominio apmokestinimo problema veiklos perleidimo į apačią atveju išlieka aktuali.

¹³³ Pagal „dalyvavimo išimties taisyklę“ bendrasis akcijų paketo išlaikymo terminas yra 2 metai, tačiau reorganizavimo ir perleidimo atvejais numatytas specialusis – 3 metų – išlaikymo terminas. Toks reglamentavimas pasirinktas siekiant apriboti mokesčių mokėtojų galimybes „apeiti“ Pelną mokesčio įstatymo 42 straipsnyje įtvirtintą 3 metų akcijų išlaikymo taisyklę, pasinaudojant bendrąja „dalyvavimo išimtimi“.

Pabaigai įdomu pažymėti tai, kad dvigubo ekonominio apmokestinimo problema nėra išspręsta ir kitose ES šalyse narėse. Kaip nurodyta Direktyvos įgyvendinimo studijoje¹³⁴, dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimas nėra nurodytas kaip vienas iš Direktyvos tikslų, ir toks apmokestinimas sutinkamas daugelyje valstybių narių. Kaip pavyzdys pateikiamos Austrija, Vokietija, Prancūzija ar Ispanija, kur dvigubas ekonominis apmokestinimas nėra eliminuotas nei akcijų mainų, nei veiklos perleidimo į apačią atvejais. Tiesa, faktinis apmokestinimas šiose valstybėse iš dalies eliminuojamas pajamoms iš akcijų perleidimo taikant „dalyvavimo išimties“ taisyklę. Daugumoje kitų valstybių dvigubas ekonominis apmokestinimas esant akcijų mainams eliminuojamas leidžiant įsigyjančiajai įmonei akcijų mainų metu gautas akcijas apskaityti rinkos verte. Kalbant apie veiklos perleidimą į apačią, dvigubas ekonominis apmokestinimas naikinimas arba iš karto – leidžiant įgytas akcijas apskaityti rinkos verte, arba numatomas reikalavimas šias akcijas išlaikyti tam tikrą laiko tarpą, arba – vėlgi – dvigubas ekonominis apmokestinimas bent jau iš dalies eliminuojamas pritaikant „dalyvavimo išimties“ taisyklę.

II.3.2. Mokestinio neutralumo užtikrinimas akcininkų lygmenyje

Aukščiau išdėstėme, kad, vadovaujantis Direktyvos sukurtu mechanizmu, turto vertės padidėjimo pajamos, susidarančios tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo operacijų metu perleidžiant *turtą (įsipareigojimus)*, nėra apmokestinamos, tiksliau – jų apmokestinimas nukeliamas tol, kol dėl šio turto bus įvykdyti kiti sandoriai.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad reorganizavimo ar perleidimo metu perduodamas ne tik turtas (įsipareigojimai), bet ir vietoje perleidžiančių ar įsigyjamų vienetų akcijų jų dalyviams išduodamos gaunančių ar įsigyjančių vienetų akcijos¹³⁵. Siekiant atidėti turto vertės padidėjimo pajamų

¹³⁴ LOZEV, K. Survey of Implementation <...>, p. 84-95.

¹³⁵ Kaip nurodyta disertacijos I dalies 4 skyriuje, perleidžiančiojo ir gaunančiojo vienetų sąvokos vartojamos kalbant apie jungimo ir skaidymo operacijas, taip pat apie veiklos perleidimo į šoną atvejį. Įsigyjančiojo ir įsigyjamąjo – kai vykdomi akcijų mainai. Atkreiptinas dėmesys, kad šiame skyriuje nėra nagrinėjamas veiklos perleidimas į apačią, kadangi šiuo atveju akcijas gauna pati veiklą perleidusi įmonė, o ne jos akcininkas. Šiame skyriuje kalbant apie akcijų mainų atvejį (žr. Disertacijos priedą Nr. 2) aptariama tik perleidžiančio akcininko situacija – įsigytosios įmonės akcijų vertės klausimas jau aptartas nagrinėjant dvigubo ekonominio apmokestinimo problemą.

apmokestinimą ir akcininkų lygmenyje, Direktyva buvo sukurtas mechanizmas, identiškas taikomam įmonių lygmenyje. Jis išdėstytas Direktyvos 8 straipsnyje. Vadovaujantis šiuo straipsniu, dėl perleidimo ar reorganizavimo operacijų įvykę akcijų mainai neturi būti pagrindas apmokestinti taip mainais akcijas gavusių akcininkų pajamas¹³⁶.

Atkreiptinas dėmesys, kad ir šiuo atveju, vadovaujantis nurodytu Direktyvos straipsniu, valstybių narių finansinių interesų apsaugos tikslais turi būti išlaikomos istorinės mokesinės akcijų vertės – akcininkas gautiems vertybiniais popieriams mokesčių tikslais neturi priskirti didesnės vertės, negu ta, kurią vertybiniai popieriai, kuriais buvo apsieista, turėjo prieš pat reorganizavimo arba perleidimo operaciją. Taigi, akcininkų, kaip ir reorganizavimo bei perleidimo operacijose dalyvaujančių įmonių lygmenyje, Direktyva užtikrinimas turto vertės padidėjimo pajamų atidėjimo, tačiau ne jų atleidimo nuo mokesčių, mechanizmas¹³⁷. Tuo atveju, kai nuo istorinės akcijų vertės nukrypstama, t.y. pagal valstybės, kurios rezidentas akcininkas yra, teisės aktus jam leidžiama gaunamas akcijas apskaityti kitokia verte, Direktyvoje nustatytas apmokestinimo atidėjimo mechanizmas netaikomas (Direktyvos 8 straipsnio 8 dalis).

Taip pat reikia pažymėti tai, kad, skirtingai nei įmonių atveju, kalbant apie akcininkus, Direktyvoje nuolatinės buveinės reikalavimas nebetaikomas, kadangi apmokestinimo sąlygos iš esmės nepasikeičia. Akcininkas lieka toje pačioje valstybėje, kuri ir toliau išlaiko teisę apmokestinti akcijų perleidimo metu susidarančias turto vertės padidėjimo pajamas. Nors ir pasikeičia pats apmokestinimo objektas – vietoje vienos įmonės akcijų įgyjamos kitos įmonės akcijos, tačiau, kaip minėta, jų vertė mokesčių tikslais lieka ta pati (ji nepadidėja, taigi vėlesnių sandorių metu susidarysiančios turto vertės padidėjimo pajamos atitinkamai nesumažėja).

¹³⁶ Atvejai, kai išmokami pinigai, nagrinėjami disertacijoje toliau.

¹³⁷ FINNERTY, C. *Fundamentals* <...>, p. 27.

TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 669.

VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...> p. 255.

LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 153, 168.

Minėtos Direktyvos nuostatos Lietuvoje perkeltos į Pelną mokesčio 42 straipsnio 1 dalį. Pagal šią dalį, kai šio Įstatymo 41 straipsnyje nustatytais atvejais vieneto dalyviai už turimas šio vieneto akcijas (dalis, pajus) mainais gauna kito vieneto akcijų (dalių, pajų), tai turto vertės padidėjimas nelaikomas tų dalyvių, mainais gavusių naujas akcijas (dalis, pajus), pajamomis. Tokiu atveju vieneto dalyvių mainais gautų naujų akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina yra šių dalyvių išmainytų akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina, buvusi iki šių akcijų (dalių, pajų) perdavimo mainais.

Labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad, kaip jau buvo rašyta nagrinėjant apmokestinimą įmonių lygmenyje, Pelną mokesčio įstatymo 42 straipsnio 10 dalyje nustatyta papildoma sąlyga, kuri turi būti įgyvendinta, kad reorganizavimo ar perleidimo operacijų metu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas būtų atidėtas – skaidymo, veiklos perleidimo į apačią bei į šoną ir akcijų mainų atvejais nei vienetai, nei jų dalyviai mainais gautų akcijų negali parduoti ar kitaip perleisti nuosavybėn trejus metus, išskyrus, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų ar įgyvendinant vėlesnius skaidymo, veiklos perleidimo į apačią bei į šoną ir akcijų mainų atvejus.

Kaip nurodyta, disertacijos autorės nuomonė, toks reglamentavimas prieštarauja Direktyvos nuostatoms.

Baigiant nagrinėti apmokestinimo atidėjimo akcininkų lygmenyje klausimą, svarbu pažymėti tai, kad Direktyvos 8 straipsnis taikomas ne tik juridiniams, bet ir fiziniams asmenims, mokantiems gyventojų pajamų mokestį¹³⁸.

Atitinkamai Lietuvoje Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo¹³⁹ 2 straipsnyje pateikiant „pajamų“ definiciją, nurodoma, kad Pelną mokesčio įstatymo nustatytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais susidaręs turto vertės skirtumas, kai gaunamos akcijos (dalys, pajai) vieneto dalyvių turimas šio

¹³⁸ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 257.

TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 669.

¹³⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.

vieneto akcijas (dalis, pajus) mainais keičiant į kito vieneto akcijas (dalis, pajus), išskyrus akcijų kainų skirtumo apmokėjimą pinigais, pajamomis nelaikomas.

Tuo atveju, kai Pelno mokesčio įstatymo nustatytais vienetu reorganizavimo ar perleidimo atvejais, tarp įsigyjamojo vieneto akcijų ir įsigyjamojo vieneto dalyviui mainais išduotų įsigyjamojo vieneto akcijų kainų susidaręs skirtumas yra apmokamas pinigais, tai šis skirtumas yra laikomas gyventojo gautomis pajamomis, kurios apmokestinamos kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos¹⁴⁰.

Literatūroje¹⁴¹ taip pat galima sutikti nuomonę, kad aptariamas Direktyvos 8 straipsnis taikomas akcininkams, trečiųjų šalių rezidentams (2003 m. Buvo siūlyta papildyti Direktyvos 8 straipsnį, tokį reglamentavimą nustatant eksplicitiškai, tiesa jo, kaip perteklinio, atsisakyta). Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad Direktyva gali nustatyti tam tikrus įpareigojimus tik ES valstybėms narėms, ji negali uždrausti trečiosioms šalims apmokestinti akcininkų, šių šalių rezidentų, todėl disertacijos autorė būtų linkusi sutikti su kita nuomone¹⁴², o būtent tuo, kad Direktyvos mechanizmo išplėtimas akcininkams trečiųjų šalių rezidentams – abejotinas.

II.3.3. Reikalavimas tęsti veiklą per nuolatinę buveinę – valstybių narių finansinių interesų apsauga

Direktyvos sukurto mechanizmo dėka reorganizavimo bei perleidimo operacijos nesukuria turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo. Tačiau, kaip minėta, Direktyvos tikslai yra ne vien palankaus apmokestinimo režimo ES lygiu nustatymas, bet ir valstybių narių finansinių interesų apsauga. Atsižvelgiant į šį siekiamą tikslą Direktyva įtvirtinamas ne visiškai atleidimas nuo pelno ar jam analogiško mokesčio mokėjimo, o tik turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo *nukėlimas*. Kaip minėta, toks apmokestinimo efektas pasiekiamas Direktyvos 4 straipsnyje numatant, jog valstybės narės Direktyvos

¹⁴⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-01]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/> >.

¹⁴¹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 257.

¹⁴² LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 153, 169.

nuostatas dėl turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo taiko tik tuo atveju, jeigu gaunančioji įmonė nusidėvėjimą, taip pat pelną ar nuostolį turto perleidimo atveju skaičiuoja pagal tokias pačias taisykles, kaip tai būtų dariusi perleidžiančioji įmonė, jei reorganizavimo ar perleidimo operacija nebūtų įvykusi.

Šioje disertacijoje taip pat atkreipėme dėmesį į tai, kad nurodytame Direktyvos straipsnyje įtvirtintas ir dar vienas valstybių narių finansinių interesų saugiklis – perleidžiamas turtas ir įsipareigojimai turi išlikti susiję su gaunančiosios įmonės nuolatine buveine perleidžiančiosios įmonės valstybėje – reorganizavimo bei perleidimo atvejais¹⁴³ turtas fiziškai negali būti perkeliamas. Kitaip tariant – reorganizavimo bei perleidimo operacijos nereiškia fizinio turto judėjimo, o tik nuosavybės teisių perdavimą. Vaizdingai tokias operacijas, kalbėdamas apie „Vilniaus prekybos“ atvejį, apibūdino UAB „Ernst & Young“ partneris Kęstutis Lisauskas – „Pažvelkite į „Akropolį“ – jį valdanti įmonė registruota kitur, tačiau pats centras kaip stovėjo ant Ozo kalno, taip ir stovi“¹⁴⁴.

Atkreiptinas dėmesys, kad su tam tikromis išlygomis dėl fizinio turto judėjimo tenka sutikti tais atvejais, kai turtas, nors ir fiziškai iškeltas iš valstybės, lieka susijęs su jos nuolatine buveine – pvz., teikiamos lizingo paslaugos¹⁴⁵.

Veiklos tęsimo per nuolatinę buveinę reikalavimas mokslinėje literatūroje įvardijamas kaip tam tikras „reikalavimo užtikrinimas“ valstybei narei, kurios įmonė rezidentė perleidžia savo turtą ar įsipareigojimus kitos valstybės narės įmonei rezidentei¹⁴⁶. Šiame disertacijos skyriuje būtent nurodytas veiklos tęsimo per nuolatinę buveinę reikalavimas analizuojamas detalai.

Taigi, vadovaujantis Direktyvos 4 ir 9 straipsniais, jungimasis, skaidymas ar veiklos perleidimas¹⁴⁷ nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo

¹⁴³ Akcijų mainų operacijai nuolatinės buveinės reikalavimas nėra taikomas, kadangi keičiamasi tik įmonių akcijomis ir kitas turtas nėra perleidžiamas.

¹⁴⁴ DEKSNYS, V. Akcinko spjūvis: šantažas ar noras keršyti?. Lietuvos rytas, 2015 m. rugpjūčio 8 d., p. 21.

¹⁴⁵ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 199.

¹⁴⁶ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 676.

¹⁴⁷ Čia ir toliau kalbama tiek apie veiklos perleidimą „į šoną“, tiek apie veiklos perleidimą „į apačią“.

pajamas, apskaičiuotas kaip skirtumas tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais. *Perleistas turtas ir įsipareigojimai* (angl. *transferred assets and liabilities*) Direktyvoje apibrėžiami kaip perleidžiančiosios įmonės turtas ir įsipareigojimai, kurie dėl jungimosi, skaidymo ar veiklos perleidimo tampa efektyviai susiję su gaunančiosios įmonės nuolatine buveine valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, ir kurie dalyvauja generuojant pelną arba nuostolį, į kurį atsižvelgiama mokesčių tikslais (Žr. disertacijos Priedą Nr. 1).

Atsižvelgiant į tai, kad, kaip nurodėme, reorganizavimo bei perleidimo operacijų metu turtas bei įsipareigojimai perkeliama tik teisine, bet ne fizine, prasme, mokslinėje literatūroje netgi siūloma atsisakyti termino „perleistas“, jį keičiant terminu „privilegiuotas“¹⁴⁸.

Reikalavimas tęsti veiklą perleidžiančioje valstybėje per nuolatinę buveinę perkeltas ir į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą¹⁴⁹ – šio įstatymo 41 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad kai įstatyme nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais išigyjantysis vienetas yra įstatyme nurodytas užsienio vienetas, tai Pelno mokesčio įstatymo nuostatos taikomos tik tuo atveju, jei po reorganizavimo ar perleidimo (išskyrus akcijų mainų atvejį) tas užsienio vienetas gauto turto, teisių ir pareigų pagrindu toliau vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje.

II.3.3.1. Nuolatinė buveinė = veiklos dalis?

Direktyvoje nuolatinės buveinės sąvokos nėra, todėl mokslinėje literatūroje pateikiamos net kelios šios sąvokos aiškinimo alternatyvos. Su vienomis iš jų galime sutikti, kitos – abejotinos. Štai, pavyzdžiui, kai kurie autoriai aiškinant nuolatinės buveinės sąvoką siūlo vadovautis Direktyvoje pateikiamu veiklos dalies apibrėžimu¹⁵⁰ – su tokia pozicija disertacijos autorė sutinka tik iš dalies, t.y. tada, kai kalbama apie veiklos dalies perleidimo operacijas.

¹⁴⁸ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 203.

¹⁴⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 <...>.

¹⁵⁰ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 676.

Minėta veiklos dalis (angl. *branch of activity*) Direktyvos 2 straipsnyje apibūdinama kaip turto, teisių ir pareigų visuma, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra.

Kaip nurodyta disertacijos autorės straipsnyje¹⁵¹, aiškinant „veiklos“ sąvoką taip pat svarbu atkreipti dėmesį į Teisingumo Teismo sprendimą *Andersen og Jensen*¹⁵² byloje. Šiame sprendime Teismas pateikė dvi aktualias išvadas. Visų pirma, Teismo nuomone, iš Direktyvos nuostatų aišku, jog turto (veiklos) perleidimas Direktyvos prasme turi apimti *visą* su perleidžiama veikla susijusį turtą ir įsipareigojimus. Antra, Teismo nuomone, vieneto autonomiškumas visų pirma turi būti vertinamas funkcinė prasme – perleisto turto pagrindu sudarytas ekonominis vienetas turėtų sugebėti veikti savarankiškai be papildomų išteklių ar investicijų. Ir tik po to turi būti vertinamas finansinis savarankiškumas.

Analogiškai veiklos dalies sąvoka suprantama ir Lietuvoje – Pelno mokesčio įstatymo komentare¹⁵³ Valstybinė mokesčių inspekcija aiškina, kad sąvoka „veiklos dalis“ turėtų būti suprantama kaip turto, teisių ir pareigų visuma, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra.

„Veiklos dalies“ sąvoka plačiau nagrinėjama kitame šios disertacijos skyriuje, siekiant išvengti pasikartojimo, šio skyriaus tikslais paminėtina tik tai, kad, disertacijos autorės nuomone, „veiklos dalies“ sąvoka yra siauresnė nei sąvoka „nuolatinė buveinė“. Su pozicija, kad nuolatinė buveinė Direktyvos prasme turėtų būti aiškinama kaip veiklos dalis, galima sutikti tik tais atvejais, kai kalbama apie veiklos perleidimo operaciją – veiklos dalis, kaip ji apibrėžiama Direktyvoje, manytina, įprastai sukurtą nuolatinę buveinę perleidžiančioje valstybėje.

¹⁵¹ PETKEVIČIŪTĖ, A. Vienetų reorganizavimo ar perleidimo <...>, p. 68-88.

¹⁵² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. vasario 15 d. sprendimas *Andersen og Jensen* ApS prieš Danijos finansų ministeriją (C-43/00).

¹⁵³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras <...>.

II.3.3.2. Nuolatinės buveinės apibrėžimas, pateikiamas kituose teisės aktuose

Literatūroje taip pat pateikiama nuomonė, kad Teisingumo Teismas, aiškindamas nuolatinės buveinės sąvoką, greičiausiai remtųsi 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms¹⁵⁴ (toliau – Patronuojančių – dukterinių bendrovių direktyva), 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB Dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių¹⁵⁵ (toliau – Palūkanų ir autorinių mokėjimų direktyva), Tarptautinės ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengta pavyzdine pajamų ir kapitalo mokesčių konvencija bei jos komentaru¹⁵⁶. Todėl toliau tikslinga apžvelgti, koks nuolatinės buveinės apibrėžimas pateikiamas šiuose dokumentuose.

Patronuojančių – dukterinių bendrovių direktyvos 2 straipsnis nuolatinę buveinę apibrėžia kaip nuolatinės ūkinės komercinės veiklos vietą valstybėje narėje, per kurią vykdoma kitos valstybės narės bendrovės ūkinė komercinė veikla ar jos dalis tiek, kiek tos ūkinės komercinės veiklos pelnas yra apmokestinamas valstybėje narėje, kurioje ta veiklos vieta yra, pagal atitinkamą dvišalę mokesčių sutartį arba, jeigu tokios sutarties nėra, pagal nacionalinius teisės aktus. Pagal Palūkanų ir autorinių mokėjimų direktyvos 3 straipsnį terminas „nuolatinė buveinė“ reiškia nuolatinę ūkinės – komercinės veiklos vietą valstybėje narėje, per kurią pilnai arba dalinai vykdoma kitos valstybės narės bendrovės ūkinė – komercinė veikla.

Tarptautinės ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengtoje pavyzdinėje pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijoje nuolatinė buveinė apibrėžiama kaip nuolatinė ūkinės – komercinės veiklos vieta, per kurią

¹⁵⁴ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms <...>.

¹⁵⁵ 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB Dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.

¹⁵⁶ Tarptautinė ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija <...>.

bendrovė visiškai arba iš dalies užsiima ūkine – komercine veikla, o vadovaujantis šios konvencijos 5 straipsnio 2 dalimi, sąvoka „nuolatinė buveinė“ visų pirma apima: vadovybės buvimo vietą, filialą, įstaigą, gamyklą, dirbtuvę, kasyklą, naftos ar dujų telkinį, akmens skaldyklą arba bet kokią kitą gamtinių išteklių gavybos vietą. Išsamiai nuolatinės buveinės sąvoka aptarta šios konvencijos komentare.

Šios disertacijos autorė taip pat atkreipia dėmesį, kad aiškinant Direktyvos tekstą kiekviena valstybė narė greičiausiai vadovautųsi ir nacionaliniais teisės aktais bei juose pateikta nuolatinės buveinės definicija. Štai, pvz., Lietuvoje Pelno mokesčio įstatymo¹⁵⁷ 2 straipsnio 22 dalyje nuolatinė buveinė apibūdinama kaip užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Nuolatinumo apibrėžimas, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijai Lietuvoje nustatyti Finansų ministro įsakymu¹⁵⁸. Šiame teisės akte nuolatine užsienio vieneto veikla arba jos dalimi yra laikoma užsienio vieneto veikla arba jos dalis Lietuvos Respublikoje, kuri nėra laikina veikla, ir yra užbaigtas komercinis operacijų ciklas. Įsakyme pateikiamos ir laikinos veiklos bei užbaigto komercinių operacijų ciklo definicijos.

Net ir detaliam nenagrinėjant aukščiau pateiktų nuolatinės buveinės definicijų, matome jų lingvistinius skirtumus – pvz., Patronuojančių – dukterinių bendrovių direktyvoje nuolatinės buveinės sąvoka yra siauresnė nei Palūkanų ir autorinių mokėjimų direktyvoje. Kita vertus, vargu, ar Lietuvos ar kitos valstybės narės mokesčių administratorius bei nacionalinės ginčus nagrinėjančios institucijos, taikydamos Pelno mokesčio įstatymo, taigi, tam tikra

¹⁵⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 <...>.

¹⁵⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl užsienio vieneto nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 24-892.

prasmė, ir Direktyvos nuostatas, vadovautųsi minėtose direktyvose pateikiamu nuolatinės buveinės apibrėžimu. Nacionalinės Lietuvos institucijos, autorės nuomone, visų pirma vadovautųsi nacionaliniais teisės aktais, t.y. Pelno mokesčio įstatymu bei minėtu Finansų ministro įsakymu. Atitinkamos pozicijos, tikėtina, laikytųsi ir kitų valstybių narių nacionalinės institucijos.

Vargu, ar nacionalinės teisės taikymas tokiais atvejais yra pagrįstas – disertacijos autorės nuomone, valstybės narės turėtų laikytis vieningos praktikos ir nuolatinės buveinės definiciją aiškinti vienodai. Tačiau vargu, ar tinkamas sprendimas yra ir Direktyvos aiškinimas remiantis *kitų* direktyvų nuostatomis jau vien dėl tos priežasties, kad skirtingomis direktyvomis reguliuojami iš esmės skirtingi teisiniai santykiai; jomis siekiama skirtingų tikslų ir tokie tikslai eksplicitiškai nurodomi jų preambulėse. Disertacijos autorės nuomone, šiame disertacijos skyriuje aptariama nuolatinės buveinės definicijos problema išsispindžia atidžiau analizuojant patį Direktyvos tekstą.

II.3.3.3. Nuolatinės buveinės samprata, suponuojama Direktyvos teksto

Direktyvos 4 straipsnyje perleistas turtas ir įsipareigojimai apibrėžiami kaip perleidžiančiosios įmonės turtas ir įsipareigojimai, kurie dėl jungimosi, skaidymo ar veiklos perleidimo tampa efektyviai susiję su gaunančiosios įmonės nuolatine buveine valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, ir kurie dalyvauja generuojant pelną arba nuostolį, į kurį atsižvelgiama mokesčių tikslais.

Mokslinėje literatūroje¹⁵⁹ atkreipiamas dėmesys (disertacijos autorė laikosi analogiškos pozicijos), kad aiškinant nuolatinės buveinės sąvoką, nepagrįstai atkreipiamas dėmesys tik į pirmąją sakinio dalį ir pamirštama antroji, o būtent tai, jog perleidžiančiosios įmonės turtas ir įsipareigojimai turi ne tik būti efektyviai susiję su gaunančiosios įmonės nuolatine buveine valstybėje narėje, bet ir *turi dalyvauti generuojant pelną arba nuostolį, į kurį atsižvelgiama mokesčių tikslais*. Atkreiptinas dėmesys, kad kituose Direktyvos straipsniuose, kalbant apie nuolatinę buveinę (pvz., 6 straipsnis – mokestinių nuostolių

¹⁵⁹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 207.

perkėlimas, 10 straipsnis – specialus nuolatinės buveinės perkėlimo atvejis), tokio reikalavimo nėra nustatyta.

Įvertinus aplinkybę, kad Direktyva reglamentuojami *tarptautiniai santykiai*, aplinkybė, ar įmonė turi nuolatinę buveinę ar ne, ir ar turtas bei įsipareigojimai dalyvauja generuojant pelną arba nuostolį perleidžiančiojoje valstybėje, be jokios abejonės bus sprendžiama vadovaujantis ne vien nacionaliniais teisės aktais, kaip nurodėme aukščiau, ir, tuo labiau, ne minėtomis direktyvomis, reglamentuojančiomis iš esmės skirtingus visuomeninius santykius, o tarp valstybių narių taikomomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis (sudarytomis atsižvelgiant į pavyzdinės konvencijos nuostatas). Ir būtent antrasis reikalavimas – dalyvauti generuojant pelną arba nuostolį per nuolatinę buveinę – užtikrins, kad vadovaujantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatomis, tikrai bus sukurta nuolatinė buveinė perleidžiančiosios įmonės valstybėje, ir ši valstybė tokiu būdu nepraras teisės apmokestinti jos jurisdikcijoje (toje nuolatinėje buveinėje) esančio turto. Taigi, tokiu būdu bus įgyvendintas ir Direktyva siekiamas tikslas apsaugoti valstybių narių, kuriose įsikūręs perleidžiantysis vienetas, finansinius interesus.

Aukščiau nurodytą, moksline literatūra ir teisės aktais pagrįstą išvadą patvirtina ir praktika – 2008 m. audito kompanijos atliktos studijos¹⁶⁰ duomenimis, net 15-oje (iš tuo metu buvusių 27-ių) ES valstybių narių aiškinant nuolatinės buveinės sąvoką vadovaujamasi pavyzdinėje konvencijoje pateiktu nuolatinės buveinės apibrėžimu (kai kuriais atvejais šis apibrėžimas pažodžiui perkeltas į nacionalinę teisę).

Disertacijos autorės nuomonę patvirtina ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika¹⁶¹, kurioje, sprendžiant užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje klausimą, remiamasi tarp Lietuvos ir tos užsienio

¹⁶⁰ Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

¹⁶¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-2713-11.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. gruodžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3583-11.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-2012.

valstybės sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi, „kuriai pripažįstama viršenybė nacionalinės teisės normų atžvilgiu (Mokesčių administravimo įstatymo 5 str. 1 d.)“.

Kaip pažymi Vyriausiasis administracinis teismas, tokio ginčo teisiniam santykiams taikoma sutartis, „paruošta remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos ir Jungtinių Tautų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliais bei EBPO ekspertų pastabomis (Lietuvos Respublikos ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ratifikavimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas). [...] Išplėstinė teisėjų kolegija pažymi, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog aiškinant ir taikant nagrinėjamo pobūdžio dvišales dvigubo apmokestinimo sutartis, kaip antriniu teisės aiškinimo šaltiniu gali būti remiamasi ir paminėtais tarptautinių organizacijų dokumentais.“

Kaip, remdamasis aukščiau nurodytais dokumentais, aiškina Vyriausiasis administracinis teismas, siekiant asmenį pripažinti vykdžiusiu komercinę – ūkinę veiklą (jos dalį) per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, būtinas šių trijų kumuliatyvių, t. y. turinčių egzistuoti kartu, sąlygų buvimas: 1) komercinės – ūkinės veiklos (jos dalies) vietos buvimas; 2) ši veiklos vieta turi būti pastovi; 3) asmens komercinė – ūkinė veikla (jos dalis) turi būti vykdoma per šią pastovią veiklos vietą.

Vyriausiasis administracinis teismas taip pat pažymi, kad nacionalinėje teisėje (Pelno mokesčio įstatyme) vartojama nuolatinės buveinės sąvoka savo turiniu skiriasi nuo pateiktos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje: „Skirtingai nuo šio tarptautinio dokumento nuostatų, nacionalinė teisė eksplicitiškai nereikalauja pastovios konkrečios komercinės – ūkinės veiklos vietos, per kurią būtų vykdoma ši veikla, identifikavimo (buvimo), siekiant užsienio vienetą pripažinti vykdžiusiu apmokestinamąją veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje. Todėl nagrinėjamu atveju, sprendžiant klausimą, kas yra laikytina komercinės – ūkinės veiklos vieta negalima vadovautis nacionalinės teisės nuostatomis. Vadinasi, aptariamos „veiklos

vietos“ sąvokos turinys pirmiausia atskleistinas remiantis pačios Sutarties nuostatomis, sistemiškai analizuojant 5 straipsnio 1 paragrafą kitų šio tarptautinio dokumento nuostatų kontekste, taip pat taikant kitus teisės aiškinimo ir taikymo metodus“.

Pažymėtina ir tai, kad rengiant Direktyvą 1969 m., jos tekste pateiktas nuolatinės buveinės apibrėžimas buvo beveik identiškas, pateiktam pavyzdinėje konvencijoje¹⁶², tačiau svarstant Direktyvą jo buvo atsisakyta.

Taigi, atmetant nuogąstavimus, kad nuolatinės buveinės apibrėžimo nepateikus pačioje Direktyvoje, valstybėms narėms paliekama teisė pačioms spręsti, kas ir kokiais kriterijais vadovaujantis turėtų būti laikoma nuolatine buveine, taigi ir plačią diskreciją spręsti, kada Direktyvoje numatytas palankus apmokestinimas turėtų būti taikomas, o kada ne¹⁶³, autorės nuomone, pasirinktas kelias pačioje Direktyvoje nepateikti nuolatinės buveinės apibrėžimo buvo teisingas, kadangi šis klausimas iš esmės reglamentuotas galiojančiais dvišaliais valstybių narių tarpusavio susitarimais.

Skyriaus pradžioje minėjome, kad nuolatinės buveinės reikalavimas nėra taikomas akcijų mainų atvejams, kadangi nei įmonės turtas, nei įsipareigojimai kitos jurisdikcijos įmonei nėra perleidžiami – aptariamam atveju keliauja *įmonės akcijos* – jos perduodamos kitoje jurisdikcijoje esančiam asmeniui mainais už jo paties naujai išleidžiamas akcijas. Kai kurie autoriai šiuo atveju įžvelgia problemą tame, kad Direktyva nenumato jokių apribojimų akcijas perleidusiai ir mainais už jas kitos įmonės akcijas gavusiai įmonei ir toliau išlikti savo valstybės rezidente ar mainais gautas akcijas išlaikyti tam tikrą laiko tarpą. Minėtas atvejis nebuvo nagrinėtas ir Teisingumo Teisme, taigi atsakymas į iškeltą klausimą, šių autorių nuomone, nėra aiškus¹⁶⁴. Šios disertacijos autorės nuomone, aptariamam atveju problema nekyla, kadangi vietoje išmainytų akcijų įmonė gauna kitos įmonės akcijų, kurių perleidimas ateityje bus apmokestintas vadovaujantis bendraisiais principais (taip pat ir taikant „dalyvavimo išimties

¹⁶² VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 194.

¹⁶³ CERIONI, L. *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*. Massachusetts: Edward Elgar Publishing, Inc, 2007, p. 12.

¹⁶⁴ Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

taisyklę“), o rezidavimo vietos pakeitimas ir to sąlygotas teisės apmokestinti akcijų perleidimo pajamas praradimas – valstybių narių vidaus teisės aktais spręstinas klausimas.

II.3.3.4. Su nuolatine buveine nesusijusio (taip pat iš jos į užsienio įmonę iškeliamo) turto traktavimas mokesčių tikslais

Disertacijos autorės nuomone, svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad Direktyvoje nėra apibrėžiama, kaip ilgai perleistas turtas bei įsipareigojimai turėtų *likti susiję* su nuolatine buveine. Turto bei įsipareigojimų perleidimo tretiesiems asmenims atveju šis klausimas tampa nebeaktualus, kadangi turtą ir įsipareigojimus apskaičius nuolatinėje buveinėje jų vėlesnio perleidimo metu gautas rezultatas bus apmokestintas vadovaujantis bendraisiais principais¹⁶⁵.

Tačiau galimi ir tokie atvejai, kai turtas iš nuolatinės buveinės perleidžiamas ne trečiajam asmeniui, o fiziškai¹⁶⁶ iškeliamas į įmonę užsienio valstybėje, kas, šios disertacijos autorės nuomone, iš esmės prieštarauja Direktyva siekiamam tikslui apsaugoti valstybių narių finansinius interesus apribojant fizinį turto judėjimą. Mokestinių pasekmių nurodytais iškelimo atvejais paprastai nekyla (nebent valstybėje narėje yra nustatyti „išėjimo mokesčiai“, angl. *exit taxation*¹⁶⁷), ir perleidžiančios įmonės valstybė praranda teisę tokį turtą apmokestinti ir ateityje. Mokslinėje literatūroje tokiais atvejais siūloma atkreipti dėmesį į Direktyvoje nustatytą reikalavimą, kad turtas bei įsipareigojimai *dalyvautų generuojant pelną arba nuostolį, į kurį atsižvelgiama mokesčių tikslais* bei svarstyti galimybę taikyti prieš mokesčių vengimą nukreiptas normas¹⁶⁸.

Disertacijos autorės nuomone, tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo atvejais taip pat turėtų būti keliamas ir kitas klausimas – kaip mokesčių tikslais turėtų būti vertinamas tas turtas, kuris reorganizavimo ar

¹⁶⁵ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 676.

¹⁶⁶ Atkreiptinas dėmesys, kad čia ir toliau disertacijoje kalbama ne tik apie fizinį, bet ir apie funkcinį, intelektinį perkėlimą – apie operacijas, pagal kurių *turinį* turtas, įskaitant pinigines lėšas, teises ir įsipareigojimus pagal sutartis perleidžiami užsienio įmonei.

¹⁶⁷ Kaip tokie mokesčiai vertinami atsižvelgiant į ES teisėje įtvirtintą laisvo asmenų judėjimo principą, aptariama kitame disertacijos skyriuje.

¹⁶⁸ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 204.

perleidimo *operacijos metu* nėra susiejamas su gaunančiosios įmonės nuolatine buveine ir fiziškai iškeliamas gaunančiajai įmonei į užsienį. Pažodžiui aiškinant Direktyvos tekstą, akivaizdu, kad tokiam turtui Direktyvos nuostatos tiesiog nėra taikomos. Literatūroje pažymima, kad Direktyva nedraudžia tokio turto apmokestinti iš karto¹⁶⁹. Taigi, jis turėtų būti apmokestintas vadovaujantis bendrosiomis perleidžiančiosios įmonės valstybėje nustatytais taisyklėmis¹⁷⁰ (kadangi pasikeičia turto savininkas, tokia transakcija apmokestinama kaip turto pardavimas). Praktikoje, ką parodė Direktyvos įgyvendinimo studija¹⁷¹, dauguma valstybių narių tokį nesusijusį su nuolatine buveine turtą būtent ir apmokestina iš karto, o pvz., Nyderlandai nurodo, kad tokiu atveju gali būti kvestionuojama net ir visa reorganizavimo bei perleidimo operacija.

Tačiau dalyje valstybių (taip pat ir Lietuvoje – aut.), tiesiog perkėlusią Direktyvos tekstą į nacionalinius teisės aktus, nėra iki galo aišku, kaip tokia situacija, kai dalis turto pačios reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu nėra susiejama su Lietuvoje liekančia nuolatine buveine, būtų traktuojama mokesčių tikslais. Taip pat nėra iki galo aišku, ir kaip mokesčių tikslais būtų vertinamos situacijos, kai turtas iškeliamas iš nuolatinės buveinės į užsienio įmonę. Abu nurodyti atvejai detaliam nagrinėjami disertacijoje toliau.

Reikalavimas tęsti veiklą perleidžiančioje valstybėje per nuolatinę buveinę perkeltas ir į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą. Vadovaujantis šio įstatymo 41 straipsnio 3 dalimi, kai įstatyme nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais įsigyjantysis vienetas yra įstatyme nurodytas užsienio vienetas, tai Pelno mokesčio įstatymo nuostatos, reglamentuojančios tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo operacijas, taikomos tik tuo atveju, jei po reorganizavimo ar perleidimo (išskyrus akcijų mainų atvejį) tas užsienio vienetas gauto turto, teisių ir pareigų pagrindu toliau vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje. VMI

¹⁶⁹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 676

¹⁷⁰ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 204.

¹⁷¹ LOZEV, K. *Survey of Implementation* <...>, p. 88.

parengtame apibendrintame šio įstatymo straipsnio komentare viso labo pakartojamos įstatymo nuostatos.

Disertacijos autorės nuomone, gramatinis nurodyto įstatymo straipsnio aiškinimas gali suponuoti išvadą, kad reorganizavimo ar perleidimo operacijos *visas* perleistas turtas, teisės ir įsipareigojimai turi likti susiję su užsienio vieneto nuolatine buveine Lietuvoje. Priešingu atveju mokesčių tikslais bus kvestionuojama visa perleidimo ar reorganizavimo operacija – kaip nurodyta įstatyme, „jai nebus taikomos reorganizavimo bei perleidimo operacijas reglamentuojančio skyriaus nuostatos“. Tokiu reglamentavimu (jei įstatymo leidėjas jo būtų siekęs), autorės nuomone, būtų pažeidžiamas Europos Sąjungos teisėje įtvirtintas proporcingumo reikalavimas – net ir vieno turto vieneto fizinis iškėlimas iš Lietuvos sutrukdytų taikyti Direktyvoje bei įstatyme įtvirtintą apmokestinimo atidėjimą¹⁷².

Pažymėtina, kad *žodžiu* inspekcija šią įstatymo nuostatą aiškina kaip neįpareigojančią Lietuvoje palikti *viso* turto, teisių ir įsipareigojimų – jos nuomone, užsienio vienetas turėtų pats spręsti, kokios apimties veikla per nuolatinę buveinę Lietuvoje bus vykdoma. Turto, teisių ir įsipareigojimų visuma, fiziškai iškeliamą iš Lietuvos, anot VMI, būtų apmokestinama vadovaujantis bendrosiomis Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis. Disertacijos autorės nuomone, tokią išvadą leidžia daryti ir *sisteminė* Pelno mokesčio įstatymo bei Finansų ministro įsakymo, kuriuo patvirtintas nuolatinumo apibrėžimas¹⁷³, nuostatų analizė. Tačiau pažymėtina, jog inspekcija taip pat nurodo, jog minėta pozicija *raštiškai* niekur nėra išdėstyta.

Šiuo atveju labai įdomu pažymėti tai, kad disertacijos autorės praktikoje 2015 m. VMI buvo pateiktas raštiškas paklausimas dėl nurodyto Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 3 dalies taikymo. Jame VMI teirautasi dėl reikalavimo tęsti veiklą perleidžiančioje valstybėje per nuolatinę buveinę *trukmės*.

¹⁷² Plačiau apie proporcingumo principo taikymą rašoma nagrinėjant prieš mokesčių vengimą nukreiptas Direktyvos nuostatas.

¹⁷³ Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl užsienio vieneto nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 24-892.

Atsakydama į mokesčių mokėtojo paklausimą, VMI individualiame atsakyme išaiškino, kad po reorganizavimo ar perleidimo operacijos veikla per nuolatinę buveinę Lietuvoje turėtų būti vykdoma *nuolat*; tokią veiklą nutraukus, bus kvestionuojama visa reorganizavimo ar perleidimo operacija ir visas šios operacijos metu perleistas turtas ir įsipareigojimai bus apmokestinti vadovaujantis bendrosiomis Pelnų mokesčio įstatymo nuostatomis (kaip pardavimas). Disertacijos autorės nuomone, tokia *ex ante* mokesčių administratoriaus pozicija yra neteisinga ir neproporcinga, nes reorganizavimo ar perleidimo operacijos būtų kvestionuojamos iš anksto ir iš karto, neįvertinus visų aplinkybių. Taip pat, atsižvelgiant į tokią griežtą mokesčių administratoriaus poziciją aptariamam atvejui, o taip pat ir disertacijos rengimo metu susiklosčiusią praktiką kvestionuoti įvykdytą reorganizavimo bei perleidimo operacijų teisėtumą, išlieka rizika, kad ir, pvz., mokesčio patikrinimo metu VMI pozicija dėl anksčiau aptartos situacijos – fizinio dalies turto iškėlimo į užsienį dar reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu – skirtingai nei komentuojama žodžiu, būtų griežtesnė ar net analogiška aukščiau nurodytai, t.y. būtų kvestionuojama visa reorganizavimo ar perleidimo operacija, o jos metu perleistas turtas apmokestintas vadovaujantis bendrosiomis Pelnų mokesčio įstatymo normomis.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvoje nėra nustatyti „išėjimo mokesčiai“¹⁷⁴, todėl grįžtant prie situacijos dėl turto perkėlimo iš nuolatinės buveinės į užsienio įmonę jau po reorganizavimo ar perleidimo operacijos, praktikoje galima sutikti nuomonių, kad teisės aktuose (tiek Direktyvoje, tiek ir Pelnų mokesčio įstatyme) nenumatytas konkretaus veiklos tęsimo per nuolatinę buveinę trukmės reikalavimo nėra jokio pagrindo „kaltinti mokesčių mokėtojus piktnaudžiavimu“. O nacionaliniame – aptariamam atvejui – Pelnų mokesčio įstatyme – neribojant fizinio turto judėjimo tarp nuolatinės buveinės ir įmonės užsienyje – visgi ieškoti pagrindo ir apmokestinti tokį fiziškai iš šalies narės iškeliamą turtą.

¹⁷⁴ Apie išėjimo apmokestinimą rašoma šioje disertacijoje toliau.

Disertacijos autorė su nurodyta pozicija sutinka – Pelną mokesčio įstatyme fizinis turto judėjimas tarp nuolatinės buveinės ir užsienio įmonės nėra ribojamas, todėl apmokestinti fiziškai iškeliamą turtą nėra pagrindo. Tačiau autorė aptariamam atveju (*kai visas ar dauguma turto iš nuolatinės buveinės perkeliamas į užsienio įmonę, ar veikla per nuolatinę buveinę iš viso nutraukiama*) taip pat atkreiptų dėmesį į tai, kad turėtų būti atsižvelgiama ir į Direktyva siekiamą tikslą apsaugoti valstybių narių finansinius interesus reorganizavimo bei perleidimo operacijose ribojant fizinį turto perkėlimą iš vienos valstybės narės į kitą.

Atsižvelgiant į nacionalinio reglamentavimo ypatumus Lietuvoje – o būtent į tai, kad Lietuvoje nėra nustatyti išėjimo mokesčiai, kurie galėtų kompensuoti teisės apmokestinti tam tikrą turtą praradimą fizinio turto iškėlimo atveju, disertacijos autorės nuomone, teisingiausia būtų aukščiau nurodytais atvejais nagrinėti reorganizavimo ar perleidimo operacijas, jų tikslą, veiklos per nuolatinę buveinę trukmę, iš Lietuvos iškeliama turto, teisių ir įsipareigojimų apimtį ir, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, spręsti dėl bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos taikymo (nustačius mokesčių vengimo faktą reorganizavimo ar perleidimo operaciją traktuoti kaip pardavimą). Tai, iš vienos pusės, apsaugotų perleidžiančiosios valstybės narės finansinius interesus, ko būtent ir siekiama Direktyvos sukurtu mechanizmu, ir, iš kitos pusės, įgalintų kiekvieną operaciją įvertinti atskirai bei priimti dėl jos kuo teisingesnį sprendimą.¹⁷⁵

Dėl atvejų, kai dalis turto nėra susiejama su nuolatine buveine, liekančia Lietuvoje, jau reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu, disertacijos autorė, atsižvelgdama į teisės moksle išdėstytą poziciją bei susiklosčiusią kitų valstybių praktiką, mano, kad VMI žodžiu išdėstyta pozicija – tokį turtą apmokestinti bendra Pelną mokesčio įstatyme nustatyta tvarka yra teisinga. Tačiau aiškumo ir teisinio tikrumo tikslais žodžiu dėstomą administratoriaus

¹⁷⁵ Bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos taikymas reorganizavimo bei perleidimo atvejams pagrindžiamas trečiame šios disertacijos skyriuje.

nuomonę rekomenduotina išdėstyti ir raštu – apibendrintame Pelnų mokesčio įstatymo komentare.

Pabaigai atkreiptinas dėmesys į tarptautines iniciatyvas dėl „išėjimo mokesčių“, kurios, tikėtina, bent iš dalies padės išspręsti aukščiau nurodytą Lietuvoje kylančią iš nuolatinės buveinės iškeliamo turto apmokestinimo ar veiklos per nuolatinę buveinę nutraukimo problemą.

Kaip nurodyta disertacijos įvade, disertacijos rengimo metu Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija paskelbė kovos su agresyviu mokesčių planavimu¹⁷⁶ ataskaitą – 15 žingsnių, kurie ateityje turėtų užtikrinti skaidrų ir sąžiningą tarptautinio verslo apmokestinimą.

ES, kurios narės sudaro EBPO pagrindą, aktyviai siekė paversti EBPO deklaruotus planus realybe. Europos Komisija, vadovaudamasi EBPO parengtais standartais 2015 m. kovo 18 d. pristatė teisės aktų rinkinį, skirtą kovai su mokesčių vengimu. Šį rinkinį *inter alia* sudarė ir pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės¹⁷⁷. Projektas priimtas 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva¹⁷⁸, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės su tam tikromis išimtimis valstybėse narėse turės būti įgyvendintos iki 2018 m. gruodžio 31 d. ir pradėtos taikyti nuo 2019 m. sausio 1 d.

Šioje direktyvoje, o būtent jos 5 straipsnyje, kaip viena iš kovos su mokesčių vengimu priemonių, numatytas persikėlimo apmokestinimas – būtent šioje disertacijoje anksčiau minėti „išėjimo mokesčiai“. Vadovaujantis direktyva, vienas iš atvejų, kai mokesčių mokėtojas apmokestinamas išėjimo mokesčiais būtent ir bus tada, kai jis perkels turtą iš savo nuolatinės buveinės valstybėje narėje į savo pagrindinę buveinę kitoje valstybėje narėje. Faktinis tokio išėjimo mokesčio mokėjimas tais atvejais, kad turtas faktiškai perkeliamas

¹⁷⁶ Base Erosion and Profit Shifting [interaktyvus. Žiūrėta 2016-03-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>>

¹⁷⁷ Europos Komisija [interaktyvus. Žiūrėta 2016-05-23]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm>

¹⁷⁸ 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva 2016/1164/EB kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika <...>.

į kitą ES valstybę narę, vadovaujantis direktyvos nuostatomis, galės būti išdėstomas per 5 metus, sumokant jį dalimis. Esant tokiam išdėstymui, mokesčių mokėtojai galės būti skaičiuojamos palūkanos. Tokios direktyvos nuostatos, disertacijos autorės nuomone, atitinka ir žemiau šioje disertacijoje išdėstytą Teisingumo teismo poziciją dėl „išėjimo mokesčių“.

Aptariamas direktyvos nuostatas perkėlus į nacionalinius teisės aktus, disertacijos autorės nuomone, bus išspręsta ir aukščiau nurodyta iš nuolatinės buveinės į užsienio įmonę iškeliamo turto apmokestinimo bei veiklos per nuolatinę buveinę nutraukimo problema Lietuvoje. Atsižvelgiant į kitų ES narių praktiką, turtą apmokestinus „išėjimo mokesčiais“, tikėtina, nebus rizikos dėl automatinio visos reorganizavimo ar perleidimo operacijos kvestionavimo. Tokia rizika, disertacijos autorės nuomone, turėtų kilti tik mokesčių vengimo atvejais, pritaikius prieš mokesčių vengimą nukreiptą normą.

II.3.3.5. Nuolatinės buveinės reikalavimo (išėjimo apmokestinimo) atitikimas Europos Sąjungos principams

Įdomu paminėti tai, kad literatūroje¹⁷⁹ buvo keliamas klausimas, ar aptariamas nuolatinės buveinės reikalavimas neprieštarauja bendriesiems Europos Sąjungos principams, ir nepažeidžia įsisteigimo laisvės. Cituojamo autoriaus nuomone, veiklos tęsimas per nuolatinę buveinę reikalavimas ne tik šią teisę pažeidžia, bet ir negali būti niekaip pateisinamas, kadangi yra neproporcingas savo siekiamam tikslui. Kaip nurodo šis autorius, aptariamam atveju pakanka valstybių narių abipusį bendradarbiavimą užtikrinančių direktyvų – jos garantuoja, kad būtų pasiektas analogiškas Direktyva siekiamas valstybių narių finansinių interesų užtikrinimas, kartu neapsunkinant reorganizavime ar perleidime dalyvaujančių įmonių reikalavimu tęsti veiklą per nuolatinę buveinę.

Šios disertacijos autorės pozicija nesutampa su išdėstytąja aukščiau – nuolatinės buveinės reikalavimo atsisakymas ir valstybių narių finansinių interesų užtikrinimas tik teise išsiieškoti joms priklausančius mokesčius, sukeltų

¹⁷⁹ RUSSO, R., OFFERMANN R. The 2005 Amendments <...>, p. 257.

valstybėms narėms nepakeliamą administracinę naštą (paminėtina vien tai, kad turėtų būti sekama, kada reorganizavimo metu įgytas turtas bus perleistas), dar daugiau – tokia alternatyva prieštarautų ir bendriesiems dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse nustatytiems principams, pagal kuriuos valstybė turi teisę apmokestinti ne jos rezidentui priklausančią turtą tik tais atvejais, kai toks turtas yra jos teritorijoje esantis nekilnojamas turtas arba yra susijęs su joje esančia to užsienio asmens nuolatine buveine. Galiausiai, kaip pažymima teisės moksle¹⁸⁰, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių „realus efektyvumas labai priklauso tiek nuo [...] išlygų skaičiaus [...], tiek ir nuo jų veikimą turinčių užtikrinti vidaus teisės aktų kokybės, vykdančiųjų institucijų susikalbėjimo, kas galiausiai reiškia – susitariančiųjų šalių geros valios ir intencijų“.

Su išdėstyta pozicija dėl nuolatinės buveinės reikalavimo atsisakymo nesutinka ir kiti autoriai, nors tuo pačiu pažymima ir tai, kad nuolatinės buveinės tarptautinėje praktikoje nėra itin populiarios tiek dėl mokestinių (neaiškumai bei prieštaravimai dėl mokestinės bazės nustatymo), tiek dėl teisinių (atsakomybės už nuolatinės buveinės veiksmus) priežasčių¹⁸¹.

Kur kas svarbiau, Disertacijos autorės nuomone, yra atkreipti dėmesį į tai, kad aptariamas nuolatinės buveinės reikalavimas gali būti pripažintas prieštaraujančiu Europos Sąjungos principams kaip skatinantis taikyti „išėjimo mokesčius“ ir būtent tokiu būdu ribojantis ES teisėje įtvirtintą įsisteigimo laisvę.

Išėjimo mokesčių apibrėžimo ES teisėje nėra. Paprastai tai mokestis, taikomas fiziniams ar juridiniams asmenims, kai subjektas (pvz., įmonė), ar objektas (tam tikras turtas) iškeliauja (yra iškeliami) iš valstybės jurisdikcijos¹⁸². Tokie išėjimo mokesčiai taikomi šešiolikoje valstybių narių, pvz., Austrijoje, Belgijoje, Danijoje, Suomijoje, Airijoje, Italijoje, Liuksemburge, Nyderlanduose, Portugalijoje, Ispanijoje, Jungtinėje Karalystėje¹⁸³.

¹⁸⁰ LUKAS M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013.

¹⁸¹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 701.

¹⁸² Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

¹⁸³ Exit Taxes and Europe – where are we now? [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-24]. Prieiga per internetą: <http://www.eversheds.com/global/en/what/articles/index.page?ArticleID=en/Chemicals/Exit_taxes_and_Europe>.

Praktikoje keliant klausimą, ar šie „išėjimo mokesčiai“ neprieštarauja ES teisėje įtvirtintai įsisteigimo laisvei, šis klausimas ne kartą nagrinėtas ir Teisingumo Teismo¹⁸⁴. Apibendrintai, Teismas savo nagrinėtose bylose priėjo prie išvados, jog apmokestinimas išėjimo momentu (netaikant faktinio mokesčio sumokėjimo atidėjimo, o tiksliau – neleidžiant pasirinkti, ar mokesčius sumokėti iš karto, ar praėjus tam tikram laiko tarpui), prieštarauja ES principams. Jeigu mokesčiai yra taikomi, tačiau leidžiama pasirinkti, ar juo mokėti iš karto, ar vėliau¹⁸⁵, tuomet prieštaravimo ES teisei nėra.

Štai, pvz., byloje Europos Komisija prieš Portugalijos Respubliką¹⁸⁶ buvo nagrinėjamas klausimas, ar Sąjungos teisei neprieštarauja Portugalijos Juridinių asmenų pelno mokesčio kodekso nuostatos, kurios taikomos tais atvejais, kai Portugalijos bendrovė perkelia savo registruotą buveinę ir faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę arba kai bendrovė, kuri nėra Portugalijos rezidentė, perkelia visą Portugalijos teritorijoje esančios nuolatinės buveinės turtą arba jo dalį iš Portugalijos į kitą valstybę narę, ir kuriuose numatytas atitinkamo turto latentinio vertės padidėjimo apmokestinimas *nedelsiant*, tačiau nenumatytas latentinio vertės padidėjimo apmokestinimas vien valstybės viduje atliekamų operacijų atveju. Teisingumo Teismo nuomone, aukščiau išdėstytas reglamentavimas ES teisei prieštaravo.

Pažymėtina ir tai, kad valstybės narės, taikančios „išėjimo mokesčius“ negali iš mokesčių mokėtojo reikalauti jokių garantijų, turinčių užtikrinti, kad mokestis ateityje bus sumokėtas (tokiai Teismo pozicijai pritaria ir Komisija¹⁸⁷).

Exit taxes infringe EU law [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-24]. <http://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/articles/exit-taxes-infringe-eu-law.html>.

¹⁸⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas *National Grid Indus BV prieš mokesčių inspekciją* (C-371/10).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. kovo 11 d. sprendimas *Lasteyrie du Sailant Ekonomikos, finansų ir pramonės ministerijai* (C-9/02).

¹⁸⁵ Mokesčio sumokėjimas iš karto, viena vertus, neigiamai veikia piniginius srautus, tačiau, kita vertus, nebelieka administracinės naštos sekti, kada toks turtas bus faktiškai perleistas.

¹⁸⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Europos Komisija prieš Portugalijos Respubliką* (C-38/10).

¹⁸⁷ Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – *Išėjimo mokesčiai ir poreikis derinti valstybių narių mokesčių politiką*. [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-24]. Prieiga per internetą: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV:l31060>>.

Ar tokiais atvejais taikomos palūkanos neprieštarauja ES teisei, Teisingumo Teismas išvadų nėra pateikęs.

Nors pačioje Direktyvoje išėjimo mokesčių klausimas, matyt, dėl politinių priežasčių nutylėtas, tačiau pažymėtina, kad Direktyva, kaip antrinis ES teisės šaltinis, neturi prieštarauti ES teisėje įtvirtintoms pamatinėms laisvėms¹⁸⁸. Deja, kol nėra konkretaus Teismo sprendimo dėl šioje disertacijoje nagrinėjamoje Direktyvoje numatyto nuolatinės buveinės reikalavimo, vienareikšmiškų išvadų daryti negalima. Literatūroje¹⁸⁹ nurodoma, kad Teismo sprendimų, nagrinėjant išėjimo mokesčių atitikimą ES teisės principams, šviesoje, *gali būti* prieita prie išvados, kad ir Direktyvoje numatyta prievolė tęsti veiklą per nuolatinę buveinę pažeidžia ES teisėje įtvirtintą įsisteigimo laisvę.

Vertinant aukščiau disertacijoje nurodytas EPBO ir Europos Komisijos iniciatyvas dėl „išėjimo mokesčių“, kurios, tikėtina, padės išspręsti iš nuolatinės buveinės į užsienio įmonę iškeliamo turto apmokestinimo klausimus Lietuvoje, disertacijos autorės nuomone, nuolatinės buveinės reikalavimo įtvirtinimas Direktyvoje šiuo metu yra tinkamas sprendimas valstybių narių finansiniams interesams apsaugoti.

Tačiau atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą poziciją dėl galimo „išėjimo mokesčių“ prieštaravimo ES teisei, akivaizdu, kad tiek teorijoje, tiek praktikoje dar turėtų būti nagrinėjamas klausimas, koks gi instrumentas tarptautinių reorganizavimų ar perleidimų atvejais galėtų tiek efektyviai užtikrinti valstybių narių interesus, tiek nekelti abejonių dėl atitikimo ES principams – tačiau dėl klausimo sudėtingumo ir kompleksiskumo tai turėtų būti atskiros mokslinio darbo objektas.

II.3.4. Mokestinių nuostolių perkėlimas

Direktyva sukurtas mechanizmas patrauklus ne tik jau nagrinėtu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo nukėlimu, bet ir tuo, jog įgyvendinant

¹⁸⁸ LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 161.

¹⁸⁹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 676.

LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 161.

Direktyvoje numatytas reorganizavimo ar perleidimo operacijas nėra prarandami sukaupti mokestiniai nuostoliai¹⁹⁰.

Mokestinių nuostolių perkėlimas yra vienas iš svarbiausių (mokestinių) aspektų, priimant sprendimą tiek dėl nacionalinių, tiek dėl tarptautinių reorganizavimo ar perleidimo operacijų – neįtvirtinus teisės gaunančiajai įmonei kelti perleidžiančiosios įmonės nuostolius, minėtų operacijų kaštai neabejotinai išauga, kadangi sugeneruotas mokestinis pelnas nebegali būti mažinamas ankstesniais mokestiniais laikotarpiais sukauptu mokestiniu nuostoliu ir dėl šios priežasties yra atitinkamai apmokestinamas.

Įdomu pažymėti tai, kad iki priimant analizuojamą Direktyvą valstybės narės skirtingai reglamentavo nuostolių perkėlimą net ir nacionaliniame lygmenyje, o, pvz., Vokietijos teisės aktai tokiais atvejais nuostolių perkėlimo visiškai nenumatė. Nuostolių perkėlimas *tarptautinio* reorganizavimo ar perleidimo atvejais valstybių narių nacionaliniuose teisės aktuose iki Direktyvos priėmimo iš viso nebuvo nustatytas¹⁹¹.

Pažymėtina, kad anksčiau šiame darbe jau aptartas bendrasis – 4-asis Direktyvos straipsnis (reglamentuojantis turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo nukėlimą) – mokestinių nuostolių perkėlimo problemos neišsprendė, todėl buvo reikalinga specialioji nuostata, o būtent toliau analizuojamas 6-asis Direktyvos straipsnis¹⁹².

Vadovaujantis 6-uoju Direktyvos straipsniu, tais atvejais, kai numatyta, kad jei 1 straipsnio a punkte nurodytas operacijas¹⁹³ tarpusavyje vykdytų valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, įmonės, valstybė narė taikytų nuostatas, leidžiančias gaunančiajai įmonei perimti perleidžiančiosios įmonės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai atskaityti mokesčių tikslais, ji

¹⁹⁰ Su tam tikromis išimtimis, aptariamomis šioje disertacijoje toliau.

¹⁹¹ BEZZINA, J. The Treatment of Losses under the EC Merger Directive 1990. European Taxation, 2002 vasaris, p. 57.

VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 229.

¹⁹² BEZZINA, J. The Treatment of Losses <...>.

VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 229.

¹⁹³ Europos bendrovės ir Europos kooperatinės bendrovės nuostolių perkėlimas reglamentuotas Direktyvos 10 straipsnyje.

išplečia tų nuostatų taikymą ir savo teritorijoje esančios gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės perimtiems tokiems nuostoliams.

Supaprastintai šis Direktyvos straipsnis reiškia tai, kad jei perleidžiančioji valstybė leidžia nacionalinio reorganizavimo ar perleidimo atveju gaunančiajai įmonei perimti perleidžiančios įmonės nuostolius, tai ji analogiškas nuostatas turi taikyti ir tuomet, kai šioje operacijoje gaunančioji įmonė yra kitos valstybės narės įmonė, ir neatskaitytus mokestinius nuostolius leisti perimti savo teritorijoje liekančiai *gaunančios įmonės nuolatinei buveinei*¹⁹⁴.

Atskirai aptartina tai, kad Direktyvos 6 straipsnis dėl mokestinių nuotolių perkėlimo nėra taikomos akcijų mainų atvejams. Tuo tarpu mokslinėje literatūroje¹⁹⁵ atkreipiamas dėmesys į tai, kad kai kurios valstybės, pvz., Danija, Suomija, Jungtinė Karalystė akcininkų pasikeitimo atvejais riboja mokestinių nuostolių perkėlimą. Cituojami autoriai neįžvelgia problemos, jei nuostolių perkėlimą ribojančios taisyklės vienodai taikomos tiek nacionaliniams, tiek tarptautiniams reorganizavimo ar perleidimo atvejams ar jei nacionaliniams atvejams taikomos taisyklės yra griežtesnės nei tada, kai tokioje operacijoje dalyvauja kelių valstybių narių įmonės (nacionalinių subjektų diskriminacijos ES teisė nedraudžia). Tačiau jei tarptautiniams atvejams dėl akcininkų pasikeitimo būtų taikomos griežtesnės taisyklės nei taikomos tada, kai šioje operacijoje dalyvauja tik nacionaliniai subjektai, būtų ribojama ES įtvirtinta įsisteigimo laisvė. Dėl šios priežasties, autorių nuomone, Direktyva turėtų būti papildyta nuostatomis, kurios neleistų riboti mokestinių nuostolių perkėlimo ir esant tarptautiniams akcijų mainams – su nurodyta nuomone sutinka ir disertacijos autorė.

Tuo pačiu šios disertacijos autorė atkreipia dėmesį į tai, kad akcininkų pasikeitimas būdingas ir kai kurioms kitoms Direktyvoje numatytoms operacijoms (pvz., jungimo atvejams), ne tik akcijų mainams, kaip kad nurodo

¹⁹⁴ LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 164.

¹⁹⁵ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 230-231.

BEZZINA, J. *The Treatment of Losses* <...>, p. 61.

aukščiau cituoti autoriai. Todėl jei dėl nacionalinių teisės aktų nuostatų, ribojančių mokestinių nuostolių perkėlimą akcininkų pasikeitimo atvejais, tarptautinei situacijai būtų taikomos mažiau palankios taisyklės nei nacionalinei, tokios nacionalinės normos galėtų būti pripažintos prieštaraujančiomis ES teisėje įtvirtintai įsisteigimo laisvei.

Atkreiptinas dėmesys, kad šiuo metu galiojančios Pelną mokesčio įstatymo nuostatos nuostolių perkėlimo, esant akcininkų pasikeitimui, neriboja, todėl aukščiau išdėstytos problemos Lietuvoje nėra aktualios.

II.3.4.1. Direktyvos 6 straipsnis – tik diskriminaciją naikinanti norma

Nagrinėjant Direktyvoje įtvirtintą mokestinių nuostolių perkėlimo mechanizmą visų pirma labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad nuostolių perkėlimo galimybė Direktyvoje *tiesiogiai siejama* su nacionaliniu reglamentavimu¹⁹⁶. Vadovaujantis Direktyvos 6 straipsniu, valstybės narės nuostolių perkėlimą nuolatinėje buveinėje turi užtikrinti *tik tais atvejais*, kai jų *nacionaliniai* teisės aktai numato, jog nuostolių perkėlimas yra galimas tada, kai reorganizavimo ar perleidimo operacijoje dalyvauja nacionaliniai subjektai. Jeigu valstybės narės nacionalinė teisė nuostolių perkėlimo tokiais atvejais nenumato, jai nekyla ir prievolė užtikrinti mokestinių nuostolių perkėlimo tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo metu. Nors toks pasirinkimas ir galėtų būti laikomas teisingu nacionalinių subjektų atžvilgiu¹⁹⁷, jis, kaip teigia toliau cituojami teisės mokslo šaltiniai, nepadedą pasiekti Direktyvos tikslo sukurti unifikuotą reglamentavimą tarptautinių reorganizavimų ir perleidimų apmokestinimo srityje¹⁹⁸.

Pažymėtina, kad pirminiame Direktyvos pasiūlyme buvo numatytas neribotas ir besąlyginis nuostolių perkėlimas nuolatinėje buveinėje (neprisirišant prie to, ar valstybės narės nacionaliniai teisės aktai leidžia nuostolių perkėlimą,

¹⁹⁶ HELMINEN, M. Must the Losses of the Merging Company be Deductible in the State of Residence of the Receiving Company. EC Tax review, 2011-4, p. 172.

¹⁹⁷ Pažymėtina, kad ES teisė nedraudžia pozityvios diskriminacijos (palankesnio traktavimo) tais atvejais, kai tam tikroje situacijoje yra tarptautinis elementas, palyginus su situacijomis, kai operacijoje dalyvauja vien nacionaliniai subjektai.

¹⁹⁸ Direktyvos preambulė.

ar ne). Štai 1969 m. Komisijos pateiktame Direktyvos projekte¹⁹⁹ nuostolių perkėlimo galimybė nebuvo siejama su nacionaliniu reglamentavimu, ir tam pritarė dauguma tuo metu buvusių ES valstybių narių. Tuo tarpu Vokietija, remdamasi savo nacionaliniais teisės aktais, kurie, kaip nurodėme, nuostolių perkėlimo nenumatė, minėtai Direktyvos teksto formuluotei nepritarė. Vokietija, be kita ko, bijojo ir kad aptariamas straipsnis atvers kelią mokesčių vengimo atvejams. Todėl 1970 m. buvo pateiktas naujas Direktyvos 6 straipsnio projektas, kuriame įtvirtintos ir prieš mokesčių vengimą nukreiptos nuostatos. O 1984 m. pasiektas šalių susitarimas dėl Direktyvos 6 straipsnio teksto su sąlyga, kad Direktyvoje papildomai bus įtvirtinta ir bendra prieš mokesčių vengimą nukreipta norma. Deja, 1988 m. Ispanijai prisiminus, kad jos nacionaliniai teisės aktai taip pat nenumato mokesčių nuostolių perkėlimo reorganizavimo bei perleidimo atvejais, o ir kitoms valstybėms nesutikus, kad tarptautinės operacijos būtų apmokestinamos palankiau nei nacionalinės (tarptautinių operacijų atvejais leidžiant nuostolių perkėlimą, o nacionalinių – ne), Direktyvos 6 straipsnio iš viso atsisakyta.

Dėl aukščiau nurodytų aplinkybių priimtame Direktyvos tekste būtent ir matome ne naujai sukuriama materialinės teisės normą (kaip būtų buvę priėmus pirminį siūlomą Direktyvos tekstą), o viso labo *diskriminaciją draudžiančią nuostatą*.

Kaip nurodėme, literatūroje sutinkama nuomonė²⁰⁰, kad neribotas ir besąlyginis nuostolių perkėlimas²⁰¹ būtų labiau atitikęs Direktyva siekiamus tikslus (šios disertacijos autorė taip pat pritaria išdėstytai pozicijai), deja pirminio reglamentavimo atsisakyta siekiant apriboti mokesčių vengimo galimybes, t.y. tarptautinio reorganizavimo ir perleidimo vykdymą vien tam, kad būtų sudengiami įmonių, veikiančių skirtingose jurisdikcijose, mokesčiai

¹⁹⁹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 230-231.

²⁰⁰ BEZZINA, J. *The Treatment of Losses* <...>, p. 59.

VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 234-235.

²⁰¹ Pagal šį mechanizmą po operacijos nuostolių perkėlimo teisė būtų paliekama gaunančiosios įmonės nuolatinei buveinei – lyg aptariamoms operacijoms nebūtų buvę. Kitais žodžiais tariant, įgyvendinant universalios teisės ir pareigų perėmimo mechanizmą, gaunančioji įmonė perima perleidžiančiosios įmonės teises ir pareigas.

rezultatai. Belieka apgailestauti, kad Direktyvos rengėjai pamiršo, jog mokesčių vengimo situacijoms būtų taikomas Direktyvos 15 straipsnis²⁰² – prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė – ir dar labiau susiaurino ir taip dėl ydingo reglamentavimo ribotą Direktyvos veikimo sritį. Prisirišant prie nacionalinio reglamentavimo Direktyva nebuvo įgyvendintas tikslas unifikuotai reglamentuoti tarptautinių reorganizavimo ir perleidimo operacijų mokestines pasekmes tokioje svarbioje srityje kaip nuostolių perkėlimas.

Taip pat pažymėtina, kad nors atskirame Direktyvos straipsnyje jau yra įtvirtinta bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė (Direktyvos 15 straipsnis), 6 – ajame Direktyvos straipsnyje valstybių narių pageidavimu dar kartą užkertamas kelias mokesčių vengimo galimybei numatant, kad gali būti perkeliama tik *dar neperkelti* mokestiniai nuostoliai. Šiuo atveju, aišku, gali būti diskutuojama, ar minėta nuostata nėra perteklinė teisinės technikos prasme, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos 15 straipsnio nuostatų šalys narės į nacionalinius teisės aktus perkelti neprivalo (apie tai bus rašoma darbe vėliau), sprendimas Direktyvos 6 straipsnyje dar kartą įtvirtinti antivengiminę nuostatą, galėtų būti laikomas pagrįstu.

Kai kurie autoriai²⁰³ minėtos Direktyvos 6 straipsnio nuostatos netgi siūlo nevadinti antivengimine, kadangi prieš mokesčių vengimą nukreiptas atskiras Direktyvos straipsnis, o būtent 15 – asis. Direktyvos 6 – asis straipsnis, cituojamo autoriaus nuomone, tiesiog pakartoja bendrą principą, kad mokestiniai nuostoliai gali būti naudojami tik vieną kartą (negali būti naudojami tie mokestiniai nuostoliai, kurie jau buvo įvertinti skaičiuojant perleidžiančiosios įmonės pelną) ir negali būti naudojami tie nuostoliai, kurių kėlimo terminas, vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, yra pasibaigęs. Kitais žodžiais tariant, nuolatinei buveinei neturi būti suteikiama daugiau teisių nei perleidžiančiajai įmonei.

²⁰² Pažymėtina, kad Direktyvos 15 straipsnis – bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta norma – nebuvo įtvirtintas pačiuose pirmuose Direktyvos projektuose, taigi ir šalių narių nuogastavimai nebuvo be pagrindo. Deja, ir Direktyvoje įtvirtinus antivengiminę nuostatą, šalių narių pozicija dėl mokestinių nuostolių kėlimo nepasikeitė.

²⁰³ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 233.

Disertacijos autorė sutinka su išdėstyta nuomone, kad Direktyvos 6 straipsnio nuostata nėra prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė – akivaizdu, jog perleidžiančiosios įmonės siekis antrą kartą pasinaudoti mokestiniais nuostoliais nebūtų pagrindas taikyti prieš mokesčių vengimą nukreiptą normą – mokesčių mokėtojai tiesiog nebūtų leista tais pačiais mokestiniais nuostoliais pasinaudoti antrą kartą. Tuo pačiu, disertacijos autorės nuomone, Direktyvoje įtvirtintos nuostatos kvalifikavimas kaip bendro principo ar kaip prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos praktiniam jos taikymui reikšmės neturi, todėl ir tolimesnė diskusija šiuo klausimu nėra tikslinga. Svarbiausia, kad aptariama Direktyvos nuostata dėl mokestinių nuostolių perkėlimo būtų teisingai suprasta bei perkelta į nacionalinius teisės aktus. Štai, pvz., oficialiame Direktyvos vertime Lietuvoje²⁰⁴ frazė „*not yet exhausted for tax purposes*“ verčiama kaip nuostoliai, „kurie dar nebuvo visiškai apskaičiuoti mokesčių tikslais“. Deja, Lietuvoje nėra iki galo tikslus ne tik paties Direktyvos straipsnio vertimas, bet ir jo perkėlimas į nacionalinį Perno mokesčio įstatymą – apie rašoma toliau.

II.3.4.2. Nuostoliai perkeliama tik nuolatinės buveinės lygmenyje

Nagrinėjant 6 –ąją Direktyvos straipsnį svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, kad Direktyva reorganizavimų ir perleidimų atvejais perleidžiančiosios įmonės mokestinių nuostolių perkėlimą užtikrina tik gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės lygmenyje (o ne pačioje gaunančiojoje įmonėje – kaip neteisingai Direktyvą cituoja kai kurie autoriai²⁰⁵)²⁰⁶. Vadovaujantis Direktyvos 6 straipsnio nuostatomis, tais atvejais, kai nacionalinėje teisėje numatytas nuostolių perkėlimas, analogiškos nuostatos turėtų būti taikomos ir gaunančiosios įmonės nuolatinei buveinei perleidžiančiojoje valstybėje.

²⁰⁴ Lietuvos Respublikos Seimo svetainė. *Oficialus Direktyvos vertimas į Lietuvių kalbą* [interaktyvus. Žiūrėta 2014-06-12]. Prieiga per internetą: < http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718&p_tr2=2 >.

²⁰⁵ RUSSO, R., OFFERMANN R. The 2005 Amendments <...>, p. 251.

²⁰⁶ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 674.

LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 165.

HELMINEN, M. Must the Losses <...>, p. 172, 173.

Disertacijos autorės nuomone, toks reglamentavimas išplaukia iš bendro Direktyvos mechanizmo. Kaip buvo išdėstyta anksčiau, Direktyvos tikslas yra ne tik panaikinti kliūtis ir suvaržymus tarptautiniams reorganizavimams bei perleidimams, bet ir užtikrinti valstybių narių interesus. Pastarojo tikslo siekiama taip, kad perleidžiamo turto ir įsipareigojimų pagrindu perleidžiančiosios įmonės rezidavimo valstybėje turi išlikti gaunančiosios įmonės nuolatinė buveinė. Atsižvelgiant į tokį Direktyvos veikimo mechanizmą, ir nuostolių perkėlimas nuolatinės buveinės lygmenyje yra pagrįstas – veiklą vykdžiusią įmonę ar perleistą veiklą perleidžiančios įmonės valstybėje pakeičia gaunančiosios įmonės nuolatinė buveinė – jai, kaip universaliai teisių ir pareigų perėmėjai, turi pereiti ir teisė kelti sukauptus mokestinius nuostolius.

Mokslinėje literatūroje²⁰⁷ galima sutikti nuomonę (tiesa, menkai išplėtotą) kad Direktyvos 6 straipsnyje įtvirtintas nuolatinės buveinės reikalavimas yra perteklinis, kadangi, skirtingai nei turto perkėlimo atveju, mokestinių nuostolių perkėlimo atvejais nėra būtina apsaugoti perleidžiančiosios valstybės interesus. Taip pat nurodoma, kad perleidžiančiojoje valstybėje veiklą per nuolatinę buveinę pradėjus vykdyti jau *po* reorganizavimo ar perleidimo operacijos (nebetęsiant veiklos per nuolatinę buveinę *po* reorganizavimo ar perleidimo operacijos, kaip to reikalaujama Direktyvoje), nuostolių kėlimas ir tokioje nuolatinėje buveinėje turėtų būti leidžiamas. Šis autorius tiesiog rekomenduoja nuolatinės buveinės reikalavimo, kaip perteklinio, Direktyvos 6 straipsnyje atsisakyti. Deja jis nenurodo, koks tokiu atveju turėtų būti nuostolių kėlimo mechanizmas.

Disertacijos autorė su išdėstyta nuomone nesutinka. Visų pirma, sunku įsivaizduoti praktiškai, kaip veiklą per nuolatinę buveinę pradėjus jau *po* reorganizavimo, šiai veiklai turėtų būti priskirti mokestiniai nuostoliai, jei, vadovaujantis bendraisiais principais, tokie nuostoliai jau būtų prarasti. Ir, antra, atsisakius nuolatinės buveinės reikalavimo, kaip siūlo cituotas autorius, nuostoliai, manytina, turėtų būti keliami pačioje gaunančiojoje įmonėje. Toks

²⁰⁷ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers <...>*, p. 233.

nuostolių perkėlimas, kaip savo praktikoje nurodo Teisingumo Teismas²⁰⁸, galimas tik išimtiniais atvejais ir kai yra išpildytos tam tikros sąlygos. Pažymėtina ir tai, kad tokiu atveju turėtų būti sprendžiami ir kiti klausimai – tokie, kaip, pvz., kurios valstybės teisės aktais remiantis nuostoliai turėtų būti skaičiuojami, kaip toks nuostolių perkėlimas turėtų būti įformintas ir pan. – visi jie turėtų būti reglamentuoti tarptautiniu lygiu.

Tai, kad tarptautinės reorganizavimo ar perleidimo operacijos pačios savaime neįgalina mokestinių nuostolių perkelti į gaunančiosios įmonės lygį (net ir tais atvejais, kai perleidžiančiojoje valstybėje nelieka nuolatinės buveinės), patvirtina ir žemiau aptariama Teisingumo Teismo praktika.

II.3.4.2.1. Nuostolių perkėlimas gaunančiosios įmonės lygmenyje

Aptarus nuostolių perkėlimo mechanizmą, o būtent tai, kad, vadovaujantis Direktyva, nuostoliai gali būti keliami tik nuolatinės buveinės lygmenyje, mokslinėje literatūroje keliamas klausimas²⁰⁹, ar, vadovaujantis ES laiduojama įsisteigimo laisve (atkreiptinas dėmesys, kad remiamasi jau ne Direktyvos nuostatomis, nes jos tokio nuostolių perkėlimo nenumato) neturėtų būti leidžiama mokestinius nuostolius kelti gaunančiosios įmonės lygmenyje. Šis klausimas ypač aktualus tais atvejais, kai perleidžiančiosios įmonės valstybėje nebelieka nuolatinės buveinės

Į iškeltus klausimus atsakė Teisingumo Teismas *A Oy*²¹⁰ byloje. Kadangi joje iš esmės remtasi *Marks & Spencer*²¹¹ byloje padarytomis išvadomis, Disertacijoje iš pradžių aptariama *Marks & Spencer* byla.

Šios bylos fabula yra tokia, jog *Marks & Spencer*, Jungtinėje Karalystėje įregistruota bendrovė, užsiimanti mažmenine drabužių, maisto produktų, namų apyvokos reikmenų prekyba, 1975 m. pradėjo plėtrą į kitas valstybes bei įsteigė dukterines įmones ir atidarė parduotuves Prancūzijoje, Belgijoje, Vokietijoje bei kitose Europos valstybėse. 2001 m. *Marks & Spencer* nutraukė savo veiklą

²⁰⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. vasario 21 d. sprendimas *A Oy* <...>.

²⁰⁹ LANG, M. et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 165.

HELMINEN, M. *Must the Losses* <...>, p. 172-178.

²¹⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. vasario 21 d. sprendimas *A Oy* <...>.

²¹¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Marks & Spencer plc* prieš *David Halsey* (mokesčių inspektorius) (C-446/03).

kontinentinėje Europoje, bei, vadovaudamasi nacionaliniais teisės aktais, paprašė taikyti mokesčių lengvatą – persikelti Prancūzijoje, Vokietijoje ir Belgijoje veikusių dukterinių bendrovių nuostolius. Įmonės prašymas buvo atmestas, kadangi tokia mokesčių lengvata, vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, galėjo būti taikoma tik perimant Jungtinėje Karalystėje įsteigtų grupės įmonių nuostolius.

Kilus mokestiniam ginčui, prejudicinio sprendimo, ar minėtą reglamentavimą nustatantys Jungtinės Karalystės teisės aktai neprieštarauja ES teisėje įtvirtintai įsisteigimo laisvei, kreiptasi į Teisingumo Teismą. Teismas savo sprendime pažymėjo, kad minėtas reglamentavimas yra įsisteigimo laisvės pažeidimas ir kad šiuo atveju yra skirtingai traktuojami nuostoliai, patirti dukterinės bendrovės rezidentės bei dukterinės bendrovės nerezidentės. Teismas taip pat priminė, kad tokie apribojimai galimi tik tuo atveju, jei jie gali būti pateisinti viešojo intereso pagrindais, tačiau net ir tada toks apribojimas turi būti proporcingas siekiamam tikslui.

Kaip viešojo intereso pagrindai šioje byloje buvo nurodyti šalių narių apmokestinimo galios pasidalijimas, dvigubo nuostolių panaudojimo bei mokesčių vengimo rizikos sumažinimas²¹² (nuostolių perkėlimui pasirenkant valstybę, kurioje mokesčių tarifas didžiausias, taigi didžiausia ir perkeliama nuostolių vertė). Teismas, pripažindamas, kad nors nuostolių perkėlimo ribojimas Jungtinėje Karalystėje ir gali būti pateisintas trimis nurodytais viešąjį interesą pagrindžiančiais pagrindais, visgi papildomai turi būti patikrinta, ar pasirinktos priemonės nepažeidžia proporcingumo reikalavimo.

Teismo nuomone, proporcingumo reikalavimas aptartu atveju buvo pažeistas, kadangi dukterinių bendrovių mokestiniai nuostoliai buvo galutiniai: 1) dukterinės bendrovės išnaudojo nuostolių perkėlimo galimybes savo rezidavimo valstybėse ir 2) šie nuostoliai dukterinių bendrovių rezidavimo valstybėse nebegalėjo būti panaudoti ateityje²¹³.

²¹² TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 1027.

²¹³ HELMINEN, M. *Must the Losses* <...>, p. 176.

Taigi, Teismo nuomone, kai valstybėje narėje, kurioje ji įsteigta, patronuojanti bendrovė įrodo mokesčių administratoriui, kad yra įvykdytos abi aukščiau numatytos sąlygos, atsisakymas jai leisti perkelti dukterinių bendrovių nerezidenčių nuostolius prieštarauja ES teisėje įtvirtintai įsisteigimo laisvei.

Remdamasis savo sprendimu *Marks & Spencer* byloje, Teisingumo Teismas *A Oy*²¹⁴ byloje pateikė atsakymą į klausimą, ar nuostoliai vienetų reorganizavimo bei perleidimo atvejais neturėtų būti laikomi *galutiniais* (taip, kaip apibrėžta *Marks & Spencer* byloje) *per se* ir todėl turėtų būti leista juos atskaityti gaunančiojoje įmonėje.

A Oy bylos fabula yra tokia, kad Suomijos įmonei priklausė 100 proc. Švedijoje įkurtos dukterinės įmonės akcijų. Ši dukterinė įmonė per 2007 – 2008 m. nutraukė savo veiklą ir liko įsipareigojusi dviem lizingo bendrovėms, taip pat joje buvo apskaityti beveik 5 mln. EUR nuostoliai. Dukterinę įmonę buvo planuojama prijungti prie motininės įmonės, *nepaliekant nuolatinės buveinės* Švedijoje ir paprašyta įpareigojančio mokesčių administratoriaus sprendimo. Įmonei buvo išduotas neigiamas sprendimas, kadangi Suomijoje nuostolių perkėlimas galimas tik tuo atveju, kai reorganizavimas ar perleidimas vykdomas tarp nacionalinių subjektų.

Atsižvelgdama į tai, kad Suomijos įmonės nuolatinės buveinės Švedijoje nebeliks, Suomijos įmonės nuomone, Švedijos įmonės mokestiniai nuostoliai buvo galutiniai nuostoliai, kaip jie suprantami *Marks & Spencer* byloje. Atsižvelgiant į tai, kaip nurodė Suomijos įmonė, jai turėjo būti leista atskaityti jos dukterinės įmonės nuostolius.

Tokios pozicijos buvo laikomasi ir literatūroje²¹⁵. Štai Helminen M. nuomone, atsižvelgiant į tai, kad po įmonių sujungimo Švedijos įmonė pasibaigė, o jos seserinė įmonė taip pat buvo nuostolinga, dvigubo nuostolių panaudojimo galimybė buvo minimali, taigi Švedijos įmonės nuostoliai

²¹⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. vasario 21 d. sprendimas *A Oy prieš Mokesčių tarybą*(C-123/11).

²¹⁵ HELMINEN, M. Must the Losses <...>, p. 172-178.

Teisingumo Teismo turėjo būti pripažinti galutiniais, kaip tai suprantama *Marks & Spencer* byloje.

Kilus mokestiniam ginčui kreiptasi į Teisingumo Teismą prejudicinio sprendimo, deja, jau generalinės advokatės Kokott išvada byloje²¹⁶ buvo priešinga tiek grupės įmonių, tiek literatūroje išdėstyta nuomonei. Kaip nurodė advokatė, Teismas *Marks & Spencer* suformulavo išimtį, kuri gali būti naudojama tik kaip *ultima ratio* priemonė. Advokatė pripažino, kad juridinio asmens (šiuo atveju Švedijos bendrovės) pabaiga be jokios abejonės užkerta jai kelią ateityje panaudoti sukauptus nuostolius. Deja, galimybės panaudoti sukauptus nuostolius netekimas, advokatės nuomone, yra viso labo sprendimo prisijungti prie motininės įmonės pasekmė. Jei pačios įmonės akcininkams priėmus procedūrinį sprendimą dėl reorganizavimo būtų laikoma, kad mokestiniai nuostoliai negali būti panaudoti ir jie būtų laikomi galutiniais sprendimo *Marks & Spencer* byloje prasme, negalėtų būti atsižvelgiama į tokius dukterinės bendrovės veiksmus, kaip, pvz., sąmoningas vėlavimas pasinaudoti sukauptais mokestiniais nuostoliais. Dar daugiau – tai reikštų, kad įmonei pačiai būtų leidžiama pasirinkti jurisdikciją, kurioje būtų atskaitomi mokestiniai nuostoliai.

Teismas sutiko su advokatės nuomone ir nurodė nacionaliniam teismui išsiaiškinti, ar tenkinamos *Marks & Spencer* byloje nurodytos sąlygos, o būtent 1) dukterinė bendrovė išnaudojo nuostolių perkėlimo galimybes savo rezidavimo valstybėje ir 2) šie nuostoliai dukterinės bendrovės rezidavimo valstybėje negali būti panaudoti ateityje. Disertacijos autorė sutinka su Teismo pozicija, kad aplinkybė, ar nuostoliai yra galutiniai, turi būti dataliai analizuojama kiekvienu konkrečiu atveju ir atsižvelgiama į visas faktines bylos aplinkybes, tokias, kaip pvz., nurodytos generalinės advokatės išvadoje – sąmoningas vėlavimas pasinaudoti sukauptais nuostoliais. Neišanalizavus faktinių aplinkybių, pateikti atsakymo, ar A Oy nuostoliai buvo galutiniai, pateikti negalima.

²¹⁶ Generalinės advokatės Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Marks & Spencer plc prieš David Halsey (mokesčių inspektorius)*(C-446/03).

Taigi, atsižvelgiant į išdėstytą, galime daryti išvadą, kad, Teismo nuomone, bendrovių reorganizavimas *pats savaime nereiškia*, jog perleidžiančiosios įmonės nuostoliai tampa galutiniais, kaip tai apibrėžta Teismo sprendime Marks & Spencer byloje, todėl draudimas juos atskaityti gaunančiosios įmonės rezidavimo valstybėje tai atvejais, kai nėra tenkinamos abi Marks & Spencer byloje nustatytos sąlygos, yra teisėtas ir pagrįstas.

Disertacijos autorė su išdėstyta Teismo pozicija sutinka. Atsižvelgiant į tai, kad valstybės narės savo nacionaliniuose teisės aktuose yra nustačiusios skirtingas apmokestinimo pelno mokesčiu taisykles, pvz., mokesčio tarifus, nuostolių kėlimo sąlygas, automatinis nuostolių traktavimas galutiniais bendrovių reorganizavimo atvejais atveria plačias piktnaudžiavimo galimybes. Pvz., įmonė, vykdanči veiklą skirtingus mokesčio tarifus taikančiose valstybėse narėse ir susidūrusi su tam tikrais sunkumais vienoje iš jų, gali tikslingai nenaudoti susidariusių mokesčių nuostolių mažesnę tarifą taikančioje jurisdikcijoje ir siekti po reorganizavimo juos perkelti į aukštesnę mokesčio tarifą taikančią valstybę narę, kur tokių nuostolių atskaitymo efektas mokėtino mokesčio prasme būtų didesnis.

II.3.4.3. Direktyvoje neregamentuojama, kiek mokesčių nuostolių perkeliama

Dar vienas aspektas, į kurį turi būti atkreiptas dėmesys, nagrinėjant Direktyvos 6 straipsnį, yra tai, kad Direktyva neregamentuojama, *kiek* mokesčių nuostolių gali būti perkelta. Suprantama, kad toks klausimas nekyla, kai, pvz., vykdomas vienos įmonės prijungimas prie kitos ir gaunančiajai įmonei pereina visas turtas ir įsipareigojimai. Tokiu atveju gaunančiosios įmonės nuolatinė buveinė turi teisę perkelti visus iki reorganizavimo sukauptus nuostolius. Tačiau tais atvejais, kai, pvz., perleidžiama veiklos dalis, t.y. tik dalis įmonės turto ir įsipareigojimų, atsakymas nebėra toks aiškus.

Mokslinėje literatūroje pateikiama nuomonė, kad tokiu atveju Direktyvos dvasią atitiktų principas, pagal kurį nuolatinėje buveinėje būtų keliami tik su perleista veikla susiję nuostoliai. Tuo pačiu atkreipiamas dėmesys, kad šis klausimas Direktyvoje nėra aptartas, todėl gali tapti diskusijų su mokesčių

administratoriumi bei ginčus nagrinėjančiomis institucijomis objektu. Akivaizdu, kad apskaičiuojant tokią nuostolių dalį nemažai problemų kiltų ir pačiam mokesčių mokėtojui²¹⁷.

Harm van den Broek sutinka su išdėstyta pozicija, tačiau taip pat nurodo, kad tarptautinės operacijos, atskiriant, kiek nuostolių turėtų būti priskiriama konkrečiai veiklai, neturėtų sukelti daugiau diskusijų nei nacionalinės – juk Direktyvos nuostatos viso labo išplečia nacionalinių teisės normų taikymą tarptautiniams atvejams²¹⁸.

Nėra pagrindo su aukščiau išdėstytomis nuomonėmis nesutikti.

Idomu paminėti tai, kad nagrinėdamas *prijungimo atvejus* Harm van den Broek taip pat nurodo, kad net tuo atveju, jei liekančioje nuolatinėje buveinėje nėra tęsiama visa veikla, o tik jos dalis, ši nuolatinė buveinė turėtų teisę kelti visus perleidžiančiosios įmonės sukauptus mokestinius nuostolius.

Disertacijos autorės nuomone, tokiu atveju, viena vertus, iš bendros Direktyvos dvasios seka, kad nuostoliai turėtų būti siejami su tam tikra *liekančia* veikla, taigi, jei ši veikla nebetęsiama, neturėtų būti keliami ir su ja susiję nuostoliai. Tačiau, kita vertus, atsižvelgiant į tai, kad aptariamu prijungimo atveju nuolatinė buveinė laikoma universalioji įmonės teisių ir pareigų perėmėja, manome, kad galima sutikti ir su išdėstyta nuomone. Suprantama, įvertinant ir tai, kodėl perimta veikla nėra tęsiama ir ar tokia operacija nėra mokesčių vengimo atvejis²¹⁹.

II.3.4.4. Nuostolių apibrėžimo problema

Pabaigai pažymėtina tai, kad be jau minėtų klausimų, kurie dėl vienos ar kitos priežasties nėra reglamentuojami, Direktyvoje nepateikiamas ir nuostolių apibrėžimas.

Vieni autoriai tai laiko netoleruotina spraga. Štai, pvz., J. Bezzina²²⁰ atkreipia dėmesį į tai, kad šalyse narėse nuostoliai nėra apibrėžiami vieningai:

²¹⁷ BEZZINA, J. The Treatment of Losses <...>, p. 61.

²¹⁸ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 239.

²¹⁹ Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje teisė kelti nuostolius siejama su veiklos, kurią vykdančios šios nuostoliai susidarė, tęsimu, nurodytas pilno nuostolių perkėlimo principas Lietuvoje nebūtų taikomas, todėl detalčiau nenagrinėjamas.

²²⁰ BEZZINA, J. The Treatment of Losses <...>, p. 65.

pradedant jau tuo, kas laikoma apmokestinamosiomis pajamomis. Be jokios abejonės skiriasi ir materialaus bei nematerialaus turto nusidėvėjimo skaičiavimo taisyklės bei tai, kas laikoma leidžiamais, kas neleidžiamais atskaitymais. Nėra ir vieningų nuostatų ir dėl to, ar nuostoliai gali būti keliami atgal, ar į priekį; kiek metų galimas toks perkėlimas ir pan.

Jos nuomone, toks reglamentavimas lemia ne tik netikrumą dėl Direktyvos nuostatų taikymo, bet ir neužtikrina tikslo sukurti vieningą apmokestinimą tarptautinių reorganizavimų bei perleidimų apmokestinimo srityje. Dar daugiau – toks reglamentavimas gali lemti ir tikslingą tam tikrų jurisdikcijų, kurios numato palankias apmokestinimo sąlygas (šiuo atveju nuostolių skaičiavimo) pasirinkimą taip mažinant šalių narių konkurencingumą, vietoje to, kad būtų kuriamos ekonomiškai pagrįstos įmonių grupių struktūros.

J. Bezzina nuomone, susidariusios problemos nepadėtų išspręsti nei Teisingumo Teismo praktika (Teismas, tikėtina, neapsiimtų pateikti nuostolių apibrėžimo tiek dėl techninių žinių trūkumo, tiek dėl galimos šalių narių kritikos dėl kišimosi į jų vidaus reikalus), nei nuoroda į nacionalinius šalių narių įstatymus (daugybę skirtingų mokestinių taisyklių)²²¹. Atsižvelgiant į tai, kad nei iš Direktyvos teksto, nei iš susijusių šaltinių mokestinių nuostolių sąvoka nėra iki galo aiški, šios autorės nuomone, unifikuotas nuostolių perkėlimo reglamentavimas galimas tik pačią Direktyvą papildžius išsamiau nuostolių apibrėžimu²²².

Šios disertacijos autorė su nurodyta nuomone nesutinka.

Kaip išdėstėme šioje disertacijoje aukščiau, taip pat kaip savo straipsnyje nurodo ir pati J. Bezzina²²³, Direktyva tėra instrumentas, turintis užtikrinti, kad nacionalinės ir tarptautinės operacijos mokestine prasme būtų traktuojamos *vienodai*, ji nesukuria unifikuoto nuostolių perkėlimo mechanizmo, o tik užkerta kelią diskriminacijai (minėjome, kad tai vienas pagrindinių Direktyvos kritikos objektų).

²²¹ BEZZINA, J. The Treatment of Losses <...>, p. 65.

²²² BEZZINA, J. The Treatment of Losses <...>, p. 69.

²²³ BEZZINA, J. The Treatment of Losses <...>, p. 57.

Nurodėme, kad, vadovaujantis Direktyvos nuostatomis, mokestiniai nuostoliai keliami perleidžiančiosios įmonės valstybėje liekančios nuolatinės buveinės lygmenyje (ne pačioje gaunančiojoje įmonėje). Nuolatinė buveinė mokesčių tikslais yra perleidžiančiosios valstybės rezidentė, taigi šiems nuostoliams ir toliau taikomos taisyklės, kurios būtų buvę taikomos, jei reorganizavimo ar perleidimo operacija nebūtų įvykusi. Direktyvoje įtvirtinus tam tikrą nuostolių apibrėžimą, tikėtina, kad tam tikros nuostolių kėlimo taisyklės pasikeistų. Atsižvelgiant į išdėstytą, šios disertacijos autorės nuomone, nuostolių apibrėžimas Direktyvoje nėra reikalingas.

Tokia pozicija pateikiama ir literatūroje. Kaip nurodo Harm van den Broek²²⁴, „[...] tuo atveju, jei Direktyva būtų sukūrusi unifikuotą nuostolių perkėlimo mechanizmą, tuomet ir nuostolių apibrėžimas būtų buvę būtinas. [...] Direktyva leidžia taikyti bet kokią nacionalinę nuostolių perkėlimo mechanizmą – svarbu, kad nacionalinės taisyklės be diskriminacijos būtų taikomos tiek nacionaliniams, tiek tarptautiniams atvejams“.

Aptarus Direktyvoje įtvirtintą mokestinių nuostolių perkėlimo mechanizmą bei jo spragas (neįtvirtintas unifikuotas nuostolių perkėlimas, nereglamentuotas nuostolių perkėlimas akcijų mainų atveju, nenurodyta, kuri nuostolių dalis gali būti perkeliama), pabaigai pažymėtina tai, kad Komisija dar 2001 m. pripažino būtinybę kuo greičiau taisyti Direktyvą bei plėsti jos taikymo sritį²²⁵. 2005 m. Direktyva buvo papildyta²²⁶ naujomis nuostatomis, tačiau mokestinių nuostolių perkėlimo taisyklės, deja, išliko iš esmės nepakeistos.

Toliau disertacijoje nagrinėjama, kaip Direktyvos 6 straipsnis, numatantis nuostolių perkėlimą tarptautinio reorganizavimo ir perleidimo operacijų metu, buvo įgyvendintas Pelno mokesčio įstatyme Lietuvoje.

²²⁴ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 236.

²²⁵ *Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Vidaus rinkos be mokesčių kliūčių link* <...>.

²²⁶ 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB <...>.

II.3.4.5. Mokestinių nuostolių perkėlimo taisyklės Lietuvoje

Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo²²⁷ 43 straipsnio nuostatomis, reorganizavimo ar perleidimo atvejais, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, įsigyjamojo²²⁸ ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų mokestinio laikotarpio nuostolius (išskyrus vienetų (ne finansų įstaigų) nuostolius dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo), susidariusius iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos ir šio įstatymo nustatyta tvarka neperkeltus į kitus metus, tęsiant šių nuostolių perkėlimą, gali perkelti įsigyjantysis vienetas ar vienetai, jei įsigyjantysis vienetas ar vienetai tęsia perimtą veiklą ar veiklos dalį ne trumpesnę kaip 3 metų laikotarpį. Įsigyjančiajam vienetui ar vienetais gali būti perduodami tik su įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų perleista ir įsigyjančiajame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai (pirmoji straipsnio dalis).

Pasibaigus nurodytam 3 metų laikotarpiui, įsigyjančiajam vienetui perduoti su įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų perleista veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai, pradedant mokestiniu laikotarpiu, kurį įsigyjantysis vienetas nebetęsia perimtos veiklos ar veiklos dalies, nebeperkeliami (antroji straipsnio dalis).

Perleidžiantysis vienetas mokestinio laikotarpio nuostolius, susidariusius iki perleidimo pabaigos ir šio Įstatymo nustatyta tvarka neperkeltus į kitus mokestinius metus, mažina įsigyjančiajam vienetui perleistai veiklai ar veiklos daliai tenkančia mokestinių nuostolių suma (trečioji straipsnio dalis).

Kai reorganizavimas vykdomas 41 straipsnio 2 dalies 7 punkte nurodytu atveju (akcijų mainai), vienetai nuostolių perkėlimą tęsia neatsižvelgdami į pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnio 1, 2 ir 3 dalių nuostatas (ketvirtoji straipsnio dalis).

²²⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001 <...>.

²²⁸ Įsigijamasis vienetas Pelno mokesčio įstatyme apibrėžiamas kaip vienetas, kuris reorganizuojamas prijungimo, sujungimo būdu arba yra prijungiamas prie 100 procentų jo įstatinio kapitalo valdančio vieneto; arba vienetas, kuris yra reorganizuojamas išdalijimo arba padalijimo būdu.

Iš cituoto Pelno mokesčio įstatymo straipsnio matome, kad, kaip ir Direktyvoje, jame nėra reglamentuojamas mokestinių nuostolių perkėlimas akcijų mainų atvejais. Atsižvelgiant į tai, kad, kaip nurodėme šioje disertacijoje aukščiau, Lietuvoje akcininkų pasikeitimas mokestinių nuostolių kėlimui įtakos neturi, toks reglamentavimas yra visiškai pagrįstas. Papildomų nuostatų, užtikrinančių mokestinių nuostolių perkėlimą akcijų mainų atvejais Lietuvoje įtvirtinti nereikia.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad pagal galiojantį reglamentavimą Lietuvoje įsigyjančiajam vienetai gali būti perduodami tik su įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų įsigyjančiajam vienetai *perleista ir šiame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi susiję* mokestinių laikotarpių nuostoliai.

Disertacijos autorės nuomone, viena vertus, tokiu reglamentavimu išsprendžiamas klausimas, kuris, kaip minėta, nebuvo išspręstas net ir Direktyvoje. Tuo atveju, kai perleidžiama *tik* veikla ar jos dalis, kartu su ja perduodami ne visi perleidžiančiojo vieneto nuostoliai, o tik su tokia veikla ar jos dalimi susijusių nuostolių dalis (Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnio 1 ir 3 dalys). Valstybinės mokesčių inspekcijos parengtame apibendrintame Pelno mokesčio įstatymo komentare²²⁹ taip pat paaiškinta, kaip turi būti apskaičiuojami su perleidžiama veikla susiję mokestiniai nuostoliai. VMI leidžia su perleidžiama veikla susijusius mokestinius nuostolius apskaičiuoti pagal apskaitos politikoje nusistatytus kriterijus tiek, kiek tai neprieštarauja Pelno mokesčio įstatymo nuostatoms. Toks tik su tam tikra veikla susijusių mokestinių nuostolių perkėlimas, disertacijos autorės nuomone, atitinka ir Direktyvos principus.

Tačiau, kita vertus, nėra aišku, ar mokestinių nuostolių perkėlimo siejimas su tam tikra perduota ir tęsiama veikla yra pagrįstas tam tikrais reorganizavimo atvejais, o būtent vienetų prijungimo, sujungimo ir prijungimo prie 100 proc. akcijų turinčio asmens operacijose. Kaip komentare aiškina VMI, net ir aukščiau minėtais reorganizavimo atvejais įsigyjantysis vienetas gali

²²⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras <...>.

perkelti ne visus iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos susidariusius ir neperkeltus įsigyjamojo vieneto mokestinius nuostolius, bet tik susijusius su įsigyjančiajame vienete tęsiama veikla ar veiklos dalimi, neatsižvelgiant į tai, kad įsigyjančiajam vienetui perduodamas visas įsigyjamojo vieneto turtas, teisės ir pareigos.

Šioje disertacijoje jau minėta, kad nagrinėdamas *prijungimo atvejus* Harm van den Broek nurodo, kad net tuo atveju, jei liekančioje nuolatinėje buveinėje nėra tęsiama visa veikla, o tik jos dalis, ši nuolatinė buveinė turėtų teisę kelti visus perleidžiančiosios įmonės sukauptus mokestinius nuostolius. Deja, kadangi atsakymo aptariamu klausimu nepateikia nei Teisingumo Teismas, nei jis plačiau nagrinėjamas mokslinėje literatūroje, galutinį ir universalų atsakymą pateikti sunku.

Nagrinėjant reglamentavimą Lietuvoje labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad kaip minėjome, Direktyva viso labo įtvirtina nediskriminacinę nuostatą, o Lietuvoje tokios pačios nuostolių kėlimo taisyklės (nuostolių susiejimas su tęsiama veikla) taikomos tiek nacionalinėms, tiek tarptautinį elementą turinčioms situacijoms, tad, disertacijos autorės nuomone, *Lietuvoje* perkeliamų nuostolių susiejimas su perduodama ir tęsiama veikla *visais* reorganizavimo ir perleidimo atvejais atitinka tiek Direktyvoje, tiek ir Perno mokesčio įstatyme įtvirtintus principus.

Atskirai aptartinas Perno mokesčio įstatyme įtvirtintas reikalavimas perimtą veiklą tęsti *konkrety iš anksto nustatytą* laikotarpį – 3 metus.

Vadovaujantis Perno mokesčio įstatymo nuostatomis, nuostolių perkėlimas reorganizavimo ir perleidimo atvejais yra galimas tik tada, jei perimta veikla ar veiklos dalis tęsiama ne trumpesnę kaip 3 metų laikotarpį. Pasibaigus nurodytam 3 metų laikotarpiui, įsigyjančiajam vienetui perduoti su įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų perleista veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai, pradedant mokestiniu laikotarpiu, kurį įsigyjantysis vienetas nebetęsia perimtos veiklos ar veiklos dalies, nebeperkeliami.

Šioje disertacijoje nurodėme, kad Direktyvos 6 – asis straipsnis tėra diskriminaciją naikinanti nuostata, o Lietuvoje tokios pačios nuostolių kėlimo taisyklės (taip pat ir reikalavimas perimtą veiklą tęsti 3 metus), taikomos tiek nacionalinėms, tiek tarptautinė elementą turinčioms situacijoms. Iš to, kas nurodyta, galima būtų daryti išvadą, kad Lietuvoje nuostolių perkėlimas tarptautinio reorganizavimo ir perleidimo atvejais yra reglamentuotas tinkamai.

Tačiau šios disertacijos autorė taip pat atkreipia dėmesį į bendrąsias nuostolių perkėlimo taisykles Lietuvoje, o būtent į Pelną mokesčio įstatymo 30 straipsnio 4 dalį, pagal kurią mokesčio laikotarpio nuostolius, išskyrus nuostolius dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo (ne finansų įstaigų), galima perkėlinėti neribotą laikotarpį, tačiau toks perkėlimas nutraukiamas, jeigu vienetas nebetęsia veiklos, dėl kurios šie nuostoliai susidarė, išskyrus atvejus, kai vienetas veiklos nebetęsia dėl nuo jo nepriklausančių priežasčių.

Iš išdėstyto aukščiau matome, kad, palyginus su bendrosiomis nuostolių perkėlimo taisyklėmis, įtvirtintomis Pelną mokesčio įstatymo 30 straipsnyje, tiek nacionaliniais, tiek tarptautiniais reorganizavimo ir perleidimo atvejais yra nustatyta papildoma sąlyga – o būtent perimtos veiklos tęsimas *iš anksto* (neatsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį) įstatyme nustatytą terminą. Tuo tarpu antroji įstatyme nustatyta sąlyga, nustatanti, kad nebetęsiant perimtos veiklos nuostolių perkėlimas yra nutraukiamas yra ta pati abiem atvejais – tiek reorganizavimo bei perleidimo operacijų, tiek bendruoju.

Siekiant išsiaiškinti papildomo 3 metų reikalavimo įtvirtinimo įstatyme priežastis atlikta istorinė Pelną mokesčio įstatymo analizė.

Įpareigojimas 3 metus tęsti perimtą veiklą ar jos dalį Pelną mokesčio įstatyme įtvirtintas priėmus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, 1 priedėlio pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 38⁽¹⁾, 38⁽²⁾ straipsniais įstatymą²³⁰. Iki šio įstatymo priėmimo nei reorganizavimo, nei perleidimo atvejais (išskyrus

²³⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12 <...>.

reorganizavimą prijungimo būdu), mokestinių nuostolių perkėlimas nebuvo galimas²³¹.

Deja, šio įstatymo projekto aiškinamajame rašte²³² viso labo nurodoma, kad „projekto nuostatos dėl nuostolių perkėlimo vienetų reorganizavimo ar perleidimo atvejais parengtos atsižvelgiant į tai, kad šiuo metu galiojantys apribojimai sąlygoja tam tikras mokestines kliūtis ekonomiškai pagrįstam vienetų veiklos pertvarkymui, taip pat įvertinus kitų ES valstybių praktiką“. 3 metų apribojimo pagrindimo aiškinamajame rašte nėra.

Šios disertacijos autorės nuomone, 3 metų taisyklė vertintina kaip tam tikras *išankstinis* apribojimas, ir jis prieštarauja ES teisėje įtvirtintiems principams. Plačiau apie tai kalbama kitoje šios disertacijos dalyje, analizuojant Direktyvoje įtvirtintą prieš mokesčių vengimą nukreiptą normą. Šiuo atveju, disertacijos autorės nuomone, įtakos neturi net ir tai, kad analogiškos nuostatos taikomos ir nacionalinėms situacijoms. Dar daugiau – minėtas reikalavimas galėtų būti ginčijamas net ir operacijose, neturinčiose tarptautinio elemento.

Šiame disertacijos skyriuje toliau – kiti nagrinėjamo Pelnų mokesčio įstatymo 43 straipsnio netikslumai, ir visų pirma tai, kad Pelnų mokesčio įstatymas nepritaikytas tarptautinėms operacijoms.

Vadovaujantis Pelnų mokesčio įstatymo 43 straipsniu, įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto ar vienetų mokestinio laikotarpio nuostolius, susidariusius iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos ir šio Įstatymo nustatyta tvarka neperkeltus į kitus metus, tęsiant šių nuostolių perkėlimą, gali perkelti *įsigyjantysis vienetas ar vienetai*.

Nurodytas reglamentavimas yra pagrįstas tais atvejais, kai reorganizavimo ar perleidimo operacijose dalyvauja *tik* Lietuvos vienetai.

Tačiau pažodžiui aiškinant nurodytą Pelnų mokesčio įstatymo straipsnį, galima daryti išvadą, kad *tarptautinių* reorganizavimo ar perleidimo operacijų

²³¹ Atsižvelgiant į tai, kad šiuo metu toks reglamentavimas negalioja, jo atitikimas Direktyvos nuostatoms detaliau nenagrinėjamas.

²³² Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, 1 priedėlio pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 38⁽¹⁾, 38⁽²⁾ straipsniais įstatymo [interaktyvus. Žiūrėta 2014-06-16]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=288292>.

atvejais mokestiniai nuostoliai gali būti iškeliami iš Lietuvos – juos leidžiama kelti gaunančiojo vieneto rezidavimo valstybėje. Kai tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atvejais, vadovaujantis jau aptartomis Direktyvos nuostatomis, nuostolių perkėlimo teisė turėtų būti suteikiama tik Lietuvoje liekančiai gaunančiojo vieneto nuolatinei buveinei.

Šiuo atveju visų pirma kyla klausimas, ar įstatymo leidėjo pozicija nuostolių perkėlimo nenuleisti į nuolatinės buveinės lygmenį (jeigu įstatymo leidėjas aptariamas situacijas būtų ketinęs reglamentuoti būtent taip) neprieštarauja Direktyvos nuostatomis. Disertacijos autorės nuomone, pasirinktas reglamentavimas, nors ir ekonomiškai nepagrįstas (neperkelti nuostoliai ekonomiškai labiau susiję su gaunančiosios įmonės nuolatine buveine Lietuvoje, nei su pačia gaunančiąja įmone), yra palankesnis²³³, nei numatytas Direktyvoje, taigi jai neprieštarauja.

Tačiau tuo pačiu labai svarbu pažymėti tai, kad loginis ir sisteminis Pelno mokesčio įstatymo aiškinimas, o būtent šioje disertacijoje jau nagrinėtas, taip pat ir Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas, reikalavimas užsienio vienetui tęsti veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, leidžia daryti išvadą, kad įvykdžius tarptautinę reorganizavimo ar perleidimo operaciją, nuostoliai galėtų būti keliami tik Lietuvoje liekančioje užsienio vieneto nuolatinėje buveinėje.

Išvadą, kad aptariamas Pelno mokesčio įstatymo nustatytas reglamentavimas yra viso labo įstatymo leidėjo neapsižiūrėjimas²³⁴, o ne sąmoningas palankaus reglamentavimo nustatymas, patvirtina ir tai, kad, disertacijos autorės nuomone, numčius tokį nuostolių perkėlimą, kokį suponuoja vien gramatinis Pelno mokesčio įstatymo aiškinimas, turėjo būti išspręsti ir kiti klausimai o būtent – pagal kokios valstybės – perleidžiančiosios ar gaunančiosios įmonės – teisės aktus apskaičiuoti nuostoliai turėtų būti keliami gaunančiosios įmonės valstybėje, kokiais dokumentais tai turėtų būti įforminta ir pan.

²³³ Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis suteikiama galimybė struktūrizuoti sandorius taip, kad aukštesnio apmokestinimo valstybėse esančios įmonės galėtų pasinaudoti Lietuvos įmonių nuostoliais ir taip susimažinti savo apmokestinamąjį pelną.

²³⁴ Aiškinamieji įstatymo raštai bei kiti susiję dokumentai atsakymo į iškeltą klausimą nepateikia.

Štai, pvz., reglamentuojant nuostolių perdavimą tarp vienetų grupės vienetų (Pelno mokesčio įstatymo 56 (1) straipsnis) aiškiai nurodoma, kad užsienio vienetas Lietuvos vienetai mokestinius nuostolius, be kitų sąlygų, gali perduoti tik tuo atveju, jeigu užsienio vieneto mokestiniai nuostoliai yra apskaičiuoti (perskaičiuoti) pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatas. Taigi negalima manyti, kad Lietuvos įstatymo leidėjui nurodyti klausimai yra nežinomi.

Išvadą, kad galiojantis reglamentavimas – viso labo įstatymo leidėjo neapsižiūrėjimas, leidžia daryti ir tai, kad, kaip nurodėme šioje disertacijoje aukščiau, automatinio nuostolių perkėlimo gaunančiajai įmonei negarantuoja net ir ES teisėje įtvirtinti principai – cituotos *Marks & Spencer, A Oy* bylos; tokio mokestinių nuostolių perdavimo nėra numačiusios ir kitos ES valstybės.

Taigi, atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, nors nuostolių perkėlimas tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo atvejais Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnyje tiesiogiai nereglamentuotas, sisteminė Pelno mokesčio įstatymo analizė leidžia daryti išvadą, kad esant tokioms operacijoms nuostoliai gali būti keliami tik Lietuvoje liekančioje užsienio vieneto nuolatinėje buveinėje, o ne pačiame užsienio vienete. Disertacijos autorės nuomone, siekiant aiškumo, Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnis turėtų būti atitinkamai papildytas.

Nurodytą Pelno mokesčio įstatymo reglamentavimo trūkumą, manytina, bandyta užpildyti apibendrintame įstatymo komentare. Viena vertus, toks kelias nepriimtinas teisinėje valstybėje, kur įstatymo spraga, kaip minėta, turėtų būti taisoma keičiant patį įstatymą. Dar daugiau – parengtas apibendrintas įstatymo komentaras neatitinka paties Pelno mokesčio įstatymo nuostatų.

Apibendrintame nagrinėjamo Pelno mokesčio įstatymo straipsnio komentare paaiškinta, kad jei Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1 – 3 punktuose nustatytais reorganizavimo atvejais (prijungimas, sujungimas ar vieneto prijungimas prie 100 proc. jo kapitalo valdančios motininės įmonės) reorganizuojamas Lietuvos vienetas (įsigyjamasis vienetas) prijungiamas prie ES valstybės narės vieneto (arba sujungiamas su ES valstybės narės vienetu), tai ES valstybės narės vienetai, tęsiančiam veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje,

įstatyme nustatytomis sąlygomis perduoti Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio nuostoliai, susidarę iki jo reorganizavimo pabaigos ir neperkelti į kitus metus, gali būti atskaitomi iš *nuolatinės buveinės* pajamų.

Iš vienos pusės toks apibendrintas įstatymo komentaras patvirtina aukščiau išdėstytą disertacijos autorės nuomonę, jog nuostoliai tarptautinio reorganizavimo atvejais turėtų būti keliami Lietuvoje liekančioje nuolatinėje buveinėje.

Tačiau, nagrinėjant komentaro nuostatas, atkreiptinas dėmesys į tai, kad Perno mokesčio įstatymo 43 straipsnyje nuostolius leidžiama kelti *visais* reorganizavimo ir perleidimo atvejais (išskyrus akcijų mainus). Tuo tarpu apibendrintame šio straipsnio komentare nei tarptautinio išdalijimo ar padalijimo, nei veiklos perleidimo atvejais (Perno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 4 – 6 punktai) nėra nurodyti.

Jei analogiškos komentarui nuostatos būtų įtvirtintos pačiame Perno mokesčio įstatymo 43 straipsnyje, disertacijos autorės nuomone, jos be jokios abejonės prieštarautų Direktyvos 6 straipsniui, įtvirtinančiam nediskriminavimo principą – atsižvelgiant į tai, kad Perno mokesčio įstatymu mokestinius nuostolius leidžiama kelti *visais* nacionaliniais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, analogiškas reglamentavimas turėtų būti taikomas ir tarptautinį elementą turinčioms operacijoms.

Tuo tarpu apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas viso labo išreiškia kompetentingos valstybės institucijos *nuomonę* mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais (Mokesčių administravimo įstatymo²³⁵ 12 straipsnio 2 dalis). Tačiau mokesčių mokėtojai, siekdami tiksliai vykdyti įstatymo normas, sąžiningai skaičiuoti ir mokėti mokesčius, atsižvelgia į apibendrintame įstatymo komentare išdėstytą mokesčių administratoriaus poziciją. Todėl rekomenduotina nurodytas Perno mokesčio įstatymo komentaro nuostatas koreguoti, atsižvelgiant į galiojantį nuostolių kėlimo reglamentavimą Perno mokesčio įstatyme.

²³⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

Taigi, atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą analizę dėl nuotolių kėlimo taisyklių Lietuvoje, Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnis, disertacijos autorės nuomone, kiek tai susiję su tarptautinėmis operacijomis, turėtų būti papildytas jame eksplicitiškai nustatant, kad tokiais atvejais nuostoliai yra keliami Lietuvoje liekančioje užsienio vieneto nuolatinėje buveinėje. Taip pat, atsižvelgiant į galiojančias Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, turėtų būti papildytas ir apibendrintas jo 43 straipsnio komentaras.

Disertacijos autorės nuomone, reglamentuojant nuostolių perkėlimą tiek tarptautinio, tiek nacionalinio reorganizavimo operacijų atveju, taip pat turėtų būti atsisakyta Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinto išankstinio reikalavimo perimtą veiklą tęsti 3 metus.

III. ATSKIRI PROBLEMINIAI DIREKTYVA NUSTATYTO REORGANIZAVIMO IR PERLEIDIMO OPERACIJŲ APMOKESTINIMO MECHANIZMO KLAUSIMAI

Pirmojoje ir antrojoje disertacijos dalyse išdėsčius Direktyvos veikimo mechanizmą, taip pat operacijas bei subjektus, kuriems taikomos Direktyvos nuostatos, šioje – trečiojoje – disertacijos dalyje nagrinėjami atskiri probleminiai klausimai, ypatingas dėmesys skiriamas Direktyva nustatyto apmokestinimo mechanizmo netaikymo pagrindams.

III.1. Akcijų paskirstymas. Dalies akcijų vertės apmokėjimas pinigais

Vienas iš Direktyvoje numatytų reorganizavimo ir perleidimo operacijų požymių yra tas, kad jose nėra vykdomi mokėjimai pinigais. Taigi, įgyvendinant šias operacijas, įmonių akcininkai (jungimo, skaidymo, veiklos perleidimo į šoną ar akcijų mainų atvejais) arba pati įmonė (veiklos perleidimo žemyn atveju) mainais už perleistą turtą ar veiklos dalį gauna ne piniginių apmokėjimą, o po operacijos veiklą tęsiančių įmonių akcijas (Žr. disertacijos Priedą Nr. 1).

Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad praktikoje vargu ar pasitaikys atvejis, kai perleidžiančiosios ar įsigytosios²³⁶ įmonės akcijų vertė pilnai sutaps su gaunančiosios ar įsigyjančiosios²³⁷ įmonės akcijų verte. Todėl yra sunku susitarti dėl konkrečių akcijų keitimo sąlygų tiek esant jungimo, tiek skaidymo, tiek akcijų mainų operacijoms. Taip pat gali būti sunku susitarti, kiek akcijų turėtų būti perleidžiama mainais už gautą veiklą, esant veiklos perleidimo į šoną operacijai.

Tokioms situacijoms spręsti Direktyvoje numatyta *išimtis* iš bendrojo principo, draudžiančio apmokėjimą pinigais. Vadovaujantis šia išimtimi, keičiant įsigyjamojo ar perleidžiančiojo vieneto dalyvių turimas akcijas į įsigyjančiojo ar gaunančiojo vieneto akcijas, akcijų kainų skirtumas gali būti

²³⁶ Perleidžiančioji įmonė – tai turtą ir įsipareigojimus arba veiklos dalį perleidžianti įmonė jungimo, skaidymo ar veiklos perleidimo į šoną operacijose. Įsigytoji įmonė – tai įmonė, kurios kontrolė įgyjama akcijų mainų operacijos metu.

²³⁷ Gaunančioji įmonė – tai turtą ir įsipareigojimus arba veiklos dalį gaunanti įmonė jungimo, skaidymo ar veiklos perleidimo į šoną operacijose. Įsigyjančioji įmonė – tai įmonė, kuri įgyja kitos įmonės kontrolę akcijų mainų operacijos metu.

apmokamas pinigais, tačiau ne daugiau kaip 10 procentų įsigyjančiojo ar gaunančiojo vieneto akcijų nominalios vertės arba, kai nominalios vertės nėra, ne daugiau kaip 10 procentų balansinės akcijų vertės.

Toks apmokėjimas Direktyvoje yra leidžiamas jungimo, skaidymo, akcijų mainų ir veiklos perleidimo į šoną operacijose. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad apmokėjimas pinigais nėra numatytas veiklos perleidimo į apačią bei prijungimo prie 100 proc. kapitalo valdančios įmonės atvejais. Taip yra todėl, kad veiklos perleidimo į apačią operacija yra vykdoma tik tarp joje dalyvaujančių įmonių, ir šių įmonių akcininkai joje nedalyvauja, taigi, nėra ir būtinybės skaičiuoti „senų“ bei „naujų“ akcijų proporcijas²³⁸. Prijungimo prie 100 proc. akcijų valdančios įmonės atveju naujos akcijos įmonės akcininkams nėra išleidžiamos.

Taigi, vadovaujantis Direktyvoje įtvirtinta išimtimi, jei piniginis apmokėjimas neviršija 10 proc. akcijų vertės, operacija *atitinka* Direktyvoje numatytas sąlygas. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad piniginio apmokėjimo, net ir patenkančio į Direktyvoje nustatytą išimtį, atveju laikoma, jog akcininkas realizavo savo turtą bei gavo turto vertės padidėjimo pajamų, todėl šios pajamos gali būti atitinkamai apmokestinamos. Taigi, Direktyva nedraudžia apmokestinti tokias akcininko gautas pajamas. Gauti pinigai taip pat įgalina akcininką sumokėti mokėtinus mokesčius.

Pažymėtina, kad ir vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio 11 dalimi, įstatymo 41 straipsnyje nustatytais atvejais pinigais apmokėtas akcijų kainų skirtumas priskiriamas jį gavusio vieneto dalyvio pajamoms. Taigi, yra apmokestinamas bendra teisės aktų (Pelno mokesčio įstatymo ar Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo) nustatyta tvarka.

Tačiau detaliam nagrinėjant Direktyvoje nustatytą išimtį, leidžiančią apmokėjimą grynaisiais pinigais, labai svarbu atkreipti dėmesį į tą aplinkybę, kad, kaip nurodoma ir teisės moksle, iš Direktyvos nuostatų nėra iki galo aišku, ar leidžiama piniginė išmoka turėtų būti paskirstoma visiems akcininkams

²³⁸ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 667.
VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 181.

proporcingai. Nesant proporcingumo reikalavimo, papildomas piniginis apmokėjimas gali būti naudojamas kaip priemonė reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu nepageidaujamų mažųjų akcininkų akcijoms išpirkti, aišku, jei laikomasi Direktyvoje numatyto 10 proc. vertės apribojimo²³⁹.

Disertacijos autorė atkreipia dėmesį, kad Direktyvoje, apibrėžiant skaidymo bei veiklos perleidimo į šoną operacijas, yra nustatyta, kad perleidžiančiosios įmonės akcininkai gaunančiosios įmonės akcijų gauna proporcingai (angl. *pro rata*), tačiau atsižvelgiant į tolesnę sakinio formuluotę, o būtent toliau sekančią nuostatą dėl dalies akcijų apmokėjimo grynaisiais pinigais, vienareikšmiško atsakymo į klausimą, ar akcininkų mažumos išpirkimas, vadovaujantis Direktyvos nuostatomis, yra galimas, ar ne, daryti negalime.

Atsižvelgiant į išdėstytą, toliau disertacijoje atliekama detali analizė, siekiant atsakyti į klausimą, ar Direktyvoje numatyta akcijų apmokėjimo grynaisiais pinigais išimtis buvo įtvirtinta tik siekiant išspręsti matematines akcijų proporcijų skaičiavimo problemas, ar ji taip pat įgalina reorganizavimo ir perleidimo operacijos metu išpirkti akcininkų mažumos akcijas (tuo atveju, jei leidžiama pinigine išmoka neturi būti paskirstoma visiems akcininkams *proporcingai*.).

Atsakymo visų pirma ieškota Teisingumo Teismo praktikoje.

III.1.1. Direktyvos nuostatų aiškinimas Teisingumo Teismo praktikoje

Nagrinėjant nurodytą klausimą aktualus tik vienas Teisingumo Teismo sprendimas Direktyvos taikymo srityje, o būtent priimtas „*Kofoed*“²⁴⁰ byloje. Deja, tiesioginis atsakymas ir šiame sprendime nėra pateikiamas. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad jame aptariamas svarbus akcijų vertės apmokėjimo pinigais aspektas, jis šioje disertacijoje nagrinėjamas detalai.

²³⁹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 667.

²⁴⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcijų ministeriją* (C-321/05).

Nurodytoje byloje Teismo buvo analizuota Direktyvos 2 (e) straipsnyje numatyta operacija – akcijų mainai. Tai operacija, kai vienetas, siekdamas kontroliuoti kitą vienetą įsigyjant daugumą balsų ar turėdamas daugumą balsų ir siekdamas įsigyti daugiau to vieneto akcijų, perleidžia išleidžiamas savo akcijas mainais įsigyjamojo vieneto dalyviams už jų turimas įsigyjamojo vieneto akcijas.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme akcijų mainai reglamentuoti 41 straipsnio 2 dalies 7 punkte, čia iš esmės atkartojamos Direktyvos nuostatos, įskaitant ir galimybę ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės apmokėti pinigais. Ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės apmokėjimo pinigais galimybė Pelno mokesčio įstatyme numatyta ir kai kuriais kitais reorganizavimo bei perleidimo atvejais, todėl žemiau cituojamas Teisingumo Teismo sprendimas, priimtas *Kofoed* byloje, aktualus taikant ir šias Pelno mokesčio įstatymo nuostatas.

Taigi, Teismo nagrinėtos bylos fabula yra tokia, kad H. M. Kofoed ir N. Toft turėjo po 50 proc. Danijos įmonės *Cosmopolit* akcijų. Jie taip pat įsigijo po vieną Airijos bendrovės *Dooralong* akciją. Pastaroji bendrovė padidino įstatinį kapitalą išleisdama naujas akcijas, kurios buvo iškeistos į H. M. Kofoed ir N. Toft turėtas *Cosmopolit* akcijas. Po tokios operacijos H. M. Kofoed ir N. Toft valdė *Dooralong* akcijas, o ši – visas *Cosmopolit* akcijas. Praėjus dviem dienoms po akcijų mainų *Dooralong* gavo dividendus iš savo naujos dukterinės įmonės *Cosmopolit*, atitinkamai dar po dviejų dienų *Dooralong* visuotinis akcininkų susirinkimas nutarė išmokėti dividendus H. M. Kofoed ir N. Toft.

Danijos mokesčių administratoriaus nuomone, dividendų išmokėjimas turėjo būti laikomas sudėtine akcijų mainų dalimi, tokiu būdu viršijant 10 proc. akcijų nominalios vertės apmokėjimo grynaisiais pinigais ribą, kurią numato Direktyva, dėl ko akcijų mainai turėjo būti apmokestinami. Kilus ginčui į Teisingumo Teismą kreiptasi prejudicinio sprendimo.

Teismas savo sprendime visų pirma atkreipė dėmesį į tai, kad, vadovaujantis Direktyvos nuostatomis, akcijų mainų atveju apmokėjimas grynaisiais pinigais ir akcijų įsigijimas yra to paties sandorio dalys. Teismo

nuomone, apmokėjimas yra neatsiejama dalis atlyginimo, kurį įsigyjančioji įmonė moka įgytosios įmonės akcininkams, siekdama įgyti akcijų.

Savo sprendime Teismas padarė išvadą, kad „apmokėjimui grynaisiais pinigais Direktyvos 2 (e) straipsnio prasme negalima priskirti piniginio mokėjimo, kurį įsigyjančioji įmonė skiria įgytosios įmonės akcininkams vien dėl to, kad, pvz., tarp šių operacijų yra nedidelis laiko tarpas. Kiekvienu nagrinėjamu atveju reikia patikrinti, ar nagrinėjamas apmokėjimas turi privalomo mokėjimo už įsigyjamą akcijas pobūdį“²⁴¹.

Aptariamoje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad nėra jokių aplinkybių, įrodančių, jog dividendų mokėjimas buvo mokėjimas už įsigyjamą akcijas.

Paminėtina, kad „*Kofoed*“ byloje nagrinėtas ir Direktyvos 15 straipsnio (prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės) taikymo klausimas. Taigi nors dividendų išmokėjimas savo esme Teismo ir nelaikytas apmokėjimu už įsigytas akcijas, tuo atveju, jei būtų nustatyta, kad pagrindinis arba vienas iš pagrindinių operacijos tikslų buvo mokesčių vengimas ar slėpimas, Direktyvoje numatytas apmokestinimo režimas tokiems akcijų mainams taikomas nebūtų. Šiuo aspektu „*Kofoed*“ byla nagrinėjama kitame šios disertacijos skyriuje.

Teisės moksle²⁴² galima sutikti nuomonę, kad cituotas Teisingumo Teismo sprendimas gali būti interpretuojamas kaip neleidžiantis, vadovaujantis 10 proc. taisykle, išpirkti mažumos akcininkų akcijų paketo. Disertacijos autorė mano, kad tokia pozicija yra „pritempta“ – Teisingumo Teismas šio klausimo nurodytoje byloje nenagrinėjo, todėl tokios išvados iš jo daryti negalima.

III.1.2. Akcininkų mažumos išpirkimo galimybė, atsižvelgiant į kitų ES teisės aktų nuostatas

Atsižvelgiant į ne iki galo aiškia Direktyvos teksto formuluotę, taip pat klausimo neišsprendus Teisingumo Teismui, ir mokslinėje literatūroje²⁴³ pripažįstama, kad nėra iki galo aišku, ar 10 proc. nuostata buvo įtvirtinta tiesiog

²⁴¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

²⁴² VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 259.

²⁴³ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 667.
CERIONI, L. *EU Corporate Law* <...>, p. 11.

siekiant išspręsti klausimus, kylančius dėl nevienodos mainomų akcijų vertės, ar taip pat ir įtvirtinti teisę reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu išpirkti akcijas asmenų, nebenorinčių būti po reorganizavimo ar perleidimo operacijos veiksiančių įmonių akcininkais. Kaip nurodo Harm van den Broek²⁴⁴, taip pat nei Direktyvos projektai, nei su jos priėmimu susiję dokumentai, atsakymo į šį klausimą nepateikia.

Praktikoje – atliekant Direktyvos įgyvendinimo studiją²⁴⁵ – dauguma valstybių narių taip pat negalėjo pateikti vienareikšmiško atsakymo, ar akcininkų mažumos išpirkimas, vadovaujantis jų nacionaliniais teisės aktais, yra galimas. Tačiau daugumos (14) iš jų nuomone, toks išpirkimas galimas nebūtų. 9 valstybės narės nurodė, kad, vadovaujantis jų nacionaliniais teisės aktais, mažumos akcininkų akcijų išpirkimas būtų galimas ar labiau tikėtina, kad jis būtų galimas. 4 valstybės narės negalėjo pateikti nei teigiamo, nei neigiamo atsakymo.

Kaip savo straipsnyje nurodo Konstantin Lozev²⁴⁶, Direktyvoje šis klausimas nereglamentuojamas, o valstybių narių praktika labai skirtinga – nuo 10 proc. išmokos dydžio skaičiavimo nuo kiekvienam akcininkui tenkančios akcijų dalies (Austrija, Nyderlandai, Portugalija, Lenkija ar Ispanija) iki minėto dydžio skaičiavimo nuo visų įsigyjančiosios įmonės akcijų (Suomija, Čekija, Vengrija) ar net išvis jokių ribojimų išmokai gryniaisiais pinigais nebuvimo (Danija, Vokietija, Švedija).

Taigi, aiškaus atsakymo neradus nei mokesčių teisės teorijoje, nei praktikoje, disertacijos autorės nuomone, apžvelgtini civilinės teisės šaltiniai.

Kaip nurodoma mokslinėje literatūroje²⁴⁷, iki 2006 m. ne visos Direktyvos 2 straipsnyje numatytos operacijos galėjo būti įgyvendintos tarp skirtingose valstybėse narėse įsteigtų įmonių dėl to, kad šie klausimai nebuvo reglamentuoti įmonių teisės. Daugumos valstybių narių nacionalinėje teisėje tokios operacijos nebuvo numatytos, ar, dar daugiau – jos buvo draudžiamos.

²⁴⁴ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 182.

²⁴⁵ Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

²⁴⁶ LOZEV, K. *Survey of Implementation* <...>, p. 84-95.

²⁴⁷ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 664-666.

Tokiu būdu mokesčių teisė aplenkė civilinę išspręsdama problemas, kurių praktikoje dar net nebuvo. Susiklosčiusi situacija, visų pirma, buvo išspręsta Teisingumo Teismo doktrinoje; vėliau – 2004 m. – pradėtas taikyti Europos bendrovės statutas, kurį sudarė reglamentas bei direktyva; galiausiai 2005 m. buvo priimta ilgai laukta Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimūsi, peržengiančių vienos valstybės ribas²⁴⁸ (toliau – Dešimtoji direktyva).

Atsižvelgiant į tai, kad, kaip minėta, Teisingumo Teismo bylose mūsų nagrinėjamas klausimas nebuvo sprendžiamas, o Europos bendrovės statute reglamentuojami tik specifinei juridinio asmens formai taikomi klausimai, detaliau nagrinėtos Dešimtosios direktyvos nuostatos. Deja, ir atlikus šios direktyvos analizę, pažymėtina, kad nors ir joje leidžiama iki 10 proc. įsigyjančiosios įmonės akcijų vertės dydžio išmoka grynaisiais pinigais, kaip ji turėtų būti skaičiuojama – nuo visų akcijų vertės ar kiekvienam akcininkui proporcingai – nėra aišku.

Minėta Dešimtoji direktyva Lietuvoje įgyvendinta priėmus Vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymą²⁴⁹, šiame teisės akte nagrinėjamas klausimas taip pat nėra išspręstas.

Taigi, visi aukščiau nagrinėti šaltiniai – tiek Teisingumo teismo praktika, tiek tarptautines reorganizavimo operacijas reglamentuojantys civilinės teisės šaltiniai – konkretaus atsakymo, kaip turėtų būti skaičiuojamas 10 proc. piniginis apmokėjimas – ar nuo bendros akcijų vertės, ar kiekvienam akcininkui proporcingai – nepateikia. Taigi galima daryti išvadą, kad šio klausimo sprendimas paliktas nacionaliniam įstatymo leidėjui.

Atsižvelgiant į tai, toliau disertacijoje apžvelgiama, kaip šis klausimas išspręstas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio bei Akcinių bendrovių įstatymuose.

²⁴⁸ 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimūsi, peržengiančių vienos valstybės ribas <...>.

²⁴⁹ Vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas <...>.

III.1.3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo nuostatos

Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje, apibrėžiant reorganizavimo ir perleidimo procedūras, kaip ir Direktyvoje, galimybė iki 10 proc. akcijų vertės apmokėti pinigais nėra numatyta prijungimo (kai prijungiama prie 100 proc. kapitalo valdančios įmonės) bei veiklos perleidimo į apačią atvejais.

Išnagrinėjus įstatyme pateiktus reorganizavimo bei perleidimo operacijų aprašymus, likusios operacijos, pagal tai, kaip reglamentuojamas akcijų paskirstymas akcininkams, gali būti išskirtos į 2 grupes.

Skaidymo (reorganizavimo išdalijant arba padalijant) bei veiklos perleidimo į šoną atveju (Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 4 ir 5 punktai) įstatyme nurodoma, kad vietoj turėtų akcijų dalyviai naujų akcijų gauna *proporcingai manais*. Ir po kablitaško nurodoma, kad jei akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, tai ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, kai nominalios vertės nėra, ne daugiau kaip 10 procentų balansinės akcijų vertės.

Tuo tarpu reorganizavimų jungimo (sujungimo, prijungimo) būdu bei akcijų mainų atvejais (Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1, 2, ir 7 punktai) proporcingumo sąvoka nėra vartojama – tiesiog nurodoma, kad įsigyjamojo vieneto dalyviai *gauna* įsigyjančiojo vieneto akcijas. Taip pat numatoma galimybė iki 10 proc. „naujų akcijų“ vertės apmokėti pinigais.

Toks reglamentavimas iš esmės atkartoja Direktyvos nuostatas, kadangi, kaip nurodėme anksčiau, ir joje, apibrėžiant skaidymo bei veiklos perleidimo į šoną atvejus, yra numatytas proporcingumo reikalavimas (angl. *pro rata*). Kitais reorganizavimo ir perleidimo atvejais proporcingumo reikalavimo ir Direktyvoje nėra įtvirtinta. Kaip minėta, ir moksle, ir praktikoje pripažįstama, kad Direktyvos nuostatos – nevienareikšmės. Taigi, ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatos, viso labo atkartojančios Direktyvą, neleidžia daryti vienareikšmiškos išvados, ar vadovaujantis nacionaliniu reglamentavimu, mažumos akcininkų išpirkimas yra galimas, ar ne.

Apibendrintame Pelnų mokesčio įstatymo komentare²⁵⁰, aiškinant aptariamą pelno mokesčio įstatymo straipsnį tėra perrašomos įstatymo nuostatos. Papildomai, ten, kur numatyta ir įstatyme (41 straipsnio 2 dalies 4 ir 5 punktai), paryškinama sąvoką „proporcingai“ ir tik aiškinant straipsnio 5 punktą (veiklos perleidimas į šoną) nurodoma, kad jis netaikomas tais atvejais, kai už įsigytą veiklos dalį įsigyjantysis vienetas mainais savo akcijas duoda *ne visiems* perleidžiančiojo vieneto dalyviams, proporcingai jų turimų akcijų skaičiui, o tik vienam ar keliems jo dalyviams. Komentare pateikiamas ir tokią nuostatą iliustruojantis pavyzdys.

Taigi, Pelnų mokesčio įstatymo nuostatos iš esmės atkartoja Direktyvos nuostatas, ir vienareikšmiškos išvados, ar išmoka grynaisiais pinigais turi būti skirstoma visiems akcininkams proporcingai ir ar atsižvelgiant į tai mažumos akcininkų akcijų paketo išpirkimas reorganizavimo ar perleidimo operacijos metu yra įmanomas, ar ne, daryti negalima.

Atsižvelgiant į tai, kad reorganizavimo bei perleidimo operacijos yra tarpdisciplininis – tiek civilinės, tiek mokesčių teisės – dalykas, apžvelgtinos ir atitinkamos Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo²⁵¹ nuostatos.

III.1.4. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nuostatos

Akcijų keitimą reorganizuojant bendroves reglamentuoja minėto įstatymo 67 straipsnis. Šio straipsnio 1 dalis nustato, kad reorganizuojamų bendrovių akcijos *turi būti keičiamos* į po reorganizavimo veikiančių (reorganizuojant sukurtų naujų ir po reorganizavimo tęsiančių veiklą) bendrovių akcijas, išskyrus šio straipsnio 4 dalyje nustatytą atvejį. Taip pat pažymėtina, kad vadovaujantis Akcinių bendrovių įstatymo 67 straipsnio 2 dalimi, po reorganizavimo veikiančių bendrovių akcijos po reorganizavimo pasibaigiančių bendrovių akcininkams gali būti skirstomos tiek *proporcingai*, tiek *neproporcingai* reorganizuojamų bendrovių įstatiniam kapitalui.

²⁵⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras <...>.

²⁵¹ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 64-1914.

Vadovaujantis minėtos 67 straipsnio 4 dalies nuostatomis, kai *skaidant* bendrovę po reorganizavimo veiksiančių bendrovių akcijos skaidomos bendrovės akcininkams skirstomos neproporcingai jų dalims skaidomos bendrovės įstatiniame kapitale, akcininkai, kurių akcijų nominali vertė mažesnė kaip 1/10 *skaidomos* bendrovės įstatinio kapitalo, ne vėliau kaip per 45 dienas nuo visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimo reorganizuoti bendrovę priėmimo *turi teisę pareikalausti*, kad jų akcijas iki reorganizavimo pabaigos išpirktų skaidoma bendrovė.

Taip pat labai svarbu paminėti tai, kad Akcinių bendrovių, taip pat kaip ir Pelną mokesčio, įstatyme reorganizavimo atvejais numatyta galimybė iki 10 proc. *įsigyjančiosios* įmonės akcijų verčių dydžio sumą išmokėti pinigais. Kaip nustatyta šio įstatymo 67 straipsnio 6 dalyje, keičiant akcijas į naujas po reorganizavimo veiksiančių bendrovių akcijas, po reorganizavimo pasibaigiančių bendrovių akcininkams akcijų kainos skirtumas gali būti išmokamas pinigais. Išmokos pinigais negali būti didesnės kaip 10 procentų akcininkų gaunamų po reorganizavimo veiksiančių bendrovių naujų akcijų nominalios vertės. Pažymėtina, kad ši įstatymo nuostata nenurodo, ar 10 proc. piniginės išmokos dydis turėtų būti skaičiuojamas nuo visos įsigyjančiosios įmonės naujų akcijų nominalių verčių sumos, ar turėtų būti skirstomas akcininkams proporcingai. Tačiau disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant į kitas cituoto įstatymo 67 straipsnio nuostatas, o būtent jo 1 ir 4 dalis numatančias reikalavimą „senas“ akcijas pakeisti į „naujas“ ir vienintelę išimtį, kada jo gali būti nesilaikoma (skaidymo atvejis), galima daryti išvadą, kad Lietuvoje akcininkų mažumos akcijų paketo išpirkimas *civilinės teisės prasme* galimas tik bendrovės reorganizuojant skaidymo būdu ir tik pačių mažumos akcininkų²⁵² iniciatyva. O Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta galimybė iki 10 proc. „naujų“ akcijų vertės apmokėti pinigais viso labo įgalina išspręsti matematines akcijų proporcijų skaičiavimo problemas.

²⁵² Aptariamu atveju akcijų mažuma, t.y. ne didesnė nei 10 proc. akcininko dalis, turi būti ne po reorganizavimo veiksiančioje, bet skaidomoje bendrovėje.

Taip pat labai svarbu pažymėti tai, kad tiek dėl nagrinėjamos Direktyvos, tiek dėl Pelnų mokesčio įstatymo nevienareikšmiškumo, išvados, ar tokia skaidymo operacija, kurios metu, vadovaujantis Akcinių bendrovių įstatymo 67 straipsnio 4 dalimi, būtų išpirktos mažumos akcininkų valdomos akcijos (kartu laikantis ir Pelnų mokesčio įstatyme nustatyto reikalavimo, kad išmoka pinigais neviršytų 10 proc. *įsigyjančiosios* įmonės akcijų verčių dydžio) mokesčių administratoriaus būtų laikoma neutralia Pelnų mokesčio įstatymo prasme, pateikti negalima. Disertacijos autorės nuomone, labiau tikėtina, kad tokia operacija, kaip netenkinanti Pelnų mokesčio įstatyme įtvirtinto *proporcingumo reikalavimo*, visgi nebūtų laikoma neutralia pelno mokesčio tikslais.

Taip pat labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad aukščiau išnagrinėtos tik *reorganizavimą* reglamentuojančios Akcinių bendrovių įstatymo nuostatos. Pelnų mokesčio įstatyme numatytas veiklos perleidimas bei akcijų mainai (Pelnų mokesčio įstatymo 42 straipsnio 2 dalies 5 ir 7 punktai) nėra reorganizavimo operacijos civilinės teisės prasme. Atliekant veiklos perleidimą ar akcijų mainus civilinės teisės tikslais būtų atliekama keletas operacijų – įstatinio kapitalo didinimas, akcijų apmokėjimas turtu ir kt. Ar vykdant šias operacijas būtų įmanomas mažumos akcininkų akcijų išpirkimas – kompleksinis ir sudėtingas klausimas, reikalaujantis išsamios Akcinių bendrovių įstatymo nuostatų, reglamentuojančių atitinkamas operacijas, analizės, todėl šiame darbe, atsižvelgiant į jo dalyką, jis detaliau nenagrinėjimas. Priminsime tik tai, kad Pelnų mokesčio įstatymas numato, kad veiklos perleidimo atveju akcijos turėtų būti dalijamos proporcingai, tuo tarpu akcijų mainų atveju minėtas reikalavimas nėra įtvirtintas.

Atsižvelgiant į išdėstytas Pelnų mokesčio ir Akcinių bendrovių įstatymų nuostatas, gali būti pateikiamas atsakymas ir į dar vieną praktikoje galintį kilti klausimą – ar įmonių, turinčių daugiau nei vieną akcininką, skaidymo atvejais, akcininkai turi gauti visų po reorganizavimo veiksiančių įmonių akcijų, ar pvz., vienam akcininkui gali būti išduodamos vienos, o kitam kitos įmonės akcijos.

Disertacijos autorės nuomone (analogišką poziciją žodžiu dėsto ir mokesčių administratorius), atsižvelgiant į Pelną mokesčio įstatyme nustatytą *proporcingumo reikalavimą* bei tai, kad, kaip numatyta šiame įstatyme (o taip pat ir Direktyvoje), reorganizuojamo vieneto dalyviai po reorganizavimo mainais gauna „išleistų įsigyjančiųjų vienetų akcijų“ (vartojama daugiskaita), pelno mokesčio prasme neutrali būtų tik tokia reorganizavimo operacija, kai po reorganizavimo veiksiančių įmonių akcijas valdo visi reorganizuotos įmonės akcijas valdę akcininkai.

III.2. Veiklos dalies samprata

Dvi Direktyvoje numatytos perleidimo operacijos yra veiklos dalies (angl. *branch of activity*) perleidimas – tai veiklos dalies perleidimas į šoną ir veiklos dalies perleidimas į apačią (atitinkamai Direktyvos 2 straipsnio (c) ir (d) punktai (Žr. Disertacijos priedą Nr. 1, operacijos schemas Nr. 5 ir Nr. 6).

To paties Direktyvos straipsnio (j) punkte pateikiamas veiklos dalies apibrėžimas, tačiau praktikoje kyla kai kurių šios sąvokos interpretavimo problemų. Nėra aišku, ar, pvz., veiklos dalis Direktyvos prasme reiškia tik aktyvią veiklą (pvz., gamybą), ar tai gali būti suprantama ir kaip pasyvi veikla (pvz., akcijų paketo ar intelektinės nuosavybės valdymas)²⁵³. Taip pat nėra aišku, ar perleidžiama veiklos dalis įmonėje turi būti struktūriškai atskirta dar *iki* jos perleidimo, pvz., būti atskiras įmonės filialas, padalinys, ar toks reikalavimas visgi nėra taikomas.

Atsižvelgiant į tai, kad atitinkamos Direktyvos nuostatos yra perkeltos į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą (veiklos dalies perleidimo į šoną ir veiklos dalies perleidimo į apačią operacijos numatytos įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 5 ir 6 punktuose), nurodyti klausimai aktualūs taikant ir šio įstatymo nuostatas.

Disertacijos autorė atkreipia dėmesį, kad praktikoje, pertvarkant įmonių grupes – išgryninant įmonių vykdomas veiklas, diversifikuojant rizikas, kuriant holdingo struktūras, būtent ir yra pasirenkamos aukščiau aptartos veiklos

²⁵³ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 662.

perleidimo į šoną bei į apačią procedūros. Paminėtina ir tai, kad, pvz., vykdant ES reikalavimus dėl veiklų atskyrimo dujų sektoriuje, AB „Lietuvos dujos“ būtent ir buvo įgyvendintos gamtinių dujų perdavimo bei skirstymo veiklų perleidimo operacijos. Perdavimo veiklą atskirta į šoną (Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 5 punktas), o skirstymo veikla į apačią (Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 6 punktas). Atsižvelgiant į tai, disertacijos autorės nuomone, sąvoka „veiklos dalis“ turi būti negrinėjama detaliai, apibendrintina ginčus nagrinėjančių institucijų praktika šiuo klausimu.

III.2.1. Direktyvoje pateikiama sąvoka ir jos interpretavimas Teisingumo Teismo praktikoje

Kaip numatyta Direktyvos 2 straipsnio (j) punkte, veiklos dalis yra „visas tam tikro įmonės padalinio turtas ir įsipareigojimai, kurie organizaciniu požiūriu sukuria nepriklausomą ekonominį vienetą, galintį veikti savarankiškai“. Disertacijos autorės nuomone, iš tokios Direktyvos nuostatos formuluotės gali būti ne iki galo aišku, kokie požymiai yra būtini, kad būtų sukurta veiklos dalis Direktyvos prasme – ar būtinas fizinis tokios veiklos dalies atskirumas („įmonės padalinio turtas ir įsipareigojimai“), ar svarbiau galimybė veikti kaip nepriklausomam ekonominiam vienetui („sukuria nepriklausomą ekonominį vienetą“). Taip pat nėra aišku, kas apibrėžia Direktyvoje įvardijamą galėjimą veikti savarankiškai.

Bendrieji principai, tam tikros gairės, kuriomis turi būti vadovaujamasi atsakant į išdėstytus klausimus, pateikiamos Teisingumo Teismo nagrinėtoje „*Andersen og Jensen*“²⁵⁴ byloje²⁵⁵.

Šios bylos fabula yra tokia, kad Danijos bendrovės *Randers Sport A/S* akcininkai, ketindami savo verslą perleisti vaikams, įkūrė naują bendrovę – *Randers Sport Nyt A/S*, kuriai turėjo pereiti *Randers Sport A/S* turtas (veiklos perleidimo į šoną operacija – Direktyvos 2 (c) straipsnis). Tam, kad *Randers Sport A/S* būtų apsaugota nuo iš naujojo verslo galinčių kilti prievolių, buvo

²⁵⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. vasario 15 d. sprendimas *Andersen og Jensen ApS* <...>.

²⁵⁵ Disertacijos rengimo metu ši byla buvo vienintelė, kurioje Teismas nagrinėjo būtent Direktyvoje įtvirtintą veiklos dalies sąvoką.

paimta 10 mln. EUR paskola, kurios lėšos paliktos *Randers Sport A/S*, o įsipareigojimas tokią paskolą grąžinti turėjo būti perleistas naujai kompanijai – *Randers Sport Nyt A/S*.

Danijos atsakingos institucijos atsisakė šiam sandoriui duoti pritarimą, t.y. taikyti mokestines lengvatas. Kilus ginčui išaiškinimo kreiptasi į Teisingumo Teismą.

Šiame sprendime Teismas pateikė dvi svarbias išvadas. Ir nors šios išvados buvo padarytos atsižvelgiant į konkrečios bylos konkrečias aplinkybes, disertacijos autorės nuomone, tai yra pavyzdys, kokios aplinkybės turi būti vertinamos priimant sprendimą, ar konkrečiu atveju įvyko veiklos dalies perleidimas Direktyvos prasme, ar ne.

Visų pirma, Teismo nuomone, iš Direktyvos nuostatų aišku, jog veiklos dalies perleidimas Direktyvos prasme turi apimti *visą* su perleidžiamą veiklą *susijusį* turtą ir įsipareigojimus. Taigi tokie perleidimo atvejai, kai pagal sudarytą paskolos sutartį gautos lėšos lieka perleidžiančioje įmonėje, o su šia paskola susiję įsipareigojimai yra atiduodami, nelaikytini veiklos dalies perleidimu Direktyvos prasme.

Pažymėtina ir tai, kad nagrinėjamu atveju, Teismo nuomone, ekonomine prasme naujoje įmonėje veikla būtų buvusi įsigyta ne mainais už akcijas, o už pinigus (veiklos dalį įsigijusios įmonės balanse operacijų pabaigoje būtų apskaitytas įsipareigojimas). Tuo tarpu, kaip jau buvo nurodyta šioje disertacijoje, Direktyvos nuostatos nėra skirtos tiems atvejams, kai turtas ar veikla yra įsigijami už pinigus; ji turi būti įsigijama mainais už ją gaunančios įmonės akcijas²⁵⁶.

Antra, šioje byloje Teismas taip pat atkreipė dėmesį į tai, jog Direktyvos 2 (j) straipsnis sąvoką „veiklos dalis“ apibūdina kaip turto, teisių ir pareigų visumą, kuri *organizaciniu* požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra. Aiškindamas šią

²⁵⁶ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 660-661.

IBDF Tax Travel Companions. *ECJ Direct Tax Compass*. Amsterdamas: IBFD Publications BV, 2013 p. 81.

FINNERTY, C. *Fundamentals* <...> p. 26.

Direktyvos nuostatą, ir atsižvelgdamas į jos formuluotę, Teismas pažymėjo, jog vieneto autonomiškumas visų pirma turi būti vertinamas *funkcine* prasme – perleisto turto pagrindu sudarytas ekonominis vienetas turėtų sugebėti veikti savarankiškai be papildomų išteklių ar investicijų. Ir tik po to turi būti vertinamas finansinis savarankiškumas. Teismo nuomone, net ir tais atvejais, kai gaunantysis vienetas paima paskolą rinkos sąlygomis, neleidžia daryti išvados, kad perleista veikla nėra savarankiška. Taigi, atkreiptinas dėmesys, kad savo sprendime Teisingumo Teismas akcentavo funkcinę veiklos dalies autonomiškumą ir nenurodė, jog tokia veikla turėtų būti atskirta fiziškai – būti vykdoma atskirame įmonės padalinyje, ar filiale.

Bet kuriuo atveju galutinę išvadą, ar nagrinėjamoje situacijoje buvo perleista veiklos dalis, kaip ji suprantama Direktyvos prasme, Teisingumo Teismo nuomone, turi pateikti bylą nagrinėjantis *nacionalinis teismas*, kuriam žinomos konkrečios faktinės bylos aplinkybės.

Pabaigai paminėtina tai, kad disertacijoje, įvardijant operacijas, kurioms taikomos Direktyvos nuostatos, jau buvo atkreiptas dėmesys į vienos iš jų, o būtent į veiklos dalies perleidimo į apačią operacijos pavadinimą. Direktyvoje ji įvardijama kaip turto perleidimas (angl. *transfer of assets*) ir apibrėžiama kaip toks atvejis, kai vienetas, toliau tęsiantis veiklą, perleidžia visas arba vieną ar daugiau veiklos dalių kitam vienetui mainais už šio vieneto akcijas.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą (taip pat ir nagrinėjamą šioje disertacijoje toliau) Teisingumo Teismo poziciją, kokios operacijos laikomos veiklos perleidimu Direktyvos prasme, o taip pat, kas yra dar svarbiau, ir patį Direktyvoje pateikiamą veiklos dalies apibrėžimą, akivaizdu, kad Direktyvoje pasirinktas operacijos įvardijimas kaip *turto* perleidimo nėra teisingas. Disertacijos autorės nuomone, šis pavadinimas galėtų klaidinti, kadangi atskirų turto vienetų perleidimas net nepatenka į Direktyvos taikymo sritį – kaip nurodėme, Direktyvos taikymo tikslais turėtų būti perleidžiamas ne tik turtas, bet ir su perleidžiama veikla susiję įsipareigojimai, t. y. visa, kas *organizaciniu* požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti

savo funkcijas savo nuožiūra. Atsižvelgiant į tai, ir mokslinėje literatūroje²⁵⁷ nurodytą operaciją siūloma įvardinti kaip „*Transfer of branch(es) of activity*“ (liet. veiklos dalies, veiklų perleidimu). Suprantama, kad netikslus operacijos įvardijimas nepaneigia pozityviosios teisės (šiuo atveju Direktyvos nuostatų) galiojimo, tačiau, disertacijos autorės nuomone, šio netikslumo ištaisymas būtų naudingas padedant suprasti ir taip sudėtingas nagrinėjamos Direktyvos teksto formuluotes ir jų esmę.

Taigi, apibendrinant, aiškinant „veiklos dalies“ sąvokos turinį, Teisingumo Teismo praktikoje išskirtina tik viena aukščiau cituota byla. Nors ji ir pateikia gaires, kokių principų turi būti laikomasi vertinant, ar buvo įvykdytas veiklos dalies perleidimas Direktyvos prasme, ar ne (veiklos dalies perleidimas, Teismo nuomone, Direktyvos prasme turi apimti visą su perleidžiama veikla susijusį turtą ir įsipareigojimus, taip pat vieneto autonomiškumas visų pirma turi būti vertinamas funkcinė, ir tik po to – finansinė prasme), visgi lieka daug neatsakytų klausimų, tokių kaip, pvz., ar veiklos dalis turėtų būti suprantama kaip aktyvi veikla, ar tai taip pat galėtų būti pasyvi įmonės veikla ir pan.

Ieškant atsakymų į minėtus klausimus, Direktyvoje įtvirtintą veiklos dalies sąvoką mokslinėje literatūroje²⁵⁸ siūloma aiškinti atsižvelgiant ir į Teisingumo Teismo praktiką kitose srityse, o būtent nagrinėjant apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu ir kapitalo mokesčiais, bylas. Nors yra autorių, kurie tokio pasiūlymo pagrįstumu ir abejoja²⁵⁹, šios disertacijos autorės nuomone, minėta praktika be jokios abejonės yra naudinga siekiant suprasti bendrą Teisingumo Teismo poziciją, kuri, nors ir yra pateikiama taikant bei aiškinant kitas sritis reglamentuojančius teisės aktus, remiasi tais pačiais bendraisiais ES teisės principais.

²⁵⁷ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 660.

LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 157.

²⁵⁸ PETKEVICA, J. The Concept of a „Branch of Activity“ in the EC Merger Directive and Issues regarding Its Implementation in Portugal. *European Taxation*, 2008 liepa, p. 371.

²⁵⁹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 663.

III.2.2. Veiklos dalies samprata Teisingumo Teismo praktikoje PVM ir kapitalo mokesčių srityse

Kalbant apie kapitalo mokesčius, visų pirma nurodytina tai, kad Tarybos direktyva 69/335/EEB Dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti²⁶⁰, numatė, kad mokesčio norma sumažinama 50 proc. arba daugiau, kai viena ar daugiau kapitalo bendrovių (tam tikros šioje direktyvoje nurodytos bendrovės, pvz., kurių akcijomis prekiaujama vertybinių popierių biržoje) visą savo turtą ir įsipareigojimus, arba vieną ar daugiau savo *verslo dalių* perleidžia vienai ar daugiau besikuriančių arba jau egzistuojančių kapitalo bendrovių.

Nurodytas straipsnis, o būtent jame vartojamos sąvokos „visas turtas ir įsipareigojimai“, „viena ar daugiau verslo dalių“ Teisingumo Teismo aiškintos nagrinėjant *Commerz-Credit-Bank*²⁶¹ bylą. Šioje byloje Teismas turėjo atsakyti į klausimą, ar penkti banko filialai patenka į minėtų direktyvos nuostatų taikymo sritį, o būtent, ar jų perleidimas galėjo būti laikomas *verslo perleidimu* minėtos direktyvos prasme.

Nacionalinio teismo nuomone, atsižvelgiant į tai, kad banko filialai nebuvo visiškai autonomiški ir jų veikla nebuvo skirtinga nuo likusios banko vykdomos veiklos, sumažintas kapitalo mokestis sandoriui negalėjo būti taikomas. Dar daugiau – Vokietijos mokesčių administratoriaus nuomone, išimties taikymui buvo būtina ir tai, kad perleidžiamos veiklos būtų organizuotos ne kaip filialai, o kaip atskiri juridiniai asmenys.

Tačiau, kaip išaiškino Teisingumo Teismas, bet *kuri juridinio asmens dalis*, kuri sudaro turto ir žmonių visumą, *galinčių veikti savarankiškai*, gali būti laikoma veiklos dalimi minėtos direktyvos prasme. Tai, kad aptariamoje byloje filialai nebuvo autonomiški, bei tai, *kad jie nevykdė skirtingos, nei likusi įmonė, veiklos*, Teismo nuomone, nebuvo lemiami sprendžiant, ar jų perleidimas galėjo būti laikomas verslo dalimi bei tokiam perleidimui galėjo būti taikomas

²⁶⁰ 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB Dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.

²⁶¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1992 m. spalio 13 d. sprendimas *Commerz-Credit-Bank prieš Vokietijos mokesčių inspekciją* (C-50/91).

palankesnis apmokestinimas. Finansinė filialų priklausomybė bei tam tikrų nurodymų, gaunamų ir įmonės, vykdymas, taip pat nebuvo lemiami kriterijai.

Disertacijos autorė sutinka su mokslinėje literatūroje pateikiama nuomone, kad toks Teismo sprendimas galėtų lemti ir lankstesnę disertacijoje nagrinėjamos Direktyvos nuostatų interpretavimą²⁶², be kita ko, atsisakant reikalavimo, kad veiklos dalis *dar iki jos perleidimo* būtų fiziškai atskirta nuo likusios įmonės vykdomos veiklos ar vykdytų skirtingą, nei likusi įmonė, veiklą.

Svarbu paminėti, kad tos pačios aukščiau minėtos kapitalo mokesčių direktyvos aiškinimo srityje Teisingumo Teismas priėmė ir dar vieną įdomų sprendimą. Šiame Teismo sprendime, nagrinėjant *Muwi*²⁶³ bylą, buvo nuspręsta, kad net ir 100 proc. akcijų paketo valdymas nesudaro verslo dalies nagrinėjamos direktyvos prasme. Tačiau atsižvelgiant į teisės moksle²⁶⁴ išdėstytus argumentus, nėra iki galo aišku, ar toks Teismo sprendimas būtų reikšmingas aiškinant ir šioje disertacijoje nagrinėjamos Direktyvos nuostatas, kadangi jame aiškintos *specialios* minėtos kapitalo direktyvos normos, reglamentuojančios akcijų paketo valdymo perleidimą.

Minėjome, kad sąvoka „veiklos dalis“ Teisingumo Teismo aiškinta ir pridėtinės vertės mokesčio srityje.

Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas²⁶⁵ (toliau – Šeštoji direktyva) 5 straipsnio 8 dalyje numatyta galimybė valstybėms narėms tuos atvejus, kai už atlygį arba be jo perleidžiamas visas turtas (angl. *totality of assets*) ar jo dalis, arba kai turtas perduodamas kaip įnašas į bendrovę, nelaikyti nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu pridėtinės vertės mokesčio tikslais.

²⁶² PETKEVICA, J. The Concept <...>, p. 372.

²⁶³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1991 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Muwi Bouwgroep prieš Finansų ministeriją* (C-6/90 ir C-9/90).

²⁶⁴ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 663.

PETKEVICA, J. The Concept of a „Branch of Activity“ in the EC Merger Directive and Issues regarding Its Implementation in Portugal. *European Taxation*, 2008 liepa, p. 372.

²⁶⁵ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.

Literatūroje²⁶⁶ pateikiama nuomonė, kad turto visuma (angl. *totality of assets*) yra šioje disertacijoje analizuojamos sąvokos „veiklos dalis“ atitikmuo pridėtinės vertės mokesčio sistemoje. Taigi, aiškinant „veiklos dalies“ sąvoką Direktyvos tikslais, taip pat turėtų būti atkreiptas dėmesys į „turto visumos“ sąvokos aiškinimą Teisingumo Teismo praktikoje Šeštosios direktyvos kontekste.

Teisingumo Teismas savo sprendime *Zita Modes*²⁶⁷ byloje išaiškino, kad turto, kaip visumos, perleidimas, PVM tikslais apima 1) verslo perleidimą arba 2) įmonės savarankiškos dalies, kurią sudaro materialusis ir, prireikus, nematerialusis turtas, kuris visas kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, *galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą*, perleidimą.

Taigi, ir PVM srityje Teisingumo Teismas akcentavo funkcinį kriterijų, t.y. galėjimą veikti savarankiškai. Svarbu paminėti ir tai, kad, Teismo nuomone, turto visumos sąvoka neapima atskiro turto, pavyzdžiui atsargų, pardavimo. Pažymėtina ir tai, kad šioje byloje priimtame sprendime Teisingumo Teismas išaiškino, kad nurodytų Šeštosios direktyvos nuostatų taikymo tikslais taip pat būtina, jog verslo dalį perimantis asmuo ketintų perimtą verslą *tęsti*. Disertacijos autorės nuomone, jei tokios pozicijos būtų laikomasi ir aiškinant Direktyvos nuostatas, tais atvejais, kai po perleidimo operacijos perimta veikla nebūtų tęsiama, galėtų būti taikoma Direktyvoje nustatyta prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė – jos 15 straipsnis.

Vėlesnėje Teismo praktikoje, o būtent *SKF* byloje²⁶⁸ Teisingumo Teismas dar kartą pakartojo aukščiau išdėstytą *Zita Modes* byloje suformuluotą poziciją. Šioje byloje Teismo taip pat buvo klausiama, ar visų dukterinės įmonės akcijų pardavimas gali būti laikomas turto visumos perleidimu PVM tikslais, ar ne (kaip minėjome, nėra aišku, ar disertacijoje nagrinėjamos Direktyvos prasme veiklos dalis apima tik aktyvią ar ir pasyvią veiklą, pvz., akcijų paketo valdymą).

²⁶⁶ PETKEVICA, J. The Concept of a „Branch of Activity“ in the EC Merger Directive and Issues regarding Its Implementation in Portugal. *European Taxation*, 2008 liepa, p. 371.

²⁶⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. lapkričio 27 d. sprendimas *Zita Modes prieš Registravimų ir domenų administraciją* (C-497/01).

²⁶⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. spalio 29 d. sprendimas *Skatteverket prieš AB SKF* (C-29/08).

Deja, Teismas dėl informacijos stokos į pastarąjį klausimą atsakyti negalėjo. Tačiau, pvz., vėlesnėje savo praktikoje²⁶⁹ į klausimą dėl 30 proc. akcijų paketo perleidimo pateikė neigiamą atsakymą. Šioje byloje Teismas, remdamasis ankstesne savo praktika, argumentavo tuo, kad akcijų turėjimas pats savaime nesukuria pagrindo vykdyti savarankišką ekonominę veiklą (ko būtent ir reikalaujama Šeštosios direktyvos nuostatomis). Teismo nuomone, akcijų valdymo faktas *per se* nėra turto valdymo faktas, taigi nėra ir pagrindas tam tikroms pajamoms per tęstinį laikotarpį uždirbti. Dividendų išmokėjimas, Teismo nuomone, šiuo atveju tėra nuosavybės turėjimo rezultatas.

Taigi, kaip analizuojamame sprendime nurodo Teismas, bendrovės akcijų perleidimas negali, *nepaisant akcijų skaičiaus*, būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos nuostatas.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus Teismo argumentus, manytume, kad analogiškas atsakymas galėtų būti pateiktas ir Direktyvos taikymo srityje – vien įmonės akcijų valdymas nesukuria nepriklausomo ekonominio vieneto, galinčio veikti savarankiškai. Tačiau taip pat labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad tuo atveju, jei dukterinei įmonei būtų teikiamos administracinės, techninės, finansinės ar kitos paslaugos, atsakymas dėl akcijų paketo valdymo veiklos traktavimo kaip savarankiškos ekonominės veiklos, kaip aptariamoje byloje pažymėjo ir Teisingumo Teismas, galėtų būti ir priešingas.

Tai, kas Šeštosios direktyvos tikslais turėtų būti laikoma turto visuma, Teismas išsamiai pasisakė ir *Schriever* byloje²⁷⁰, kur buvo keliamas klausimas, ar tokie atvejai, kai perleidžiamos atsargos bei įranga, o veiklai reikalingos patalpos viso labo nuomojamos, galėtų būti laikomi turto visumos perleidimu Direktyvos prasme. Atsakydamas į pateiktą klausimą, Teismas visų pirma pažymėjo tai, kad tam, jog būtų konstatuotas verslo ar įmonės savarankiškos

²⁶⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. gegužės 30 d. sprendimas *Staatssecretaris van Financiën prieš X BV* (C-651/11)

²⁷⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Finanzamt Ludenscheid prieš Cristel Schriever* (C-444/10).

dalies perleidimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos nuostatas, reikia, kad perleisto turto pakaktų tęsti savarankišką ūkinę veiklą.

Klausimas, ar šis turtas turi apimti, be kita ko, tiek kilnojamąjį, tiek nekilnojamąjį turtą, turi būti vertinamas atsižvelgiant į aptariamą ūkinės veiklos pobūdį.

Tuo atveju, jei vykdamas ūkinę veiklą nereikia specialių patalpų arba patalpų, kuriose įrengta stacionari įranga, būtina siekiant tęsti ūkinę veiklą, visas turtas ar jo dalis pagal Šeštosios direktyvos nuostatas gali būti perleidžiamas net tuomet, kai neperleidžiama nuosavybės teisė į nekilnojamą turtą.

Tačiau jei norint vykdyti atitinkamą ūkinę veiklą reikia kartu naudoti kilnojamąjį ir nekilnojamąjį turtą, negalima teigti, kad pagal minėtą nuostatą toks perleidimas yra tuomet, kai perleisto turto gavėjui neperleidžiamos komercinės patalpos. Konkrečiai tariant, jei komercinėse patalpose įrengta stacionari įranga, būtina siekiant tęsti ūkinę veiklą, perleistas turtas turi apimti šį nekilnojamąjį turtą, kad galima būtų kalbėti apie Šeštoje direktyvoje numatytą viso ar dalies turto perleidimą. Tačiau šiuo atveju taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad turtas gali būti perleistas ir tuo atveju, jei komercinės patalpos perduodamos perėmėjui pagal nuomos sutartį arba perėmėjas pats turi tinkamo nekilnojamo turto, į kurį gali būti perkeltas visas perleistas turtas, ir gali jame tęsti atitinkamą ūkinę veiklą.

Iš to, kas išdėstyta, Teismas darė išvadą, kad kiekvienu atveju reikia *visapusiškai įvertinti* nagrinėjamo sandorio faktines aplinkybes ir nustatyti, ar jis patenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, ar ne. Taigi ypatingas dėmesys turi būti skirtas ūkinės veiklos, kurią ketinama tęsti, pobūdžiui (atkreiptinas dėmesys, kad ir šioje byloje akcentuojamas ketinimas perimtą veiklą tęsti).

Apibendrinant išdėstytą Teisingumo Teismo praktiką apmokestinimo pridėtinės vertės bei kapitalo mokesčiais srityse, galima daryti išvadą, kad, šio Teismo nuomone, svarbiausias kriterijus, aiškinant ir taikant teisės aktų nuostatas, yra *funkcinis* perleidžiamos veiklos dalies savarankiškumas. Taip pat Teisingumo Teismo sprendimuose nėra reikalavimo, kad perleidžiama veikla dar iki perleidimo operacijos perleidžiančioje įmonėje būtų atskirta fiziškai.

Nėra reikalaujama ir kad ši veikla būtų skirtinga nuo likusios įmonėje vykdomos veiklos. Labai svarbu paminėti ir tai, kad Teisingumo Teismo sprendimuose akcentuojamas reikalavimas ketinti tęsti perimtą veiklą. Tikėtina, kad kilus mokestiniam ginčui ir aiškinant Direktyvos nuostatas toks reikalavimas būtų keliamas ir aiškinant aptariamą Direktyvos straipsnį. Jo neišpildžius, galimai būtų siūloma taikyti prieš mokesčių vengimą nukreiptas normas. Svarbu pažymėti ir tai, kad, Teismo nuomone, akcijų paketo valdymas (pasyvi veikla) paprastai nesukuria veiklos ar jos dalies. Tačiau atsakymas gali būti ir priešingas, atsižvelgiant į faktines bylos aplinkybes, t.y. ar dukterinei įmonei iki perleidimo operacijos buvo teikiamos administracinės, techninės, finansinės ar kitos paslaugos.

Aukščiau išdėstyta Teisingumo Teismo praktika atsispindi ir praktikoje. Direktyvos įgyvendinimo studijoje²⁷¹, apibendrinant tyrimo metu gautus rezultatus, nurodoma, kad šalyse narėse nėra vieningos nuomonės dėl to, kas turėtų būti laikoma veiklos dalimi Direktyvos prasme – vadovaujamosi nacionalinėje įmonių teisėje ar buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose pateikiamais apibrėžimais. Paprastai atskiros akcijos, kitas finansinis ar nekilnojamasis turtas nelaikomi veiklos dalimi Direktyvos prasme (Danija, Suomija, Portugalija ar Jungtinė Karalystė). Prancūzijoje ir Ispanijoje tam tikra veiklos dalis turi veikti savarankiškai *jau* perleidžiančioje įmonėje, kas, manoma, prieštarauja Teisingumo Teismo išdėstytam veiklos dalies supratimui. Analogiška nuomonė pateikiama ir kalbant apie praktiką Lenkijoje, kur taip pat reikalaujama tam tikros organizaciniu požiūriu savarankiškos dalies su savo apskaita, atskiru balansu bei pelno (nuostolio) ataskaita perleidžiančioje įmonėje dar iki perleidimo operacijos.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą Direktyvos teksto analizę, Teisingumo Teismo praktiką aiškinant „veiklos dalies“ sąvoką ne tik pačios Direktyvos taikymo, bet ir kitose srityse, kaip minėta, į Direktyvos taikymo sritį nepateks tokios operacijos, kaip, pvz., dalies turto perdavimas „į apačią“ ar „į šoną“,

²⁷¹ LOZEV, K. Survey of Implementation <...>, p. 84-95.

kadangi atskiri turto vienetai neįgalina vykdyti savarankiškos ekonominės veiklos.

Praktikoje gali būti keliamas klausimas, ar aukščiau nurodytų operacijų eliminavimas iš Direktyva sukurtą mechanizmo veikimo srities laikytinas pagrįstu bei atitinkančiu verslo interesus. Disertacijos autorės nuomone, atsakant į nurodytą klausimą reiktų atkreipti dėmesį į Direktyvos preambulėje įtvirtintus tikslus, o būtent į siekį Sąjungoje sukurti analogiškas vidaus rinkai sąlygas. Kaip gali būti suprantama iš nurodyto tikslo, Direktyva viso labo siekta sukurti sistemą, kuria būtų atidėtas turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą reorganizavimų bei perleidimų atvejais – *analogiškai nacionalinėms situacijoms*.

Kiek žinoma šios disertacijos autorei, vadovaujantis valstybių narių nacionaliniu reglamentavimu, atskirų turto vienetų perleidimo (gaunant už tai piniginių apmokėjimą) sandoriai tarp nacionalinių įmonių (pasikeičiant faktiniam turto savininkui) yra apmokestinimo pelno ar jam analogišku mokesčiu objektas. Todėl Direktyvą papildžius nuostatomis, pagal kurias turto perleidimo operacijos yra neapmokestinamos tuomet, kai jos vykdomos tarp kelių valstybių narių įmonių, tai ne tik prieštarautų Direktyvos esmei, bet ir, tikėtina, atvertų plačias galimybes mokesčių vengimo schemoms. Atsižvelgiant į išdėstytą, disertacijos autorės nuomone, Direktyvos papildymas numatant, kad ja sukurtas turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmas taikomas ir atskirų turto vienetų perleidimo sandoriams tarp kelių valstybių narių įmonių, nerekomenduotinas.

Tačiau disertacijos autorė taip pat pažymi, kad turėtų būti nagrinėjami ir tie atvejai, kai atskiri turto vienetai perleidžiami mainais į kitą turtą, tačiau ne pinigines lėšas. Tokios operacijos pavyzdys galėtų būti dukterinės įmonės, įkurtos kitoje, nei motininė bendrovė, valstybėje narėje, įstatinio kapitalo didinimas ir jo apmokėjimas motininės įmonės valdomu turtu. Šios operacijos metu naujai išleidžiamos dukterinės bendrovės akcijos būtų mainomos į motininės įmonės perleidžiamą turtą. Arba pvz. turto mainų tarp seserinių bendrovių ar net įmonių grupei nepriklausančių vienetų, operacija. Jos metu

piniginis apmokėjimas taip pat nebūtų gaunamas, taigi ir pagrindo apmokestinimui, kaip ir disertacijoje nagrinėjamų reorganizavimo bei perleidimo operacijų metu, neatsirastų. Nurodytos operacijos tarptautiniu mastu nėra reglamentuotos. Tikėtina, kad valstybių narių nacionalinė teisė, kaip pvz. Pelnų mokesčio įstatymas Lietuvoje, o būtent jo 14 straipsnis, reglamentuojantis mainus, tokias situacijas apima, ir apmokestinimas nekyla. Tačiau visgi svarstytina, ar nėra reikalingas ir reglamentavimas tarptautiniu mastu, ypač minėtais sudėtingesniais, t.y., įstatinio kapitalo didinimo ir jo apmokėjimo ne pinigais, o kitu turtu, atvejais.

Taip pat praktikoje keliamas klausimas, ar į Direktyva sukurto mechanizmo veikimo sritį patektų tie atvejai, kai tarp grupės įmonių perleidžiama „pagalbinė“ grupės įmonės aptarnaujanti veikla, kuri pati savarankiškai pajamų negeneruoja, t.y. buhalterinės apskaitos, žmogiškųjų išteklių ar informacinių technologijų valdymas.

Disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant į šiuo metu verslo praktikoje vis labiau populiarėjantį paslaugų centrų, aptarnaujančių kelias grupės įmones ir teikiančių minėtas buhalterinės apskaitos, žmogiškųjų ar informacinių išteklių valdymo ir aptarnavimo paslaugas, kūrimą, Direktyvos taikymo tikslais būtų tikslinga tokią veiklą prilyginti atvejams, kai analogiškas paslaugas teikia tretieji asmenys – buhalterinių paslaugų ir pan. įmonės. Atsižvelgiant į tai, disertacijos autorės nuomone, nurodytos veiklos perleidimas tiek mokesčių administratorių, tiek mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų galėtų būti laikomas veiklos perleidimu Direktyvos prasme ir jam būtų tikslinga taikyti Direktyva nustatytą turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmą.

III.2.3. Veiklos dalies samprata Lietuvoje

Aptariant veiklos dalies sampratą reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimo srityje Lietuvoje, visų pirma atkreiptinas dėmesys, kad oficialus lietuviškas Direktyvos 2 (j) straipsnio vertimas yra neteisingas ir prieštaraujantis aukščiau išdėstyta Teisingumo Teismo pozicijai.

Oficialiame lietuviškame Direktyvos vertime²⁷² sąvoka *branch of activity* verčiama kaip „veiklos padalinys“ ir nurodoma, kad „tai įmonės padalinio, kuris organizaciniu požiūriu yra nepriklausomas ekonominis vienetas, tai yra gali veikti nepriklausomai, visas turtas ir įsipareigojimai“.

Direktyvos teksto ir jo lietuviško vertimo skirtumas akivaizdus – pačiame Direktyvos tekste nurodoma, kad tam tikro įmonės padalinio visas turtas ir įsipareigojimai turi sukurti nepriklausomą ekonominį vienetą. Tą įrodo ir anksčiau cituotos Teisingumo Teismo nagrinėtos bylos. Tuo tarpu vertime į lietuvių kalbą nurodoma, kad jau pats įmonės padalinys organizaciniu požiūriu turi būti nepriklausomas ekonominis vienetas. Kaip tokį vertimą supranta šios disertacijos autorė – padalinys turi būti pakankamai atskirtas nuo visos įmonės dar iki veiklos perleidimo operacijos – pvz., turėti atskiras patalpas, tik jo naudai dirbančius darbuotojus, atskirą apskaitos sistemą ir pan.

Kad toks Direktyvos nuostatos vertimas į lietuvių kalbą yra neteisingas, akivaizdu iš gramatinės Direktyvos teksto (anglų ir lietuvių kalbomis) analizės. Pačiame Direktyvos tekste nurodoma, kad „branch of activity shall mean all the assets and liabilities of a division of a company which from an organizational point of view *constitute* an independent business [...]”. Atsižvelgiant į tai, kad terminas *constitute* (liet. sudaro) pavartotas daugiskaita, jis turi būti siejamas su turtu ir įsipareigojimais, o ne su įmonės padaliniu (*angl. division of a company*), kadangi pastaruoju atveju šis veiksmažodis būtų buvęs pavartotas vienaskaita. Taigi, akivaizdu, kad tam tikro įmonės padalinio turtas ir įsipareigojimai, *bet ne pats padalinys* Direktyvos prasme turi sukurti nepriklausomą ekonominį vienetą, galintį veikti savarankiškai.

Atsižvelgiant į išdėstytą, Direktyvos vertimas yra klaidinantis. Deja, kaip disertacijoje išdėstyta toliau, ne visai tikslus yra ir VMI parengtas atitinkamų Pelno mokesčio įstatymo nuostatų išaiškinimas.

Pelno mokesčio įstatyme veiklos dalies perleidimai numatyti įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 5 ir 6 punktuose.

²⁷² Lietuvos Respublikos Seimo svetainė. *Oficialus Direktyvos vertimas* <...>.

41 straipsnio 2 dalies 5 punkte reglamentuotas veiklos dalies perleidimo į šoną atvejis. Vadovaujantis šiuo punktu, „vienetas, toliau tęsiantis veiklą, perleidžia vieną ar kelias savo veiklos dalis kaip turto, teisių ir pareigų visumą, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra, vienam ar keliems naujai kuriamiems ar jau esantiems vienetams kartu sumažindamas įstatinį kapitalą, perleidžiančiojo vieneto dalyviai vietoj turėtų perleidžiančiojo vieneto akcijų proporcingai mainais gauna išleistų įsigyjančiųjų vienetų akcijų [...]“.

41 straipsnio 2 dalies 6 punkte reglamentuotas veiklos dalies perleidimo į apačią atvejis. Vadovaujantis šiuo punktu, „vienetas, toliau tęsiantis veiklą, perleidžia veiklą kaip kompleksą arba vieną ar daugiau veiklos dalių kitam vienetui mainais už įsigyjančiojo vieneto akcijas“.

Taigi, vadovaujantis aukščiau cituotomis Pelnų mokesčio įstatymo nuostatomis, veiklos dalis laikytina *turto, teisių ir pareigų visuma, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą*, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra.

Gramatiškai aiškinant šias įstatymo nuostatas galime daryti išvadą, kad jos atitinka tiek Direktyvos nuostatas, tiek aukščiau išdėstytą Teisingumo Teismo praktiką, t.y. svarbiausiu kriterijumi yra laikomas funkcinis veiklos savarankiškumas. Tačiau analizuojant apibendrintą Pelnų mokesčio įstatymo komentarą²⁷³ galima manyti, kad Lietuvoje reikalaujama, jog perleidžiama veiklos dalis dar iki perleidimo būtų atskirta ir struktūriškai, pvz., būtų atskiras įmonės padalinys ar filialas.

Apibendrintame Pelnų mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 5 punkto komentare paaiškinama, kad šio punkto nuostatos tenkinamos, „kai įsigyjančiajam vienetui perleidžiamas vieneto vykdomos veiklos dalies *padalinio, sudarančio atskirą organizaciniu požiūriu savarankišką ekonominį vienetą*²⁷⁴, visas turtas, teisės ir pareigos (pvz., vienetą, užsiimantis gamybos ir

²⁷³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras <...>.

²⁷⁴ Analogiškai oficialiam Direktyvos vertimui.

prekybos veikla, kitam vienetui perleidžia prekybos veiklos padalinį, su prekybos veikla susijusį ilgalaikį ir trumpalaikį turtą (prekes), intelektinę nuosavybę, šio verslo tiekėjus bei pirkėjus ir pan.)“.

Komentare taip pat nurodoma, kad „veiklos dalimi laikoma visuma materialaus ir nematerialaus turto, su tuo turtu susiję įsipareigojimai, teisės ir pareigos (pvz., įsipareigojimai tiekėjams, įsipareigojimai darbuotojams, įvairūs leidimai, licencijos, technologijos, rinkai (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“.

Kaip būtų galima suprasti iš nurodytų apibendrinto komentaro nuostatų, o būtent kalbančių apie tai, kad perduodamas *padalinio, sudarančio atskirą organizacinį požiūriu savarankišką ekonominį vienetą*, visas turtas, teisės ir pareigos, VMI nuomonė yra tokia, kad, dar iki perleidimo operacijos perleidžiama veikla turėtų būti vykdoma struktūriškai atskirtame įmonės padalinyje.

Tačiau atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad tuo pačiu, aiškinant atitinkamas Perno mokesčio įstatymo nuostatas, apibendrintame įstatymo komentare nurodoma, kad vertinant veiklos dalies savarankiškumą neturi būti atsižvelgiama vien tik į formalius kriterijus (pvz., ar iki perleidimo ta veiklos dalis buvo vykdoma per atskirą vieneto filialą, skyrių, ar pan.). T.y., kaip disertacijos autorė tokį išaiškinimą supranta, fizinio veiklos dalies atskyrimo įmonėje iki perleidimo visgi nėra reikalaujama.

Perno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 6 punkto komentare aiškinant „veiklos dalies“ sąvoką, duodama nuoroda į jau cituotą 5 punkto komentarą.

Atsižvelgiant į išdėstytą, galima daryti išvadą, kad apibendrintas Perno mokesčio įstatymo komentaras gali būti suprantamas nevienareikšmiškai. Viena vertus, jame veiklos dalis aiškinama taip pat kaip ir Teisingumo Teismo praktikoje – reikalaujama tik funkcinio kriterijaus. Kita vertus – priešingai nei Teisingumo Teismo sprendimuose, akcentuojamas išankstinis fizinis veiklos

dalies atskyrimas nuo likusios įmonės dar iki perleidimo operacijos įgyvendinimo.

Mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos aiškinant veiklos dalies sąvoką reorganizavimų ir perleidimų apmokestinimo srityje Lietuvoje disertacijos rengimo metu nebuvo²⁷⁵, taigi išvadų, kaip veiklos dalies sąvoka būtų aiškinama šių institucijų, daryti negalime.

Atkreiptinas dėmesys, kad prieš keletą metų praktikoje VMI būtent ir vadovavosi savo parengtame apibendrintame Pelno mokesčio įstatymo komentare išdėstyta pozicija bei reikalavo pakankamai aiškaus struktūrinio veiklos dalies atskyrimo dar iki perleidimo operacijos. Dar daugiau – administratoriaus nuomone, veiklos dalį turėjo sudaryti visi įmanomi elementai – turtas, įsipareigojimai darbuotojams, įsipareigojimai tiekėjams bei finansų institucijoms – net jei kai kurie iš šių elementų nebuvo būdingi kai kurioms veiklos rūšims. Dėl šios priežasties kai kurios veiklos, tokios kaip, pvz., lizingas ar prekyba vertybiniais popieriais, mokesčių administratoriaus nuomone, automatiškai negalėjo būti laikoma „veiklos dalimi“ atitinkamų Pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo tikslais²⁷⁶.

Disertacijos rengimo metu VMI požiūris bei praktika yra pasikeitę ir reikalavimai dėl fizinio vykdomo veiklos atskirumo dar iki perleidimo operacijos nebėra keliami – pakanka, jog bus įrodyta, kad perleidžiamo turto, teisių ir įsipareigojimų pagrindu gali veikti savarankiškas ekonominis vienetas. Disertacijos autorės nuomone, atsižvelgiant į susiklosčiusią praktiką, rekomenduotina papildyti ir nagrinėtą apibendrintą Pelno mokesčio įstatymo komentarą, pašalinant iš jo aukščiau šioje disertacijoje nurodytus prieštaravimus.

Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad, kaip paaiškinta Pelno mokesčio įstatymo komentare, veiklos perleidimu nelaikomi tie atvejai, kai nors formaliai veiklos dalies perleidimas ir atitiko įstatymo reikalavimus, tačiau įsigyjantysis vienetas neketino vykdyti įsigytosios veiklos dalies ir įsigytą turtą pardavė.

²⁷⁵ Teismų praktika [interaktyvus. Žiūrėta 2015-11-05]. Prieiga per internetą:< www.infollex.lt>

²⁷⁶ Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

Tokie perleidimai abiem minėtais atvejais laikomi turto pardavimu ir apmokestinami Pelnų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka. Disertacijos autorės nuomone, tokia komentaro nuostata galėjo būti perkelta iš aukščiau cituotos Teisingumo Teismo praktikos pridėtinės vertės mokesčio srityje. Neįgyvendinus šios sąlygos, kaip minėta, tikėtina, jog būtų taikomos prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės.

Taip pat pažymėtina, kad, kaip disertacijos autorei teko susidurti praktikoje, Lietuvos mokesčių administratoriaus nuomone (taip pat kaip ir Teisingumo Teismo nagrinėtose bylose), akcijų valdymas nesukuria veiklos dalies Pelnų mokesčio įstatymo 41 straipsnio prasme. Tačiau, kaip mano šios disertacijos autorė, tokios pozicijos mokesčių administratorius neturėtų laikyti besąlygiškai. Kaip nurodyta ir aukščiau cituotoje Teisingumo Teismo praktikoje, atsižvelgiant į faktines bylos aplinkybes, atsakymas gali būti ir priešingas, t.y. akcijų valdymas *gali* sukurti veiklos dalį Direktyvos prasme.

Nagrinėjant „veiklos dalies“ sąvoką taip pat minėta, kad ji turi būti aiškinama taip pat kaip ir „turto visumos“ sąvoka, įtvirtinta Šeštojoje direktyvoje – pridėtinės vertės mokesčio srityje. Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo²⁷⁷ 9 straipsnio 1 dalyje taip pat yra numatyta, kad jeigu apmokestinamasis asmuo savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį) kaip kompleksą (t. y. įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą) perduoda, įskaitant atvejus, kai veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas perduodama kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, kitam apmokestinamajam asmeniui, tęsiančiam perduodamą veiklą, toks veiklos (ar jos dalies) perdavimas šiame Įstatyme nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu.

Valstybinės mokesčių inspekcijos parengtame apibendrintame šio straipsnio komentare²⁷⁸ (kuris, autorės nuomone, taip pat galėtų pasitarnauti

²⁷⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.

²⁷⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2014-06-25]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/> >.

aiškinant „veiklos dalies“ sąvoką Pelno mokesčio įstatymo taikymo tikslais), paaiškinta, kad sąvoka „viso turto ar jo dalies perleidimas“ PVM tikslais suprantama kaip apimanti verslo perleidimą ar savarankiškos verslo dalies perleidimą, į kurį įeina tiek materialūs (t. y. perleidžiami nuosavybės teisės objektai), tiek ir nematerialūs elementai (pvz., prestižas). T.y. veikla suprantama kaip kompleksas – įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visuma.

Kaip paaiškinta minėtame komentare, PVM tikslais (kaip ir pelno mokesčio tikslais – aut.), svarbu nustatyti, kada vyksta veiklos (ar jos dalies), kada – atskirų turto vienetų tiekimo sandoris.

Be jau nurodyto apibendrinto Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaro taikant aptariamas Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, taip pat būtų naudinga atsižvelgti į mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką cituoto PVM įstatymo straipsnio taikymo srityje. Deja, nei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, nei Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės praktikos, aiškinančios nurodytą Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatą, disertacijos rengimo metu nebuvo²⁷⁹.

III.3. Direktyva nustatyto mechanizmo netaikymo pagrindai

Numačius palankų apmokestinimo režimą tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo atvejais Direktyvoje valstybėms narėms tam tikrais atvejais paliekama *teisė* jo netaikyti. Direktyvos 15 straipsnyje numatyti 2 tokie atvejai, o būtent, kai: 1) tokiomis operacijomis siekiama išvengti mokesčių arba juos nuslėpti; 2) dėl šių operacijų įmonė – nesvarbu, ar ji dalyvauja operacijoje, ar ne – nebeatitinka būtinų pagal iki operacijos galiojusius susitarimus darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose sąlygų.

Šioje disertacijoje toliau detalai nagrinėjamas pirmasis Direktyvos nuostatų galimo netaikymo pagrindas – mokesčių vengimas ar slėpimas.

²⁷⁹ Teismų praktika <...>.

Antrasis pagrindas – darbuotojų atstovavimą įmonės valdymo organuose turėjusi užtikrinti taisyklė – mokslinėje literatūroje įvardijamas kaip neproporcingas, praktikoje netaikomas ir jo iš viso siūloma atsisakyti²⁸⁰. Įdomu pažymėti tai, kad ši nuostata Direktyvoje įtvirtinta Vokietijos reikalavimu ir būtent dėl jos vykusių derybų Direktyvos priėmimas užtruko net 20 metų. Tačiau šis antrasis Direktyvos nuostatų netaikymo pagrindas nei vienoje iš ES valstybių narių (net ir pačioje Vokietijoje) į nacionalinius teisės aktus perkeltas nebuvo.

Mokslinėje literatūroje taip pat pažymima, kad reikalavimas užtikrinti darbuotojų dalyvavimą įmonės valdymo organuose turėjo būti įtvirtintas ne mokestinius teisinius santykius, o įmonių teisės klausimus reglamentuojančiame teisės akte²⁸¹. Tokia pozicija laikytina pagrįsta. Atkreiptinas dėmesys, kad ir pačioje Direktyvoje įtvirtinta pereinamoji nuostata – pagal ją šis antrasis pagrindas netaikyti Direktyva sukurto mechanizmo taikomas tik tol, kol įmonėms, kurioms taikomos Direktyvos nuostatos, nėra taikomos kitos analogiškos ES teisės normos, užtikrinančios darbuotojų atstovavimą. Pažymėtina, kad šiuo metu nurodyta Direktyvos sąlyga nėra išpildyta – analogiškos Direktyvos nuostatoms teisės normos nėra įtvirtintos jokiam kitame ES teisės akte. Potencialiai analogiški teisiniai santykiai yra reglamentuojami Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimusi, peržengiančių vienos valstybės ribas (Dešimtoji direktyva)²⁸² bei Europos bendrovės statute²⁸³, tačiau atkreiptinas dėmesys, kad pirmasis teisės aktas taikomas tik jungimosi operacijoms, o antrasis tik vienai juridinių asmenų formai. Atsižvelgiant į tai, antrasis Direktyvos netaikymo pagrindas – darbuotojų atstovavimo neužtikrinimas – formaliai tebegalioja, nors, kaip minėta, jo, kaip neproporcingai siaurinančio Direktyvos veikimo sritį, siūloma iš viso atsisakyti.

²⁸⁰ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 310-318.

²⁸¹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 318.

²⁸² 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimusi, peržengiančių vienos valstybės ribas <...>.

²⁸³ 2001 m. spalio 8 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001 Dėl Europos bendrovės (SE) statuto <...>.

Kalbant apie mokesčių vengimo ir slėpimo prevenciją, kaip numatyta Direktyvos 15 straipsnio 1 dalyje²⁸⁴, valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos 4 – 14 straipsnių nuostatų (turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimas ir nuostolių perkėlimas – aut.), jeigu išaiškėja, kad jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas; tai, kad viena iš 1 straipsnyje nurodytų operacijų (reorganizavimo ar perleidimo atvejais – aut.) vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, pvz., operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.

Įdomu tai, kad 1969 m. Direktyvos projekte nebuvo numatyta jokių prieš mokesčių vengimą nukreiptų priemonių. Vokietijos nuogastavimai dėl to, kad Direktyva nustatytas mechanizmas atvers kelią piktnaudžiavimui perkeliant mokestinius nuostolius į didesnius pelno mokesčio tarifus nustačiusias valstybes nares²⁸⁵, lėmė tolimesnę beveik 20 metų trukusią diskusiją, kaip Direktyvoje turėtų būti suformuluota prieš mokesčių vengimą nukreipta norma – šiuo metu galiojanti Direktyvos 15 straipsnio 1 dalis.

Toliau disertacijoje, nagrinėjant galiojančią Direktyvos 15 straipsnio 1 dalį²⁸⁶, aptariami šie aspektai: 1) 15 straipsnio taikymo pagrindas – mokesčių vengimas arba slėpimas; 2) straipsnyje įtvirtinta mokesčių vengimo ar slėpimo prezumpcija bei įrodinėjimo naštos paskirstymas; 3) Direktyvos 15 straipsnio kilmės analizė ir Direktyvos 15 straipsnio neperkėlimo į nacionalinę teisę pasekmės; 4) prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės taikymas Lietuvoje.

²⁸⁴ Lietuvos Respublikos Seimo svetainė. *Oficialus Direktyvos vertimas* <...>.

²⁸⁵ Nors, kaip minėta, Direktyva sukurtas mechanizmas perkelti nuostolių iš vienos valstybės į kitą galimybių nesudaro.

²⁸⁶ Šioje disertacijoje toliau Direktyvos 15 straipsnio 1 dalis sutrumpintai įvardijama kaip Direktyvos 15 straipsnis.

III.3.1. Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindas – mokesčių vengimas arba slėpimas (tinkamų komercinių priežasčių nebuvimas)

Nagrinėjant Direktyvoje įtvirtintą prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę atkreiptinas dėmesys į Teisingumo Teismo²⁸⁷ suformuluotą bendrąją Direktyvos 15 straipsnio taikymo taisyklę – Direktyva be jokių išimčių taikoma visiems joje numatytiems tarptautiniams reorganizavimo bei perleidimo atvejams, nesvarbu, koks būtų tokių operacijų tikslas. Mokesčių mokėtojo tikslas išvengti mokesčių ar juos nuslėpti yra svarbus tik sprendžiant²⁸⁸ dėl Direktyvos 15 straipsnio²⁸⁹ – prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos – taikymo. Nors tam tikroms operacijoms, atitinkančioms visus objektyviuosius Direktyvoje nustatytus kriterijus ir taikomos Direktyvos nuostatos, atsižvelgiant į subjektyvius mokesčių mokėtojo ketinimus, taikant 15 straipsnį jos gali būti eliminuojamos iš Direktyvos veikimo srities.

Toks Teismo išaiškinimas, viena vertus, reiškia, kad, vadovaujantis Direktyvos 15 straipsnio 1 dalimi, valstybės narės gali atsisakyti taikyti visas arba dalį Direktyvos nuostatų arba neleisti jomis pasinaudoti *tik ypatingais atvejais ir išimties tvarka*, o būtent tada, kai išaiškėja, kad pagrindinis arba vienas iš pagrindinių operacijos tikslų yra mokesčių vengimas arba slėpimas. Kaip nurodoma mokslinėje literatūroje²⁹⁰, Direktyvos 15 straipsnis yra *išimtis* iš Direktyva suteikiamų *pamatinių teisių*, todėl *neturi būti aiškinamas plečiamai*.

Kita vertus, atsižvelgiant į toliau šioje disertacijoje išdėstytas Direktyvos 15 straipsnio taikymo problemas, prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės taikymas tampa greičiau reta išimtis negu taisyklė, taigi ir Teismo išvada, kad

²⁸⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem prieš Nyderlandų mokesčių inspekciją* (C-28/95).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gegužės 20 d. sprendimas *Modehuis A. Zwijnenburg BV prieš Valstybės finansų sekretorių* (C-352/08).

²⁸⁸ Vien mokesčių mokėtojo tikslas išvengti mokesčių nėra pakankamas, kad būtų taikoma prieš mokesčių vengimą nukreipta norma, taip pat reikalinga objektyvioji pusė – ekonominio pagrindo nebuvimas, apie tai rašoma disertacijoje toliau.

²⁸⁹ Čia ir toliau cituojamuose Teisingumo Teismo sprendimuose duodama nuoroda į anksčiau galiojusią Direktyvos redakciją, kurioje prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė buvo įtvirtinta 11 straipsnyje. Paprastumo tikslais disertacijoje pateikiama dabar galiojanti Direktyvos straipsnių numeracija, todėl ir Teismo sprendimuose Direktyvos 11 straipsnis autorės pakeičiamas į 15 straipsnį.

²⁹⁰ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 307.

Direktyva taikoma *visiems* joje numatytiems atvejams, praktikoje įgauna kiek kitokią prasmę.

Taigi, *pirmoji problema*, taikant Direktyvos 15 straipsnį, yra ta, kad joje vartojamos sąvokos mokesčių slėpimas (angl. *tax evasion*) ir mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*) pačioje Direktyvoje nėra apibrėžtos. Tiek mokesčių slėpimas, tiek mokesčių vengimas mokslinėje literatūroje aiškinami kaip teisei priešinga veikla, skiriasi tik tokios veiklos pobūdis – mokesčiai slepiami *paprastai* primityviais būdais, tokiais kaip sąskaitų neišrašymu ar kitų buhalterinių dokumentų neiforminimu, pajamų nedeklaravimu ir pan. Tuo tarpu mokesčių vengimas apibūdinamas kaip intelektualinė mokesčių išvengimo forma. Atkreiptinas dėmesys, kad kai kuriais atvejais mokesčių slėpimas taip pat gali būti labai intelektualus – nepriklausančių lengvatų taikymas, ypač apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu srityje²⁹¹. Taip pat dalies užmokesčio už suteiktas prekes ar paslaugas gavimas į trečiųjų asmenų banko sąskaitas ar banko sąskaitas jurisdikcijose, kuriose nėra efektyvaus keitimosi informacija ir pan. Tarptautiniame kontekste mokesčių vengimas tampa įmanomu dėl tarp valstybių vykstančios konkurencijos mokesčiais²⁹². Kai kurie šaltiniai mokesčių vengimą aiškina ir kaip teisei nepriešingą veiklą²⁹³ – mokesčių sutaupymą, pasinaudojant galiojančių teisės aktų suteikiamomis galimybėmis, tačiau šioje disertacijoje tiek mokesčių slėpimo, tiek mokesčių vengimo definicijos vartojamos kalbant apie teisei priešingas veikas. Taip pat pažymėtina, kad pačioje Direktyvoje mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo sąvokos traktuojamos vienodai²⁹⁴, todėl ir šioje disertacijoje toliau bus vartojama apibendrinta „mokesčių vengimo“ definicija.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad, kaip nagrinėjama šioje disertacijoje toliau, siekiant palengvinti įrodinėjimo našta mokesčių administratoriui,

²⁹¹ PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai ir santykis su mokesčių slėpimu. Viešoji politika ir administravimas, 2006, nr. 15, p. 38.

²⁹² LENAERTS, K. Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice. Teisė, 201-89, p. 219.

LUKAS M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais* <...>.

²⁹³ Wikipedia [interaktyvus. Žiūrėta 2013-05-13]. Prieiga per internetą: <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_evasion>.

²⁹⁴ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 686.

Direktyvos 15 straipsnyje buvo įtvirtinta prezumpcija. Vadovaujantis šiuo straipsniu, tai, kad viena iš Direktyvoje įtvirtintų reorganizavimo ar perleidimo operacijų vykdoma ne dėl *tinkamų komercinių priežasčių*, pvz., operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, *gali leisti manyti*, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.

Taigi, Direktyvoje vartojamos ne tik mokesčių *slėpimo, vengimo*, bet ir *tinkamų komercinių priežasčių* sąvokos, tačiau jos nei paaiškinamos, nei nubrėžiama tarp jų aiški riba. Aišku tik tai, kad kai yra tinkamos komercinės priežastys, nėra mokesčių vengimo ar slėpimo ir atvirkščiai.

Pažymėtina, kad disertacijos autorė pritaria pozicijai, kad vieningos tiek tinkamų komercinių priežasčių, tiek mokesčių vengimo sąvokos ir negali būti, nes kiekviena konkreti situacija yra skirtinga ir turi būti vertinama individualiai (ką savo praktikoje nurodo ir Teisingumo Teismas). O toks vertinimas teisės aktų leidėjo sąmoningai paliekamas mokesčių administratorių ir teismų diskrecijai. Toliau šioje disertacijoje minėtos sąvokos nagrinėjamos siekiant bent dalinio aiškumo ir tam tikrų gairių, kada nagrinėjamas prieš mokesčių vengimą nukreiptas Direktyvos straipsnis galėtų būti taikomas, o kada ne.

Taigi, analizuojant Direktyvos nuostatas bei siekiant išsiaiškinti minėtų mokesčių vengimo bei tinkamų komercinių priežasčių sąvokų reikšmę, atsižvelgiant į tai, kad jos vartojamos ES direktyvoje, pagrindinis šaltinis turėtų būti Teisingumo Teismo praktika²⁹⁵.

Tiek Direktyvos, tiek ir jos 15 straipsnio – prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos – taikymo srityje Teisingumo Teismo sprendimų, deja, yra nedaug, o aiškinant mokesčių vengimo sąvoką ir tinkamų komercinių priežasčių sąvokas tēra aktualios trys bylos: *A. Leur-Bloem, Foggia, Kofoed*.

Pati pirmoji, ir mokslinėje literatūroje kertine, aiškinat Direktyvos 15 straipsnį, įvardijama²⁹⁶ *A. Leur-Bloem* byla²⁹⁷. Šios bylos fabula yra tokia,

²⁹⁵ *Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>*.

²⁹⁶ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law <...>*, p. 690.

²⁹⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem <...>*.

kad p. *Leur-Bloem* buvo vienintelė dviejų Nyderlandų įmonių akcininkė bei direktorė. Mainais už šių įmonių akcijas ji planavo įsigyti kitos Nyderlandų įmonės akcijas (planuota įgyvendinti Direktyvos 2 straipsnio e punkte numatytą akcijų mainų operaciją). Tokiu būdu p. *Leur-Bloem* jau anksčiau minėtas dvi įmones būtų valdžiusi nebe tiesiogiai, o per naujai įsigytą holdingo bendrovę.

Nyderlandų mokesčių administratorius tokiam sandoriui atsisakė taikyti Nyderlandų pelno mokesčio įstatymą, kadangi šiame įstatyme, pateikiant „akcijų mainų“ sąvoką, papildomai buvo nurodomas ir būtinasis požymis – tokio sandorio tikslas. Įmonių, kurių akcijos mainomos, pagrindu privalėjo būti sukurtas ekonomine ir finansine prasme vieningas vienetas.

Nyderlandų mokesčių administratoriaus nuomone, p. *Leur-Bloem* sudarytas sandoris tokio tikslo neturėjo, tad kilus ginčui buvo kreiptasi į Teisingumo Teismą prašant išaiškinti, ar Nyderlandų pelno mokesčio įstatymo nuostatos atitiko Direktyvą.

Savo sprendime Teismas, visų pirma, pažymėjo tai, kad aukščiau minėtas sandorio tikslas Direktyvoje nėra nurodomas, taigi akivaizdu, kad tokia nuostata į Nyderlandų įstatymą buvo įtraukta vadovaujantis Direktyvos 15 straipsniu suteikta teise netaikyti Direktyvos tuomet, kai pagrindinis arba vienas iš pagrindinių reorganizavimo arba perleidimo tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.

Nagrinėjamame Teismo sprendime konstatuojama, kad mokesčių vengimas yra tie atvejai, kai *pagrindinis* mokesčių mokėtojo tikslas yra mokestinė nauda: „iš Direktyvos nuostatų akivaizdu, kad tinkamos komercinės priežastys yra sąvoka, apimanti daugiau nei vien mokestinę naudą“.

Šioje byloje Teisingumo Teismas pateikė ir dar vieną išvadą, kurią patikslino vėlesnėje savo praktikoje – o būtent tai, kad mokestinių nuostolių perkėlimas tarp reorganizavime dalyvaujančių įmonių nėra tinkamos komercinės priežastys Direktyvos prasme. „Mokestinių nuostolių perkėlimas

laikytinas mokestinės naudos siekimu, o tinkamos komercinės priežastys, kaip minėta, turėtų būti aiškinamos plačiau nei vien mokestinė nauda.“²⁹⁸

Vėlesnėje nagrinėtoje byloje – *Foggia*²⁹⁹ – Teismas pažymėjo, kad siekiant nustatyti mokesčių vengimo faktą svarbus ne vien subjektyvus šalių ketinimas gauti mokestinės naudos; turėtų būti atsižvelgiama ir į kitas objektyvias bylos aplinkybes.

Foggia bylos fabula yra tokia, kad prie Portugalijoje veikiančios įmonės *Foggia* buvo prijungtos trys kitos tos pačios grupės bendrovės. Remiantis nacionaliniais teisės aktais, buvo pateiktas prašymas leisti perimti prisijungtų įmonių nuostolius. Prašymas buvo patenkintas, tačiau tik tiek, kiek tai buvo susiję su dviejų grupės įmonių nuostoliais. Trečiosios įmonės nuostolių (apie 2 mln. Eur) perimti nebuvo leista. Toks sprendimas motyvuotas tuo, kad šiuos nuostolius sugeneravusi įmonė pastaraisiais metais iš savo veiklos praktiškai nebeuždirbdavo pelno ir iš esmės tik investavo į vertybinius popierius, o ir pačių nuostolių kilmė buvo neaiški.

Savo sprendime Teisingumo Teismas nepateikė griežtos išvados, ar susidariusi situacija turėtų būti laikoma mokesčių vengimu. Teismo nuomone, atsižvelgiant į bylos aplinkybes, *gali būti*, kad operacija įvykdyta ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, kaip tai suprantama Direktyvos 15 straipsnio prasme. Tačiau ar pakanka įrodymų teigti, jog susidurta su mokesčių vengimo ar slėpimo atveju Direktyvos 15 straipsnio prasme, *atsižvelgdamas į visas bylos aplinkybes, privalėjo patikrinti* prašymą pateikti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Taigi, cituojamas Teismo sprendimas svarbus tuo, jog jame konstatuota, kad tinkamos komercinės priežastys Direktyvos prasme gali egzistuoti *net ir tada*, kai operacija vykdoma dėl mokestinių priežasčių. Svarbu, kad mokestinės priežastys nebūtų *vyrąjančios*³⁰⁰.

²⁹⁸ IBDF Tax Travel Companions <...>, p 78.

²⁹⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia* prieš Valstybės sekretorių mokesčių klausimais (C-126/10).

³⁰⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia* <...>. TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 697.

Aptariamam atveju taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad 2007 m. Europos Bendrijų Komisija³⁰¹ išleido komunikatą dėl prieš piktnaudžiavimą nukreiptų priemonių taikymo tiesioginių mokesčių srityje³⁰². Komunikate pažymėta, jog mokestinės naštos sumažinimas savo esme yra tinkama komercinė priežastis. Tol, kol mokesčių mokėtojas nepiktnaudžiauja savo teisėmis, valstybės narės negali apriboti jo judėjimo laisvės tokį apribojimą grįsdamos vien mažesniais mokesčiais kitose valstybėse narėse. Europos Bendrijų komisija tokią savo išvadą grindė Teisingumo Teismo sprendimu *Eurowings*³⁰³ byloje – jurisdikcijos ar teisinės formos pasirinkimas vien tam, kad būtų išvengta nepalankių nacionalinės teisės normų taikymo, yra sudėtinė vieningos rinkos koncepcijos dalis, tačiau tik tol, kol atliekamos operacijos turi komercinį pagrindą. Tokios pozicijos Teismas laikėsi ir *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*³⁰⁴ bei *Barbier*³⁰⁵, *Halifax*³⁰⁶ bylose.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, jog aptariamoje *Foggia* byloje buvo vykdomas reorganizavimas prijungimo būdu. Teismo nuomone, kiekvienai jungimo operacijai būdinga tai, kad dėl prisijungimo išnykus vienai ar kelioms iš grupės įmonių ir supaprastėjus grupės struktūrai, sumažėja administracinių ar valdymo išlaidų. Toks išlaidų sutaupymas, kaip nurodė Teismas, nelaikytinas *tinkama komercinė priežastimi* Direktyvos prasme – jeigu nuolat būtų pripažįstama, kad administracinių ir valdymo išlaidų sumažėjimas yra tinkama komercinė priežastis Direktyvos prasme ir nebūtų atsižvelgta į kitus operacijos tikslus, o ypač į tikslą gauti mokestinę naudą, Direktyvos 15 straipsnyje

³⁰¹ Disertacijos rengimo metu Europos Bendrijų Komisija vadinama Europos Komisija, tačiau siekiant tikslumo, disertacijoje išlaikomas originalus dokumento pavadinimas.

³⁰² Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui - Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje [interaktyvus. Žiūrėta 2013-05-12]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52007DC0785&from=EN>>.

³⁰³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. spalio 26 d. sprendimas *Eurowings Luftverkehrs prieš Finanzamt Dortmund-Unna* (C-294/97).

³⁰⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue* (C-196/04).

³⁰⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. gruodžio 11 d. sprendimas *H. Barbier ipėdiniai prieš Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren* (C-364/01).

³⁰⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise* (C-255/02).

numatyta taisyklė nebektų savo prasmės ir nebesaugotų valstybių narių finansinių interesų³⁰⁷.

Taigi, mokesčių vengimo sąvoka, kaip išaiškino Teismas, Direktyvos taikymo srityje *galėtų būti* tie atvejai, kai tarp įmonių grupės narių siekiama perkelti susidarius mokestinius nuostolius, tačiau galutinė išvada turėtų būti padaroma tik išnagrinėjus visas objektyvias bylos aplinkybes.

Jau minėtoje ir Teisingumo Teismo nagrinėtoje *Hans Markus Kofoed prieš Skatteministeriet*³⁰⁸ byloje buvo vertinamos akcijų mainų bei netrukus po jų įvykusio dividendų išmokėjimo operacijos.

Šios bylos fabula yra tokia, kad H. M. Kofoed ir N. Toft turėjo po 50 proc. Danijos įmonės *Cosmopolit* akcijų. Jie taip pat įsigijo po vieną Airijos bendrovės *Dooralong* akciją. Pastaroji bendrovė padidino įstatinį kapitalą išleisdama naujas akcijas, kurios buvo iškeistos į H. M. Kofoed ir N. Toft turėtas *Cosmopolit* akcijas. Po tokios operacijos H. M. Kofoed ir N. Toft valdė *Dooralong* akcijas, o ši – visas *Cosmopolit* akcijas. Praėjus dviem dienoms po akcijų mainų *Dooralong* gavo dividendus iš savo naujos dukterinės įmonės *Cosmopolit*, atitinkamai dar po dviejų dienų *Dooralong* visuotinis akcininkų susirinkimas nutarė išmokėti dividendus H. M. Kofoed ir N. Toft.

Kaip savo išvadoje pažymėjo generalinė advokatė³⁰⁹, nagrinėjamoje byloje nebuvo jokių konkrečių komercinių priežasčių, ir veikiau buvo siekiama sutaupyti mokesčių. Todėl gali būti svarstomas klausimas dėl Direktyvos 15 straipsnio taikymo. Keitimasis akcijomis, kuriuo siekiama vien *mokestinės naudos*, nėra vykdomas dėl tinkamų komercinių priežasčių Direktyvos prasme. Glaudi pelno išmokėjimo ir atlikto keitimosi akcijomis sąsaja laiko požiūriu taip pat gali reikšti galimą piktnaudžiavimą Direktyva suteiktomis galimybėmis.

³⁰⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia* <...>. TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 697.

LANG, M. et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 173.

³⁰⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

³⁰⁹ Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. liepos 15 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcijų ministeriją* (C-321/05).

Teisingumo Teismas pritarė tokiai Generalinės advokatės nuomonei³¹⁰, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos 15 straipsnis į šalies narės, kurios teisės aktai šiuo atveju turėjo būti taikomi, nacionalinius teisės aktus perkeltas nebuvo, byloje iš esmės buvo sprendžiamas klausimas, ar tokiais atvejais prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė iš viso gali būti taikoma. Šiuo aspektu *Kofoed* byla nagrinėjama kitame disertacijos skyriuje.

Apibendrinant aptartą Teisingumo Teismo praktiką Direktyvos 15 straipsnio taikymo srityje, tenka pažymėti, kad vieningos mokesčių vengimo ar tinkamų komercinių priešasčių sąvokos čia nėra pateikiamos (disertacijos autorės nuomone, tokios apibendrintos sąvokos pateikimas vargu ar iš viso yra įmanomas bei tikslingas), o iš keleto pavyzdžių konkrečių išvadų dėl to, kas turėtų būti laikoma mokesčių vengimu ar tinkamomis komercinėmis priešastimis Direktyvos taikymo tikslais, taip pat negalime. Taigi, nėra jokių bendrų kriterijų ar taisyklių, kurie suteiktų daugiau aiškumo tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui.

Vadovaujantis nurodyta Teisingumo Teismo praktika, *mokesčių vengimo atvejais galėtų būti laikomos* reorganizavimo ar perleidimo operacijos, siekiant perimti grupės įmonių nuostolius, ar sumažinti mokestinę naštą dividendų išmokėjimo atveju. Taip pat, disertacijos autorės nuomone, tokios operacijos, kuriomis siekiama pasinaudoti skirtingų mokestinių jurisdikcijų sukuriamomis dvigubo neapmokestinimo galimybėmis (hibridinės paskolos, hibridiniai vienetai), ar struktūruoti įmonių grupę prieš numatomą atskirų jos narių pardavimą taip, kaip kiltų kuo švelnesni mokestiniai padariniai ir pan.

Atkreiptinas dėmesys, kad Direktyvoje pateikiamas nebaigtinis *tinkamų komercinių priešasčių* sąrašas – tai veiklos restruktūrizavimas bei racionalizavimas. Nagrinėtoje *A. Leur-Bloem* byloje tinkamos komercinės priešastys viso labo apibrėžiamos kaip platesnė sąvoka nei vien mokestinės naudos, tokios kaip nuostolių perkėlimas grupės narei, gavimas. Disertacijos autorės nuomone, tinkamomis komercinėmis priešastimis laikytini atvejai, kai

³¹⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

kita mokestinė jurisdikcija pasirenkama dėl aiškesnio reglamentavimo, komercinių (įskaitant ir informacijos apie sąskaitas bankuose) paslapčių apsaugos, stabilesnės ir aiškesnės politinės situacijos, verslo iškėlimas pagrindiniam akcininkui pakeitus gyvenamąją vietą ir kt.³¹¹

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad vertinant, ar reorganizavimo bei perleidimo operacijos priežastys buvo tinkamos, turi būti analizuojami ne akcininkų, o pačių reorganizavime ar perleidime dalyvaujančių įmonių interesai. Tokią išvadą patvirtina ir Teisingumo Teismo praktika *Andersen og Jensen* bei *Zwijngurg* bylose, kuriose reorganizavimo operacijos buvo vykdomos siekiant išspręsti paveldėjimo klausimus³¹².

Pabaigai labai svarbu pažymėti tai, kad kiekvienas galimo mokesčių vengimo atvejis turi būti *nagrinėjamas ir įrodinėjamas atskirai*. Kuri mokestinio teisinio santykio šalis – mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius – kurias aplinkybes turėtų įrodinėti – nagrinėjama toliau.

III.3.2. Mokesčių vengimo prezumpcija; įrodinėjimo naštos paskirstymas

Vadovaujantis Direktyvos 15 straipsniu valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos 4 - 14 straipsnių nuostatų, jeigu išaiškėja, kad jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis *pagrindinis* arba *vienas iš pagrindinių tikslų* yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.

Iš šio 15 straipsnio pirmojo sakinio galima daryti išvadą, kad pareiga įrodyti mokesčių vengimo faktą tenka mokesčių administratoriui³¹³.

Taip pat pažymėtina tai, kad, kaip nurodoma mokslinėje literatūroje, Direktyvos 15 straipsnyje nėra reikalavimo, kad operacija būtų objektyviai išvengta mokesčių sumokėjimo – pakanka tokio mokesčių mokėtojo tikslo. Tai, ar mokesčių buvo objektyviai išvengta, ar ne – tik padeda įrodinėjant

³¹¹ PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos 2009/133 EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. Teisė, 2016, t. 98.

³¹² PETROSOVITCH, K. Abuse <...>, p. 562.

³¹³ Iki šalims narėms susitariant dėl galutinio Direktyvos teksto, įrodinėjimo pareiga buvo priskiriama tai mokesčių mokėtojui, tai mokesčių administratoriui.

subjektyviąją mokesčių vengimo pusę³¹⁴. Disertacijos autorės nuomone, gramatinis nagrinėjamos normos aiškinimas gali leisti daryti tokią išvadą, tačiau praktikoje prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė iš esmės bus taikoma tik tada, kai mokesčių visgi *bus* objektyviai išvengta. Neturėdamas įtarimo dėl mokesčių vengimo fakto, mokesčių administratorius vargu ar iš viso pradės mokestinį tyrimą ar patikrinimą ir detaliai analizuos sudarytus sandorius. Tačiau gali susiklostyti ir tokia situacija, kai pvz., reorganizavimo operacijos planuojamos vykdyti tik tam, kad būtų išvengta dar tik suplanuotų išmokėti dividendų apmokestinimo ir mokesčių mokėtojas paprašo įpareigojančio išaiškinimo planuojamam sandoriui. Vadovaujantis prieš mokesčių vengimą nukreipta priemone įpareigojantis išaiškinimas tokiu atveju galimai nebūtų išduodamas.

Kadangi praktikoje subjektyvius mokesčių mokėtojo *ketinimus* nustatyti sunku, o tikroji reorganizavimo ar perleidimo operacijos priežastis praktiškai niekada nebus užrašyta nei akcininkų susirinkimo protokole nei mokesčių konsultantų rekomendacijose, siekiant palengvinti mokesčių administratoriui tenkančią įrodinėjimo naštą, Direktyvos 15 straipsnyje įtvirtinta *prezumpcija*. Kaip nurodyta šio Direktyvos straipsnio antrame sakinyje, tai, kad viena iš Direktyvoje įtvirtintų reorganizavimo ar perleidimo operacijų vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, pvz., operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, *gali leisti manyti*, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.

Šiuo atveju labai svarbu atkreipti dėmesį tai, kad Direktyvoje įtvirtinta prezumpcija *nėra besąlyginė* ir jai galioja griežtos Teisingumo Teismo A. *Leur-Bloem* byloje suformuluotos taisyklės³¹⁵. Būtent dėl šios priežasties, kaip nurodėme, ši byla mokslinėje literatūroje ir įvardijama kaip kertinė.

³¹⁴ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 293.

³¹⁵ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 294.

Priminsime, kad bylos³¹⁶ fabula yra tokia, kad p. *Leur-Bloem* buvo vienintelė dviejų Nyderlandų įmonių akcininkė bei direktorė. Mainais už šių įmonių akcijas ji planavo įsigyti kitos Nyderlandų įmonės akcijas. Tokiu būdu p. *Leur-Bloem* jau anksčiau minėtas dvi įmones būtų valdžiusi nebe tiesiogiai, o per naujai įsigytą holdingo bendrovę. Nyderlandų mokesčių administratorius tokiam sandoriui atsisakė taikyti Nyderlandų pelno mokesčio įstatymą, kadangi šiame įstatyme, pateikiant „akcijų mainų“ sąvoką, papildomai buvo nurodomas ir būtinas požymis – tokio sandorio tikslas – įmonių, kurių akcijos mainomos, pagrindu privalėjo būti sukurtas ekonomine ir finansine prasme vieningas vienetas.

Atsakydamas į prejudicinius klausimus, šioje byloje priimtame sprendime Teisingumo Teismas suformulavo tris svarbias mokesčių vengimo prezumpcijai taikomas taisykles.

Visų pirma, neatsižvelgiant į tai, kokia mokesčių vengimo prezumpcija yra įtvirtinta nacionaliniuose teisės aktuose, kiekviena ūkinė operacija taip pat privalo būti įvertinta *individualiai*, ištiriant visas svarbias aplinkybes. Mokesčių vengimas ar slėpimas, tais atvejais, kai nėra tinkamų komercinių priežasčių, tėra *preziumuojamas* (Direktyva nenumato galimybės tokiu atveju daryti galutinę išvadą dėl mokesčių mokėtojo tikslo), taigi mokesčių mokėtojui paliekama teisė tokią prezumpciją ginčyti.

Antra, mokesčių mokėtojui turi būti suteikta galimybė mokesčių administratoriaus sprendimą apskųsti teismui. Kaip nurodo Teisingumo Teismas *Leur-Bloem* sprendime, turi būti ištirtos visos bylos aplinkybės, taigi, turi būti išklausomos abi ginčo šalys.

Galiausiai, *trečia*, nacionaliniai teisės aktai bei procedūros, kuriais siekiama užkirti kelią galimam mokesčių vengimui, turėtų būti proporcingos siekiamam tikslui, o išankstinis *neginčijamas* tam tikrų operacijų eliminavimas iš Direktyvos taikymo sferos pažeidžia proporcingumo principą.

³¹⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem* <...>.

Įdomu pažymėti ir tai, kad, pvz., Teisingumo Teismui pateikus savo išvadą ir *Leur-Bloem* bylą išnagrinėjus iš esmės, nacionalinis teismas, vadovaudamasis prejudiciniame sprendime suformuluotomis taisyklėmis, konstatavo, kad mokesčių vengimo faktas byloje nustatytas nebuvo.

Taip pat, atsižvelgiant į šias Teisingumo Teismo nustatytas taisykles, Vokietijoje bei Nyderlanduose atsisakyta nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtinto reikalavimo tam tikrais reorganizavimo ar perleidimo atvejais įgytas akcijas išlaikyti tam tikrą iš anksto nustatytą terminą.

Pabaigai, analizuojant Direktyvoje numatytą įrodinėjimo naštos paskirstymą tarp mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus, taip pat labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad Direktyvos sukurto mechanizmo leidžiama netaikyti jau tada, kai *bent vienas* iš pagrindinių operacijos tikslų yra mokesčių vengimas (kaip nustatyta Direktyvos 15 straipsnyje, valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos 4 - 14 straipsnių nuostatų, jeigu išaiškėja, kad jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis *pagrindinis arba vienas iš pagrindinių* tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas). Todėl ta aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas pateikė įrodymus dėl tinkamų komercinių priežasčių egzistavimo, dar neapsaugo jo nuo prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės taikymo. Mokesčių administratorius gali pateikti įrodymus, kad *šalia* tinkamų komercinių priežasčių egzistavo ir mokesčių mokėtojo siekis išvengti mokesčių. Tolimesnis įrodymų vertinimas ir sprendimas taikyti Direktyvos 15 straipsnio nuostatas ar jų netaikyti, priklauso mokesčių administratoriaus diskrecijai (vadovaujantis Teisingumo Teismo suformuluotomis taisyklėmis, dėl mokesčių administratoriaus sprendimo mokesčių mokėtojui privalo būti suteikta ir apeliacijos teisė).

Mokslinėje literatūroje taip pat nurodoma (disertacijos autorė su tokia nuomone sutinka), kad nėra iki galo aišku, ar Direktyva buvo siekiama kuo įmanoma labiau apriboti mokesčių planavimo galimybes ir 15 straipsnį formuluoti taip, kad ūkinė operacija ne tik turėtų tinkamus komercinius tikslus, bet ir nebūtų *jokių* mokesčių slėpimo ar vengimo požymių. Apžvelgus

Teisingumo Teismo praktiką aiškinant ES teisę, prieinama prie išvados³¹⁷, kad, vadovaujantis Direktyvos 15 straipsnio formuluote, mokesčių mokėtojai visgi tenka pareiga pagrįsti, kad operacijoje *vyrauja* tinkamos komercinės priežastys. Disertacijos autorė taip pat atkreipia dėmesį, kad Direktyvoje vartojamos sąvokos „*pagrindinis* arba vienas iš *pagrindinių* tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas“. Taigi, prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos taikymui būtina, kad tikslas išvengti mokesčių būtų *pagrindinis, lemiantis* sudaryti vienus ar kitus sandorius, kad jis *vyrautų*. Todėl mokesčių administratoriaus praktika taikyti prieš mokesčių vengimą nukreiptą normą nustatčius mokesčių vengimą kaip vieną iš daugelio sudarytų sandorių tikslų, būtų ydinga. Taip pat pažymėtina, taikant Direktyvos 15 straipsnį, valstybės narės negali nustatyti papildomų reikalavimų įrodinėjant tinkamas komercines priežastis įmonėms, dalyvaujančioms tarptautiniame reorganizavime ar perleidime, palyginus su tais, kurie taikomi analogiškoms situacijoms, neturinčioms tarptautinio elemento. Valstybės narės taip pat negali neproporcingai apsunkinti Direktyvos nuostatų taikymo ar jų taikymą padaryti praktiškai neįmanomu³¹⁸.

Įdomu pažymėti, kad mokslinėje literatūroje³¹⁹ taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad Direktyvos 15 straipsnio formuluotė, pagal kurią *galimai* nei vienas iš operacijos tikslų negali būti mokesčių vengimas, pačios Direktyvos taikymą praktikoje daro neįmanomu. Šio autoriaus nuomone, reorganizavimo bei perleidimo atvejais, kurių esmė yra turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimas, patys savaime reiškia mokesčių, kurie būtų mokami, jei būtų vykdomos pirkimo – pardavimo, likvidavimo ar kitos operacijos, tam tikrą išvengimą. Atsižvelgiant į tai, Direktyvos 15 straipsnio formuluotė jis laiko neapgalvota ir prieštaraujančia Direktyvos priėmimo tikslams.

Su išdėstyta nuomone būtų galima sutikti, tačiau sisteminis Direktyvos nuostatų aiškinimas, šios disertacijos autorės nuomone, veda prie išvados, kurią

³¹⁷ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 693-695.

³¹⁸ PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

³¹⁹ PETROSOVITCH, K. Abuse <...>, p. 562.

nurodo ir kitas autorius – *van den Broek* – atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėjimo atidėjimas yra Direktyvos esmė, mokesčių vengimas neturėtų būti painiojamas su Direktyva teikiamomis lengvatomis³²⁰. Taigi, ir Direktyvos 15 straipsnio formuluotė neužkerta kelio Direktyvos nuostatų taikymui.

Atsižvelgiant į tokią sudėtingą Direktyvos 15 straipsnio formuluotę, mokslinėje literatūroje daroma išvada, kad pats tinkamiausias Direktyvos 15 straipsnio įgyvendinimas būtų pažodinis jo perkėlimas į nacionalinę teisę³²¹. Ar toks šio straipsnio įgyvendinimas yra privalomas ir kokios pasekmės kyla Direktyvos 15 straipsnio į nacionalinę teisę neperkėlus, nagrinėjama kitame šios Disertacijos skyriuje.

Vadovaujantis A. *Leur-Bloem* byloje suformuluotomis taisyklėmis, toliau disertacijoje pateikiamas kai kurių Pelnų mokesčio įstatyme įtvirtintų reikalavimų vertinimas.

III.3.2.1. Kai kurių Pelnų mokesčio įstatyme įtvirtintų reikalavimų³²² vertinimas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką

Šioje disertacijoje, nagrinėdami jos veikimo mechanizmą, atkreipėme dėmesį į tai, kad Pelnų mokesčio įstatymo 42 straipsnio 10 dalyje nustatyta papildoma sąlyga, kuri turi būti išpildyta, kad reorganizavimo ar perleidimo operacijų metu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas būtų atidėtas. Vadovaujantis šia sąlyga, skaidymo, veiklos perleidimo į apačią bei į šoną ir akcijų mainų atvejais nei vienetai, nei jų dalyviai mainais gautų akcijų negali parduoti ar kitaip perleisti nuosavybėn 3 metus, išskyrus atvejus, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų ar įgyvendinant vėlesnius skaidymo, veiklos perleidimo į apačią bei į šoną ir akcijų mainų atvejus.

³²⁰ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 290.

³²¹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 693-695.

PETROSOVITCH, K. *Abuse* <...>, p. 566.

³²² Šioje disertacijos dalyje nagrinėjamas apribojimo perleisti akcijas bei veiklos tęstinumo reikalavimo nuostolių perkėlimo atveju atitikimas Direktyvos nuostatomis ir kalbama tik apie *tarptautinius* reorganizavimo bei perleidimo atvejus, t.y. operacijas, kurioms skirta Direktyva. Ar tokios pačios taisyklės turėtų būti taikomos ir tais atvejais, kai operacijoje dalyvauja tik nacionaliniai subjektai, nagrinėjama kitame disertacijos skyriuje, analizuojant Teisingumo Teismo teisę aiškinti Direktyvos nuostatas tais atvejais, kai byloje nėra tarptautinio elemento.

Pvz., vienetas – akcinė bendrovė – reorganizuojamas išdalijant, t.y. ji išdalija savo turtą, teises ir pareigas į dvi ar daugiau dalių ir tuo pačiu momentu jos pereina dviem ar daugiau naujai kuriamų bendrovių. Tokios akcinės bendrovės dalyviai vietoj turėtų akcijų proporcingai mainais gauna naujai kuriamų bendrovių išleistų akcijų. Vadovaujantis nurodytu Perno mokesčio įstatymo 42 straipsniu, akcininkų turto vertės padidėjimas nebus laikomas akcininkų, mainais gavusių naujų bendrovių akcijas, pajamomis. Tačiau jei šios akcijos bus parduotos ar kitaip perleistos nuosavybėn neišlaikius jų 3 metus, kaip apibendrintame Perno mokesčio įstatymo komentare nurodo Mokesčių inspekcija, tai tokie mainai bus laikomi išmainytų akcijų pardavimu už išmainytų akcijų tikrąją rinkos kainą mainais gautų akcijų įsigijimo nuosavybėn dieną. Parduotų akcijų turto vertės padidėjimo pajamos bus apskaičiuojamos ir apmokestinamos Perno mokesčio įstatyme numatyta tvarka³²³.

Minėtas 3 metų apribojimas Perno mokesčio įstatyme įtvirtintas 2005 m. priėmus Lietuvos Respublikos Perno 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 Perno 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 įstatymą³²⁴.

Kaip numatyta šio įstatymo projekto aiškinamajame rašte³²⁵, projekto tikslas – „perkelti Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis nuostatas. Atsižvelgiant į šią Direktyvą ir siekiant aiškiau reglamentuoti atvejus, susijusius su turto vertės padidėjimo

³²³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras <...>.

³²⁴ Lietuvos Respublikos Perno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, <...>.

³²⁵ Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos Perno 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 Perno 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 įstatymo [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-20]. Prieiga per internetą: < http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=262198lt/ >.

pajamų neapmokestinimu reorganizavimo ir perleidimo metu, projekte pasiūlyti atitinkami 41, 42, 43 ir 44 straipsnių pakeitimai, tame tarpe ir dėl *įsigytų akcijų (dalių, paju) išlaikymo tam tikrą laikotarpį*“.

Išnagrinėjus Direktyvoje nustatytą turto vertės padidėjimo pajamų atidėjimo mechanizmą ir atsižvelgiant į tai, kad jame nėra konkrečių nuostatų dėl reorganizavimo ar perleidimo metu įgytų akcijų perleidimo ribojimo, galime daryti išvadą, kad aukščiau nurodytas apribojimas Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas įgyvendinant aptariamą Direktyvos 15 straipsnį – prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę.

Pažymėtina, kad mokslinėje literatūroje atkreipiamas dėmesys, kad Direktyva suteikia valstybėms narėms *teisę* tam tikrais atvejais netaikyti joje nustatyto mechanizmo, o tiesioginiai mokesčiai nėra harmonizuoti ES lygiu. Atsižvelgiant į tai būtų galima daryti išvadą, kad valstybėms narėms suteikiama *plati diskrecija* nacionalinėje teisėje nustatyti prieš mokesčių vengimą nukreiptas normas. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad tokomis nacionalinėmis normomis būtų ribojamos Direktyva suteikiamos teisės, o taip pat valstybės narės savo kompetenciją gali įgyvendinti tik atsižvelgdamos į ES teisės nustatytus apribojimus, prieinama prie išvados, kad mokesčių vengimą nukreiptoms nacionalinės teisės normoms turi būti taikomos tam tikros griežtos taisyklės³²⁶.

Disertacijoje aukščiau nurodėme, kad aiškinant Direktyvos 15 straipsnį kartinė yra *A. Leur-Bloem* byla, kurioje suformuluotos griežtos Direktyvos 15 straipsnyje įtvirtintos mokesčių vengimo prezumpcijos taikymo taisyklės.

Taigi, vadovaujantis Teismo sprendimu *A. Leur-Bloem* byloje, visų pirma, kiekviena ūkinė operacija privalo būti įvertinta *individualiai*, ištiriant visas svarbias aplinkybes. Mokesčių vengimas ar slėpimas, tais atvejais, kai nėra tinkamų komercinių priežasčių, tėra *preziumuojamas*, taigi mokesčių mokėtojai paliekama teisė tokią prezumpciją *ginčyti*. Antra, labai svarbu, kad mokesčių mokėtojai būtų suteikta teisė dėl mokesčių administratoriaus sprendimo kreiptis

³²⁶ PETROSOVITCH, K. Abuse <...>, p. 563-567.

į teismą. Trečia, išankstinis tam tikrų operacijų eliminavimas iš Direktyvos taikymo sferos pažeidžia ES teisėje įtvirtintą proporcingumo principą³²⁷.

Apibendrintai, jeigu nustatoma visuotinai taikoma taisyklė, pagal kurią tam tikroms operacijų rūšims *automatiškai* netaikomos mokestinės lengvatos ir nėra nagrinėjamas klausimas, ar iš tikrųjų vengiama mokesčių ir ar jie slepiami, tai yra neproporcinga tam, kas būtina mokesčių vengimui ar slėpimui riboti, ir pažeidžia Direktyva siekiamą tikslą³²⁸.

Atsižvelgiant į tokį Teisingumo Teismo išaiškinimą, galima pagrįstai manyti, kad Pelnų mokesčio įstatyme numatytas apribojimas 3 metus neperleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytų akcijų (dalių, pajų) *prieštarauja* Direktyvos nuostatomis ir ES teisėje įtvirtintam proporcingumo principui – automatinis tam tikrų operacijų eliminavimas iš Direktyvos taikymo srities reiškia, kad situacijos nėra analizuojamos individualiai, o mokesčių mokėtojai nesuteikiama teisė ginčyti mokesčių administratoriaus pozicijas.

Įdomu pažymėti tai, kad 2008 m. tarptautinė audito kompanija EY atliko įvairiapusę Direktyvos įgyvendinimo 27 – ioje ES šalyse narėse apžvalgą, kuri publikuota 2009 m. Apžvalgoje konstatuota, kad bendriausia prasme Direktyvos nuostatos į šalių narių nacionalinius teisės aktus buvo perkeltos tinkamai³²⁹. Tačiau šiuo atveju svarbu pažymėti tai, kad, vadovaujantis šios apžvalgos rezultatais, tik septyniose (įskaitant Lietuvą bei Vokietiją) iš tuo metu buvusių 27 ES šalių buvo nustatyti papildomi reikalavimai, tokie kaip, pvz., akcijų išlaikymo, veiklos tęstinumo, rezidavimo ar pan., tam, kad reorganizavimui arba perleidimui būtų taikomas Direktyvoje numatytas apmokestinimo režimas. Teikiant išvadą, ar Direktyvos 15 straipsnis kiekvienoje šioje konkrečioje valstybėje narėje įgyvendintas tinkamai, visos šios šalys nurodė atsakymą – „abejotinas“, o Vokietija – „netinkamas“. Studijoje taip pat nurodoma, kad Vokietijoje numatyti papildomi akcijų išlaikymo reikalavimai (5 metai išdalijimo, padalijimo ir veiklos perleidimo atvejais bei 7 metai turto perleidimo

³²⁷ IBDF Tax Travel Companions <...>, p. 86.

³²⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem* <...>.

³²⁹ *Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC* <...>.

ir akcijų mainų atvejais) prieštarauja *Leur-Bloem* sprendime išdėstytiems principams – išankstinis konkrečių mokesčių vengimo požymių nustatymas pažeidžia ES įtvirtintą proporcingumo principą.

Tokia pat nuomonė dėl kai kuriose valstybėse narėse iš anksto nusistatytų apribojimų išdėstyta ir mokslinėje literatūroje. Antai *Ben. J. M. Terra* savo knygoje „*European Tax Law*“³³⁰ nurodo, kad valstybių narių požiūris į tai, kas turėtų būti laikoma piktnaudžiavimu, skirtingas. Štai Prancūzijoje buvo numatytas reikalavimas (turto) veiklos perleidimo atveju įgytas akcijas išlaikyti mažiausiai 5 metus, Vokietijoje – 7 metus. Šio autoriaus nuomone, toks reglamentavimas pažeidžia proporcingumo principą. Ypatingai tais atvejais, kai reorganizavime ar perleidime dalyvaujantiems asmenims nesuteikiama galimybė apsiginti, t.y. įrodyti, kad jų valdytų akcijų perleidimas įvyko dėl tinkamų komercinių priežasčių.

Įdomu paminėti tai, kad minimalūs akcijų išlaikymo reikalavimai buvo įtvirtinti net keletoje Direktyvos projektu, tačiau vėliau jų atsisakyta. Šioje Disertacijoje taip pat jau nurodėme, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo *Leur-Bloem* sprendime suformuluotas taisykles, Vokietijoje bei Nyderlanduose jau yra atsisakyta nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtinto reikalavimo kai kuriais reorganizavimo ar perleidimo atvejais įgytas akcijas išlaikyti tam tikrą iš anksto nustatytą terminą.

Taigi, atsižvelgiant tiek į aukščiau išdėstytą Teisingumo Teismo poziciją *Leur-Bloem* byloje, tiek į Direktyvos įgyvendinimo studijoje ir mokslinėje literatūroje pateiktas išvadas, kitų šalių praktiką, galima daryti išvadą, kad Pelno mokesčio įstatyme numatytas apribojimas 3 metus perleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas (dalis, pajus), prieštarauja Direktyvai ir bendriesiems ES principams ir jo Pelno mokesčio įstatyme turi būti atsisakyta³³¹. Šios disertacijos autorės nuomone, tokiais atvejais turėtų būti taikoma Lietuvoje

³³⁰ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 689-670.

³³¹ PETKEVIČIŪTĖ, A. Vienetų reorganizavimo ar perleidimo <...>, p. 204.

įtvirtinta bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė – turinio viršenybės prieš formą principas³³².

Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas reorganizavimo atvejams, kurių pagrindinis tikslas – mokestinės naudos siekimas – rekomenduotas ir A. Paulausko disertacijoje „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“³³³.

Pabaigai paminėtina ir tai, kad, kaip *Leur-Bloem* byloje nurodė Teisingumo Teismas, akcijų mainai, net ir tais atvejais, kai tam tikrą įmonių grupės struktūrą siekiama sukurti *tik laikinai*, taip pat gali turėti tinkamą komercinę priežastį.

Disertacijos autorė taip pat norėtų atskirai atkreipti dėmesį į dar vieną 3 metų ribojimo perleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas aspektą. Kaip nurodyta disertacijoje anksčiau, mokesčių administratoriaus nuomone, kuri išdėstyta apibendrintame Pelno mokesčio įstatymo komentare, nesilaikant šio reikalavimo, akcijų mainai bus laikomi išmainytų akcijų *pardavimu* už išmainytų akcijų tikrąją rinkos kainą mainais gautų akcijų įsigijimo nuosavybės dieną.

Atkreiptinas dėmesys, kad Pelno mokesčio įstatymo 14 straipsnio 4 dalyje yra reglamentuojami tie atvejai, kai vieneto akcijas jo dalyvis apmoka turtu.

Išnagrinėjus aukščiau nurodytas reorganizavimo, veiklos perleidimo bei akcijų mainų operacijas, galima daryti prielaidą, kad vienos iš šių operacijų, o būtent veiklos perleidimo į apačią atveju, yra didinamas po šios operacijos savo veiklą tęsiančios dukterinės įmonės įstatinis kapitalas (Žr. disertacijos priedą Nr. 1), ir jis yra apmokamas turtu (motininės įmonės veikla), todėl tokio veiklos perleidimo nepripažinus perleidimo operacija Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus prasme (pažeidus 3 metų ribojimą), galėtų būti tvirtinama, kad turėtų būti taikoma Pelno mokesčio įstatymo 14 straipsnio 4 dalis ir toks perleidimas

³³² PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

³³³ PAULASKAS A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2006, p. 175.

vis tik neturėtų būti laikomas pelno mokesčio objektu. Tačiau individualiu paklausimu kreipusis į mokesčių administratorių, buvo gautas išaiškinimas, kad į Pelną mokesčio įstatymo 14 straipsnio 4 dalies reguliavimo sritį nepatenka tie atvejai, kai įstatinis kapitalas apmokamas veikla, t.y., ne vien turtu, bet ir teisėmis bei įsipareigojimais. Taigi, pažeidus Pelną mokesčio įstatyme įtvirtintą 3 metų apribojimą, disertacijos autorės nuomone, mokesčių mokėtojai nėra teisinio pagrindo išvengti turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

Kalbant apie antrąją Pelną mokesčio įstatymo normą, kurios atitikimas ES principams kelia abejonių, atkreiptinas dėmesys į Pelną mokesčio įstatyme įtvirtintą mokestinių nuostolių kėlimo mechanizmą.

Šioje disertacijoje, nagrinėjant mokestinių nuostolių perkėlimą tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atvejais, jau buvo atkreiptas dėmesys į tai, kad, vadovaujantis Pelną mokesčio įstatymo nuostatomis, nuostolių perkėlimas yra galimas tik tuo atveju, jei perimta veikla ar veiklos dalis tęsiama *ne trumpesnę kaip 3 metų laikotarpį*.

Palyginus su *bendrosiomis* nuostolių perkėlimo taisyklėmis, įtvirtintomis Pelną mokesčio įstatymo 30 straipsnyje, tiek nacionaliniais, tiek tarptautiniais reorganizavimo ir perleidimo atvejais yra nustatyta papildoma sąlyga – o būtent perimtos veiklos tęsimas *konkretų iš anksto* (neatsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį) įstatyme nustatytą terminą. Tuo tarpu antroji įstatyme nustatyta sąlyga, nustatanti, kad nebetęsiant perimtos veiklos nuostolių perkėlimas yra nutraukiamas, yra ta pati abiem atvejais – tiek reorganizavimo bei perleidimo operacijų, tiek bendruoju.

Minėta, jog nėra aišku, kodėl įstatymo leidėjas reorganizavimo bei perleidimo atvejais nustatė tokį papildomą išankstinį ir besąlyginį 3 metų apribojimą.

Šios disertacijos autorės nuomone, 3 metų veiklos tęstinumo taisyklė nuostolių perkėlimo atveju, kaip ir aukščiau aptartas apribojimas perleisti akcijas, yra iškreiptas Direktyvos 15 straipsnio įgyvendinimas nacionaliniame Pelną mokesčio įstatyme. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo bei mokslinėje literatūroje pateikiamas išvadas, ši taisyklė taip pat vertintina kaip tam tikras

besąlyginis suvaržymas, nesuteikiantis mokesčių mokėtojai galimybės apginti savo pozicijos, ir ji prieštarauja ES teisėje įtvirtintam proporcingumo principui. Šio reikalavimo, kaip ir aukščiau minėtojo išlaikyti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas, disertacijos autorės nuomone, Pelnų mokesčio įstatyme turėtų būti atsisakyta – jį turėtų pakeisti bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės – turinio viršenybės prieš formą principo – taikymas³³⁴.

Bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės taikymą tais atvejais, kai tarptautine reorganizavimo ar perleidimo operacija siekiama išvengti pelno mokesčio mokėjimo, pagrindžia ir toliau šioje disertacijoje išdėstyta Direktyvos 15 straipsnio analizė.

III.3.3. Direktyvos 15 straipsnio kilmė ir jo neperkėlimo į nacionalinę teisę pasekmės

Minėta, kad Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindas yra mokesčių vengimas, kuris preziumuojamas, kai tarptautinė reorganizavimo ar perleidimo operacija nėra vykdoma dėl tinkamų komercinių priežasčių. Nei mokesčių vengimo, nei tinkamų komercinių priežasčių sąvokos pačioje Direktyvoje nėra pateikiamos, taip pat, kaip nurodėme, Teisingumo Teismo praktika Direktyvos 15 straipsnio taikymo srityje yra labai negausi. Atsižvelgiant į tai, negalima daryti konkrečių išvadų dėl to, kada gali būti konstatuojamas mokesčių vengimas ar slėpimas, kuriems esant gali būti taikoma ši prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė, t.y. nėra tiksliai aišku, kokie nagrinėjamo Direktyvos straipsnio taikymo *pagrindai*.

Sprendžiant Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindų klausimą ankstesniame šios disertacijos skyriuje buvo nurodyta, tačiau tiksliai detalios neanalizuota *Kofoed* byla³³⁵. Ji padeda atsakyti, kas turėtų būti laikoma mokesčių vengimu Direktyvos 15 straipsnio taikymo tikslais, tačiau taip pat duoda pagrindo tolimesnei diskusijai, ar Direktyvos 15 straipsnis iš viso yra reikalingas.

³³⁴ PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

³³⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

Šioje byloje priimtame sprendime Direktyvos 15 straipsnį Teismas sujungė su bendroju Sąjungos principu, draudžiančiu piktnaudžiauti teise. Kaip šiame sprendime pažymėjo Teismas: „Direktyvos 90/434 15 straipsnio 1 dalies a punktas atspindi bendrąjį Bendrijos teisės principą, kad piktnaudžiavimas teise yra draudžiamas. Asmenys negali remtis Bendrijos teisės normomis siekdami apgauti arba piktnaudžiauti. Šių normų taikymas negali būti išplėstas taip, kad apimtų piktnaudžiavimo praktiką, t.y. operacijas, atliekamas ne sudarant pagrįstus komercinius sandorius, bet turint vienintelį tikslą – piktnaudžiaujant pasinaudoti Bendrijos teisėje numatytais lengvatomis“³³⁶. Analogiškos nuostatos išdėstytos ir *Foggia*³³⁷ byloje.

Įdomu pažymėti tai, kad draudimas piktnaudžiauti teise nėra rašytinis ES teisės principas – piktnaudžiavimo teisėmis (angl. *abuse of rights*) doktrina buvo išplėtotą Teisingumo Teismo praktikoje³³⁸. Tačiau 1990 m., kuomet Direktyva buvo priimta, šis principas Teisingumo Teismo dar nebuvo suformuluotas nagrinėjant *mokestines* bylas, juo buvo remiamasi tik bylose dėl laisvo asmenų judėjimo. Tad mokslinėje literatūroje taip pat keliamas klausimas, kaip Direktyvos nuostatos gali būti kildinamos iš jų priėmimo metu neegzistavusio principo ir nurodoma, kad tai greičiau specialioji norma mokesčių teisėje, nei bendrasis principas³³⁹. Neplėtojant šios teorinės diskusijos, toliau disertacijoje laikomasi pozicijos, išdėstytos Teisingumo Teismo sprendime, kad Direktyvos 15 straipsnis yra siejamas su bendroju ES principu, draudžiančiu piktnaudžiauti teise.

Nurodyta Teismo išvada labai svarbi, kadangi, kaip minėta, praktika Direktyvos taikymo srityje yra labai ribota. Kaip pažymima mokslinėje literatūroje³⁴⁰, bendrasis principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise, yra

³³⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>. TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 686.

³³⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia* <...>.

³³⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax* <...>.

LANG, M. et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 75.

TERRA, B., KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*. Amsterdamas: IBFD Publications BV, 2013, p. 49.

Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

³³⁹ PETROSOVITCH, K. *Abuse* <...>, p. 559.

³⁴⁰ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 687-688.

taikomas vienodai tiek teisei, harmonizuotai ES lygiu (netiesioginių mokesčių sritis), tiek ir neharmonizuotai (tiesioginiams, tame tarpe ir pelno, mokesčiams). Iš Teisingumo Teismo praktikos analizės taip pat matome, kad nagrinėjant Direktyvos taikymo aspektus, Teismas savo sprendimuose duoda nuorodas į pridėtinės vertės mokesčio sritį – aukščiau cituotų *Kofoed* ir *Foggia* sprendimų motyvuojamosiose dalyse Teismas nurodo ankstesnę savo praktiką, tokią kaip sprendimas *Halifax*³⁴¹ byloje (pridėtinės vertės mokesčio sritis). Iš to galime daryti išvadą, kad, Teismo nuomone, Direktyvos 15 straipsnyje kalbama apie tą patį mokesčių vengimą, kuris prieštarauja ES teisei bei yra uždraustas ir pridėtinės vertės mokesčio srityje³⁴².

Atsižvelgiant į išdėstytą ir ieškant atsakymo, kas turėtų būti laikoma Direktyvos 15 straipsnio taikymo pagrindu, t.y. mokesčių vengimu (piktnaudžiavimu), toliau analizuojama Teismo praktika ne tik Direktyvos taikymo, bet ir kitose srityse.

Kadangi Teisingumo Teismo praktikos nagrinėjant piktnaudžiavimo atvejus analizė dėl klausimo kompleksiskumo bei apimties turėtų būti atskiro darbo dalykas, toliau šiame tekste apsiribojama tik teisės moksle kaip kertinių išskiriamų bylų apžvalga³⁴³. Visų pirma, apžvelgiama aukščiau minėta *Halifax* byla. Taip pat analizuojama *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*³⁴⁴ byla – teisės moksle³⁴⁵ ji nurodoma kaip pati svarbiausia ir pati pirmoji, kurioje piktnaudžiavimo sąvoka aiškinta tiesioginių mokesčių srityje. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad *Cadbury Schweppes bei Cadbury Schweppes Overseas* byloje Teisingumo Teismas apjungė *Halifax* sprendime bei ankstesnėje savo praktikoje padarytas išvadas.

³⁴¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc* <...>.

³⁴² *Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC* <...>

³⁴³ Įdomu paminėti tai, kad teisės moksle nurodoma, jog vargu ar iš viso egzistuoja vieningas principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise, kadangi skirtinguose savo sprendimuose nustatant piktnaudžiavimo atvejus Teisingumo Teismas vartoja skirtingas sąvokas.

³⁴⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd* <...>.

³⁴⁵ LENAERTS, K. *Tax Mitigation* <...>, p. 220.

*Halifax*³⁴⁶ byloje Teismas aiškino, ar piktnaudžiavimo atveju gali būti ribojama asmens teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Piktnaudžiavimas šiame Teismo sprendime charakterizuojamas objektyviu ir subjektyviu elementais (siekiant tikslumo pažymėtina, kad tiesiogiai sąvokos „subjektyvusis elementas“ Teismas savo sprendime nenaudoja, tačiau atsižvelgiant į tai, kad tai nėra šios disertacijos dalykas, toliau šis aspektas detaliau nėra nagrinėjamas)³⁴⁷.

Teismo nuomone, „tam, jog būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą³⁴⁸.

Ar nurodyti požymiai nagrinėtoje byloje egzistavo, turėjo nustatyti nacionalinis teismas. Atsakant į klausimą dėl pirmojo požymio egzistavimo, vadovaujantis Teismo rekomendacijomis, turėjo būti analizuojami pridėtinės vertės mokesčio sistemoje taikomi principai, visų pirma neutralumo principas ir pagrindinė jo įgyvendinimo priemonė – mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą. Nustatinėjant antrąjį požymį turėjo būti vertinama įvykdytų sandorių tikroji reikšmė ir prasmė.

Nustačius abu šiuos požymius, kaip aiškina Teismas, turėtų būti atkuriamos tikrosios aplinkybės taip, lyg nagrinėjami sandoriai nebūtų įvykę.

Analogiškos nuostatos cituojamos ir vėlesnėje Teisingumo Teismo nagrinėtoje – *RBS*³⁴⁹ – byloje.

*Cadbury Schweppes bei Cadbury Schweppes Overseas*³⁵⁰ byloje Teismas išaiškino, kad ES teisėje įtvirtinta įsisteigimo laisvė gali būti ribojama viešojo

³⁴⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax* <...>.

³⁴⁷ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 687.

LENAERTS, K. *Tax Mitigation* <...>, p. 224.

³⁴⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax* <...>.

TERRA, B., KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives* <...>, p. 67.

³⁴⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs prieš RBS Deutschland Holdings GmbH (C-277/09)*.

³⁵⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes* <...>.

intereso pagrindais. Vienas iš tokių pagrindų yra būtinybė riboti mokesčių vengimo galimybes³⁵¹. O mokesčių vengimas yra tada, kai sudaromi apsimestiniai sandoriai. Šiame savo sprendime, kaip ir *Halifax* atveju aiškinant piktnaudžiavimo sąvoką, Teismas išaiškino, kad apsimestiniam sandoriui yra būtini du elementai – subjektyvusis ir objektyvusis. Subjektyvusis elementas šiuo atveju reiškia asmens siekį gauti mokestinę naudą, o objektyvusis elementas yra objektyvios aplinkybės, įrodančios, kad tikslai, kurių buvo siekiama priimant tam sandoriui pritaikytą teisės normą, šiuo konkrečiu atveju nebuvo pasiekti.

Čia labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad subjektyvusis elementas pats vienas nėra pagrindas pripažinti, kad sudarytas sandoris yra apsimestinis³⁵². Tą patvirtina ir Teismo sprendimas: „[...] tikslas gauti mokestinę naudą ir šiuo tikslu įkurta kontroliuojama užsienio bendrovė bei su ja sudaryti sandoriai nėra pakankamas pagrindas teigti, kad buvo sudarytas apsimestinis sandoris, kuriuo buvo siekiama išvengti mokesčių“³⁵³. Be subjektyvaus elemento būtinas ir objektyvusis, o būtent tai, kad mokesčių mokėtojo veikla neatitinka ES principų.

Apibendrinant aukščiau išdėstytą, galime daryti tokias išvadas: 1) Direktyvos 15 straipsnis yra bendrojo principo, draudžiančio piktnaudžiauti teise, išraiška tarptautinių reorganizavimų bei perleidimų srityje; 2) piktnaudžiavimas (taigi ir mokesčių vengimas Direktyvos prasme) apibūdinamas objektyviuoju bei subjektyviuoju kriterijais. Subjektyvusis kriterijus reiškia mokesčių mokėtojo tikslą išvengti mokesčių, objektyvusis – tai, jog mokesčių mokėtojo veikla neatitinka Direktyvoje įtvirtintų principų (ja siekiamų tikslų).

Kas nagrinėjamos Direktyvos taikymo atveju galėtų būti laikoma objektyviuoju kriterijumi, apibūdinančiu apsimestinį sandorį, Teismas savo praktikoje kol kas nėra išaiškinęs. Atsižvelgiant į pateiktą pavyzdį *Cadbury*

³⁵¹ Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Kovos su piktnaudžiavimu priemonių <...>.

TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 914.

³⁵² Atkreiptinas dėmesys, kad piktnaudžiavimui (mokesčių vengimui), vadovaujantis Teisingumo Teismo praktika, būtina nustatyti tiek subjektyvųjį, tiek objektyvųjį elementus, tuo tarpu Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje įrodinėjamas tik subjektyvusis elementas – apie tai rašoma disertacijoje toliau.

³⁵³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes* <...>.

Schweppes bei Cadbury Schweppes Overseas byloje bei Direktyvos 15 straipsnio formuluotę (o būtent joje įtvirtintą prezumpciją), galime daryti išvadą, kad šiuo atveju objektyvusis kriterijus yra tada, kai mokesčių mokėtojas tarptautiniu reorganizavimu ar perleidimu siekia ne veiklos restruktūrizavimo (pertvarkymo) ar racionalizavimo, o kitų tikslų. Pvz., dviejų skirtingų veiklų atskyrimas į atskiras įmones; veiklą vykdančios ir turtą valdančios įmonių suformavimas, siekiant sumažinti verslo riziką, laikytini atitinkančiais Direktyvos siekiamus tikslus. Jei šie veiksmai vykdomi tik tam, kad, pvz., būtų pasiektas palankesnis *jau numatytų* išmokėti dividendų apmokestinimas, arba visa įmonių grupės struktūra ir operacijos sudėliojamos taip, kad mokesčiai nebūtų mokami nei vienoje iš jurisdikcijų, tai jau laikytina mokesčių vengimu. Tačiau kiekvienas konkretus atvejis, kaip nurodo ir Teisingumo Teismas savo praktikoje, nagrinėtinas atskirai³⁵⁴.

Padarius išvadą, jog Direktyvos 15 straipsnis viso labo atspindi bendrąją Europos Sąjungos principą, draudžiantį piktnaudžiauti teise, o taip pat atsižvelgiant į jau aptartas problemas, kurias kelia Direktyvos 15 straipsnio formuluotė (neaiškus vartojamų sąvokų turinys, įrodinėjimo naštos paskirstymas), toliau šioje disertacijoje keliamas klausimas, ar Direktyvos 15 straipsnio perkėlimas į nacionalinius teisės aktus iš viso yra būtinas bei kokios pasekmės kyla jo neperkėlimo atveju.

Pažymėtina tai, kad literatūroje galima sutikti nuomonę, jog Direktyvos 15 straipsnis nesukuria reikšmingos vertės ir jo iš viso turėtų būti atsisakyta³⁵⁵.

Taigi, kaip nurodyta Direktyvos 15 straipsnyje, valstybė narė *gali* atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos nuostatų, jeigu išaiškėja, kad jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.

Direktyvos 15 straipsnis suteikia valstybėms narėms *teisę* mokesčių slėpimo ar vengimo atvejais neleisti pasinaudoti Direktyvoje numatytu palankiu

³⁵⁴ PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

³⁵⁵ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 697.

apmokestinimo režimu. Tačiau Direktyvoje nėra numatyta, kokios pasekmės kyla, jei valstybė narė šio straipsnio į nacionalinę teisę neperkelia.

Kyla klausimas – kokią priemonę tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo metu esant mokesčių vengimui ar slėpimui galėtų taikyti mokesčių administratorius? Ar Direktyvos 15 straipsnis galėtų būti taikomas tiesiogiai, o galbūt valstybė narė, neperkėlusi Direktyvos 15 straipsnio į nacionalinę įstatymą, tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atveju iš viso praranda galimybę taikyti bet kokią, net ir nacionalinėje teisėje įtvirtintą, prieš mokesčių vengimą nukreiptą, normą?

Atsakymai į šiuos klausimus pateikiami Teisingumo Teismo praktikoje – sprendime *Hans Markus Kofoed prieš Skatteministeriet*³⁵⁶.

Šios bylos faktinės aplinkybės yra tokios, kad H. M. Kofoed ir N. Toft turėjo po 50 proc. Danijos įmonės *Cosmopolit* akcijų. Jie taip pat įsigijo po vieną Airijos bendrovės *Dooralong* akciją. Pastaroji bendrovė padidino įstatinį kapitalą išleisdama naujas akcijas, kurios buvo iškeistos į H. M. Kofoed ir N. Toft turėtas *Cosmopolit* akcijas. Po tokios operacijos H. M. Kofoed ir N. Toft valdė *Dooralong* akcijas, o ši – visas *Cosmopolit* akcijas. Praėjus *dviem dienoms* po akcijų mainų *Dooralong* gavo dividendus iš savo naujos dukterinės įmonės *Cosmopolit*, atitinkamai dar po dviejų dienų *Dooralong* visuotinis akcininkų susirinkimas nutarė išmokėti dividendus H. M. Kofoed ir N. Toft. Tiek prašymą pateikti prejudicinį sprendimą patekusioms institucijoms, tiek Teisingumo Teismui šiuo atveju kilo klausimas dėl galimybės taikyti Direktyvos nuostatas galimo piktnaudžiavimo (piktnaudžiavimas buvo įžvelgtas akcijų mainų ir netrukus įvykusio dividendų išmokėjimo operacijose) atveju. Pažymėtina, kad Danijoje, kurios teisės aktai būtent ir buvo nagrinėjami aptariamoje byloje, Direktyvos 15 straipsnis į nacionalinę teisę nebuvo perkeltas.

Atsakant į klausimą, ar Direktyvos 15 straipsnis gali būti taikomas tuomet, kai jis nėra perkeltas į nacionalinę teisę, Teismo sprendime visų pirma atkreipiamas dėmesys į tai, kad teisinio saugumo principas draudžia

³⁵⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed <...>*.

direktyvoms pačioms sukurti pareigas asmenims. Taigi valstybė narė negali remtis direktyvomis asmenų atžvilgiu³⁵⁷. Tačiau taip pat pažymima, kad valstybės narės *gali pasirinkti* direktyvų įgyvendinimo formą ir būdus, leidžiančius geriausiai užtikrinti jų siekiamą rezultatą³⁵⁸.

Kaip šioje byloje pažymėjo generalinė advokatė³⁵⁹, tam tikrais atvejais Direktyvai perkelti, atsižvelgiant į jos turinį, gali pakakti ir bendro teisinio konteksto, todėl formalus ir pažodinis direktyvos nuostatų perėmimas specialiose nacionalinėse nuostatose nėra būtinas. Teismas sutiko su tokia nuomone ir nurodė, kad nagrinėjamoje byloje turėtų būti patikrinta, ar Danijos teisėje yra *nuostata ar bendrasis principas, pagal kuriuos piktnaudžiavimas teise yra uždraustas*, arba kitos nuostatos dėl mokesčių vengimo ar mokesčių slėpimo, kurios galėtų būti aiškinamos pagal Direktyvos 15 straipsnį ir pagrįstą Direktyvoje numatytą lengvatų netaikymą.

Taigi, *Kofoed* byloje Teisingumo Teismas padarė aiškią išvadą, kad šalys narės gali uždrausti naudotis palankiu Direktyvoje numatytu apmokestinimo režimu net ir tuo atveju, kai Direktyvos 15 straipsnis nėra perkeltas į nacionalinę teisę. Bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė ar net nerašytas (teismų praktikoje suformuluotas) principas tokiais atvejais gali būti tinkamos priemonės apmokestinimui pagrįsti³⁶⁰. Tačiau taip pat labai svarbu pažymėti tai, kad tiesioginio Direktyvos 15 straipsnio taikymo galimybės Teismas nenurodė³⁶¹, kadangi, kaip minėta, jo pozicija yra tokia, kad Direktyvos pačios asmenims pareigų sukurti negali.

Įdomu paminėti tai, kad, vadovaujantis tokia Teisingumo Teismo pozicija, Vokietijoje buvo atsisakyta specialių prieš mokesčių vengimą

³⁵⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>. TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 687-688.

LANG, M. et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 172.

Plačiau apie tiesioginį Direktyvos nuostatų, taip ir 15 straipsnio, taikymą rašoma kitame disertacijos skyriuje.

³⁵⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

³⁵⁹ Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. liepos 15 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

³⁶⁰ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 688.

TERRA, B., KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives* <...>, p. 55.

IBDF Tax Travel Companions <...>, p. 82.

³⁶¹ LANG, M. et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 172

nukreiptų priemonių, taikomų reorganizavimo atvejais, ir, taip pat kaip ir Danijoje, šiuo metu taikomos bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos³⁶².

Teisės moksle³⁶³ analizuota Teismo sprendime, priimtame *Kofoed* byloje, nurodyta galimybė tais atvejais, kai tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo metu siekiama išvengti mokesčių, taikyti *teismų praktikoje* suformuluotą (tačiau teisės aktuose neįtvirtintą) prieš mokesčių vengimą nukreiptą principą. Daroma išvada, kad tais atvejais, kai taikomas teisės aktuose neįtvirtintas principas ir remiantis juo mokesčių mokėtojai kyla prievolė mokėti mokesčius, galimai pažeidžiama Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija, kuri nuosavybės teises riboti leidžia *tik įstatymu*. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad teismų praktika teisės šaltiniu laikoma bendrosios teisės tradicijos šalyse (ne kontinentinėje teisės sistemoje, taigi ir ne Lietuvoje), toliau šioje disertacijoje nurodyta problema detalai neanalizuojama.

Atsižvelgiant į šios disertacijos III dalies 3 skyriuje išdėstytus Teisingumo Teismo jurisprudencijoje suformuluotus principus; išvadas, daromas mokslinėje literatūroje, bei kitų šalių praktiką, toliau šioje disertacijoje (3.5. skyriuje) nagrinėjamas klausimas, kokia prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė turėtų būti taikoma tais atvejais, kai tarptautiniu reorganizavimu ar perleidimu vengiama mokesčių mokėjimo Lietuvoje. Taip pat analizuojami tokiais atvejais kylantys probleminiai prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės taikymo aspektai.

III.3.4. Direktyvos 15 straipsnio taikymais kitų mokesčių, nei pelno mokestis, vengimo atvejais

Nagrinėjant Direktyvos 15 straipsnį pabaigai aptartina ir tai, prieš *kokių* mokesčių vengimo atvejus jis yra nukreiptas.

Į minėtą klausimą atsakymas buvo pateiktas Teisingumo Teismo nagrinėtoje *Zwijnenburg* byloje³⁶⁴, kur nagrinėta situacija, kilusi mokesčių

³⁶² VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 300.

³⁶³ ZALASINSKI A., *Case-Law-Based Anti-Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in Kofoed*. *European Taxation*, 2007 gruodis, p. 571-576.

³⁶⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. *2010 m. gegužės 20 d. sprendimas Zwijnenburg* <...>.

mokėtojui siekiant išvengti Nyderlandų nacionalinėje teisėje nustatyto nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio.

Šioje byloje Teisingumo Teismas, visų pirma, dar kartą pakartojo *A. Leur-Bloem* sprendime suformuluotą bendrąją Direktyvos 15 straipsnio taikymo taisyklę – Direktyva be jokių išimčių taikoma *visiems* joje numatytiems tarptautiniams reorganizavimo bei perleidimo atvejams, nesvarbu, koks būtų tokių operacijų tikslas. Mokesčių mokėtojo tikslas išvengti mokesčių ar juos nuslėpti yra svarbus tik sprendžiant dėl Direktyvos 15 straipsnio – prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos – taikymo. Direktyvos 15 straipsnis yra išimtis iš Direktyva sukurto mechanizmo, taigi neturi būti aiškinamas plečiamai.

Sprendime Teismas taip pat pažymėjo, kad Direktyvoje numatytos lengvatos yra taikomos tik apmokestinant turto vertės padidėjimo pajamas. Direktyvoje nėra jokių nuorodų, kurios leistų daryti išvadą, kad Direktyvos nuostatos galėtų būti taikomos ir joje nenurodytiems mokesčiams. Atsižvelgiant į tai, Teismo nuomone, ir Direktyvos 15 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip, kad jis neuždraudžia pasinaudoti Direktyvoje numatytais lengvatomis, jei mokesčių mokėtojas reorganizavimo ar perleidimo operacijomis siekia išvengti mokesčio, nepatenkančio į šios Direktyvos taikymo sritį.

Direktyvos 15 straipsnį aiškinti siaurai siūloma ir mokslinėje literatūroje³⁶⁵: šis straipsnis neturėtų būti taikomas tais atvejais, kai siekiama išvengti mokesčių, kuriems nėra taikoma pati Direktyva, tokiems, kaip, pvz., kapitalo ar pridėtinės vertės mokesčiai. Direktyvos 15 straipsnis skirtas užtikrinti tiesioginių mokesčių surinkimą, todėl nebūtų teisinga juo užtikrinti netiesioginių mokesčių mokėjimą. Atsisakymas taikyti Direktyvoje nustatytas lengvatas dėl to, kad operacijomis siekiama išvengti joje nenustatyto mokesčio, taip pat prieštarautų ir proporcingumo principui.

Atskirai paminėtina tai, kad vadovaujantis *Zwijnenburg* byloje suformuluota išvada, literatūroje taip pat siūloma atsisakyti šioje disertacijoje

³⁶⁵ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 291, 307.

jau aptartos Direktyvos 15 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos darbuotojų atstovavimą įmonės valdymo organuose laiduojančios taisyklės.

Mokslinėje literatūroje³⁶⁶ nurodoma, kad *Zwijnenburg* sprendimas gali būti naudojamas kaip įrankis vengiant kai kurių kitų mokesčių tais atvejais, kai to nedraudžia ES teisės ar nacionalinės teisės normos. Kaip pavyzdys nurodomas paveldimo turto bei turto perleidimo mokesčiai.

Kalbant apie *Zwijnenburg* sprendimo reikšmę Lietuvoje, atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių vengimo atvejais mokesčių administratorius turi teisę taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Šis principas galioja *visiems* Mokesčių administravimo įstatymu Lietuvoje nustatytiems mokesčiams. Taigi, jei reorganizavimo ar perleidimo dėka būtų išvengta kito, nei pelno mokestis, mokėjimo į Lietuvos valstybės biudžetą, būtų taikoma bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta norma.

III.3.5. Bendroji prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė Lietuvos mokesčių teisės aktuose

Lietuvoje Direktyvos 15 straipsnis – prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė – į Pelną mokestį įstatymą tiesiogiai perkeltas nebuvo. Kodėl įstatymo leidėjas priėmė tokį sprendimą ir kokios priemonės turėtų būti taikomos, kai reorganizavimo ar perleidimo operacija siekiama išvengti mokesčių mokėjimo Lietuvoje, nėra aišku – aiškinamajame atitinkamo Pelną mokestį įstatymo projekto rašte³⁶⁷ viso labo nurodoma, kad įstatymo nuostatas siekiama suderinti su Direktyva.

Atsižvelgiant į šios disertacijos III dalies 3.1. – 3.3. skyriuose išdėstytus Teisingumo Teismo jurisprudencijoje suformuluotus principus (o būtent tai, kad tiesioginio Direktyvos 15 straipsnio perkėlimo nėra reikalaujama, pakanka nacionalinėje teisėje įtvirtintos *bendrosios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės*); išvadas, daromas mokslinėje literatūroje, bei kitų šalių praktiką, galime daryti išvadą, kad siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui

³⁶⁶ PETROSOVITCH, K. Abuse <...>, p. 561.

³⁶⁷ *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokestį įstatymo projekto <...>.*

tarptautinio³⁶⁸ reorganizavimo bei perleidimo atvejais, Lietuvos mokesčių administratorius galėtų vadovautis *bendraja prieš mokesčių vengimą nukreipta norma* – turinio viršenybės prieš formą principu, įtvirtintu Mokesčių administravimo įstatymo³⁶⁹ 69 straipsnio 1 dalyje³⁷⁰.

Pažymėtina ir tai, kad 2008 m. tarptautinės audito kompanijos atliktos Direktyvos studijos duomenimis³⁷¹, nagrinėjamas Direktyvos 15 straipsnis į nacionalinį įstatymą tiesiogiai buvo perkeltas tik 13-oje (iš tuo metu buvusių 27-ių) ES valstybių narių. Kitos valstybės narės mokesčių vengimo atvejais taikė arba *bendrąjį*, arba specialiąsias prieš mokesčių vengimą nukreiptas priemones.

Atkreiptinas dėmesys, kad disertacijos rengimo metu *reorganizavimų ir perleidimų srityje* Lietuvoje buvo³⁷² išnagrinėta viena byla³⁷³. Joje tiesiogiai reorganizavimo ar perleidimo operacija nekvestionuota, tad teismų praktikoje *tiesioginio* atsakymo į klausimą, ar tokiais atvejais būtų taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, kol kas nėra pateikiama.

Tačiau disertacijos autorės nuomonę patvirtina žemiau aptarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika (tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių srityje), kuri turinio viršenybės prieš formą principą sieja su tuo pačiu draudimu piktnaudžiauti teise, su kuriuo Teisingumo Teismo jurisprudencijoje siejamas ir Direktyvos 15 straipsnis.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinime (I dalyje)³⁷⁴ nurodant turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygas *tiesioginių mokesčių srityje*, Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio nuostatos sujungiamos su bendroju principu, draudžiančiu piktnaudžiauti teise:

³⁶⁸ Reorganizavimo ar perleidimo atvejai, kurie neturi tarptautinio elemento, aptariami kitame disertacijos skyriuje.

³⁶⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas <...>.

³⁷⁰ PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

³⁷¹ *Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC* <...>.

³⁷² 2016 m. rugsėjo 24 d. duomenimis.

³⁷³ Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. *2011 m. liepos 25 d. sprendimas byloje Nr. S-173(7-119/2011)*.

³⁷⁴ *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)*. [interaktyvus. Žiūrėta 2015-09-24]. Prieiga per internetą: < file:///C:/Users/Namine%20baze/Downloads/21_apibendrinimas.pdf >.

„akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas *draudimo piktnaudžiauti teise principas*. Akcentuotina, jog tokios nuostatos, aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų – draudimo piktnaudžiauti teise principo – turinį laikomasi ir Teisingumo Teismo praktikoje (pvz., žr. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimą *Weald Leasing Ltd.* byloje (C-103/09), 27 p.). [...] Be to, draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. Šio bendrojo principo egzistavimą pagrindžia ir Teisingumo Teismo praktika (pvz., žr. 2000 m. gruodžio 14 d. prejudicinis sprendimas byloje *EmslandStärke*, C-110/99, rink. p. I-11569). Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriamą teisinę situaciją, lemianti mokesčinę naudą (mokesčinį pranašumą). Tokios mokesčinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus (Mokesčių administravimo įstatymo 7, 8 straipsniai), nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla.“

Taigi, išdėstyta Vyriausiojo administracinio teismo pozicija dar kartą patvirtina šioje disertacijoje padarytą išvadą, kad tais atvejais, kai tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atvejais vengiama mokėti mokesčius Lietuvoje, turėtų būti taikomas turinio viršenybės prieš formą principas. Analogišką išvadą galima daryti ir iš Europos Bendrijų Komisijos komunikato dėl kovos su piktnaudžiavimu priemonių³⁷⁵, kuriame, siekiant identifikuoti piktnaudžiavimo atvejus, rekomenduojama atlikti turinio viršenybės prieš formą analizę.

Šios disertacijos autorė taip pat atkreipia dėmesį, kad Teisingumo Teismo suformuluota koncepcija, draudžianti piktnaudžiauti teise, vienodai taikoma tiek tiesioginių, tiek netiesioginių mokesčių sričiai³⁷⁶. Tai, kad turinio viršenybės

³⁷⁵ Komisijos komunikatas Tarybai <...>.

³⁷⁶ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 687.

prieš formą principas yra bendrasis teisės principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise, dar kartą patvirtina ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika *netiesioginių mokesčių srityje*, o būtent nagrinėjant bylas dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą ribojimo pagrindų ir sąlygų.

Šioje disertacijoje aukščiau nurodėme, kad Teisingumo Teismas *Halifax*³⁷⁷ byloje suformulavo bendrą taisyklę, pagal kurią asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama *piktnaudžiavimo atveju*. Piktnaudžiavimas šiame Teismo sprendime charakterizuojamas objektyviuoju ir subjektyviuoju elementais.

Šia Teisingumo Teismo praktika vadovaujasi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas³⁷⁸: „Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepciją Teisingumo Teismas apibrėžė *Halifax* byloje. Piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kuomet mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą nesiejant jų su ekonominiu pagrindu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokestinės naudos įgijimas. Teisingumo Teismas suformulavo piktnaudžiavimo teise taisyklės dėl PVM mokesčio, o būtent konstatavo, kad piktnaudžiavimas bus tuomet, kai bus nustatytos dvi būtinos sąlygos: 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas Šeštojoje direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo“.

Atkreiptinas dėmesys, kad įstatyminiu lygiu piktnaudžiavimas PVM srityje uždraustas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo³⁷⁹ 64 straipsnio 9 dalyje, kurioje nustatyta, kad Mokesčių administravimo įstatymo nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose-faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos: 1) negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita-faktūra atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus; 2) gali būti atskaitomos

³⁷⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax* <...>.

³⁷⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.

³⁷⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas <...>.

neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita-faktūra atitinka ne visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus.

Kaip paaiškinta Valstybinės mokesčių inspekcijos parengtame apibendrintame PVM įstatymo komentare³⁸⁰, šiame PVM įstatymo straipsnyje kalbama apie tuos atvejus, kuomet yra taikomas Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje numatytas turinio viršenybės prieš formą principas.

Taigi, ir netiesioginių mokesčių srityje esant piktnaudžiavimo atvejams taikomas Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas.

Pagrindus išvadą dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo tarptautinių perleidimų ar reorganizavimų atvejams, toliau tikslinga nagrinėti pačią Mokesčių administravimo įstatymo normą ir jos taikymo sąlygas, bei aptarti probleminius šio principo taikymo aspektus.

Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnyje mokesčių vengimas apibrėžiamas kaip sandoris, ūkinė operacija ar jų grupė, sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. *inter alia* tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus.

Direktyva sukurtas mechanizmas būtent ir nukelia turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą, taigi, galima sakyti, reorganizavimo ar perleidimo atvejais savyje turi tam tikrą mokesčio išvengimo elementą.

Aiškinant plačiau, pvz., tam tikra įmonių grupės struktūra gali būti pasiekama tiek vykdant pirkimo – pardavimo sandorius, tiek atliekant perleidimo operacijas. Pirkimo – pardavimo atveju būtų apmokestinamos turto vertės padidėjimo pajamos, o reorganizavimo ar perleidimo atvejais mokesčių tikslais turto vertės padidėjimo pajamos nesusidaro. Taigi, mokesčių mokėtojas, pasirinkdamas ne pirkimą – pardavimą, o reorganizavimą ar perleidimą, galima sakyti, savotiškai išvengia mokesčių mokėjimo. Tačiau teigti, jog tokiais atvejais turėtų būti taikoma prieš mokesčių vengimą nukreipta norma, negalime. Mokesčių mokėtojas, įgyvendindamas reorganizavimo bei perleidimo

³⁸⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras <...>.

operacijas, tiesiog naudojasi įstatymo leidėjo jam suteiktu instrumentu (kaip buvo minėta šioje disertacijoje anksčiau, reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo mechanizmas netgi nelaikytinas mokesčine lengvata), todėl savarankiška reorganizavimo ar perleidimo operacija nėra mokesčių vengimo (ar legalaus mokesčių planavimo) atvejis. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėjimo atidėjimas yra Direktyvos esmė, mokesčių vengimas neturėtų būti painiojamas su Direktyva nustatyto palankaus apmokestinimo mechanizmo taikymu³⁸¹.

Iš esmės kitokia situacija yra tuomet, kai reorganizavimo ar perleidimo operacijos yra tik tam tikrų *ūkinių operacijų grupės dalis*, t.y. mokesčių mokėtojas įgyvendina grupę operacijų, tame tarpe ir reorganizavimo ar perleidimo atvejį taip, kad jos sukeltų kuo mažesnes mokesčines implikacijas. Pavyzdžiui, dėl akcijų mainų įmonės akcininku tampa jurisdikcijoje, kurioje numatytas palankesnis dividendų apmokestinimo režimas, įsikūręs asmuo. Arba įgyvendinamos perleidimo operacijos, dėl kurių įmonės akcininku tampa asmuo, kurio jurisdikcijoje numatytas palankesnis turto vertės padidėjimo pajamų, susidarančių perleidus akcijas, apmokestinimas.

Tačiau taip pat būtina atkreipti dėmesį į tai, kad abu nurodyti atvejai, esant skirtingoms faktinėms aplinkybėms, gali būti tiek veiklos racionalizavimo (tame tarpe ir legalaus mokesčių planavimo), tiek mokesčių vengimo pavyzdžiai. Jeigu, pvz., įmonės akcininkas bus pakeistas prieš pat dividendų išmokėjimą ar akcijų perleidimą, labiau tikėtinas mokesčių vengimo atvejis. Jei nei dividendų mokėjimas, nei akcijų perleidimas artimiausioje ateityje nėra numatyti, tuomet mokesčių vengimas ginčytinas. Šiuo atveju labai svarbu pažymėti tai, kad, kaip daugelyje nagrinėtų bylų yra nurodęs ir Teisingumo Teismas, kiekvienas atvejis turėtų būti nagrinėjamas atskirai³⁸². Teismo sprendimas *Cadbury Schweppes bei Cadbury Schweppes Overseas* byloje

³⁸¹ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 290.

³⁸² VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 289-293.

papildomai reikalauja, kad būtų atsižvelgiama į objektyvias, galimas patikrinti aplinkybes³⁸³.

Apibendrinant išdėstyta, *pirmasis* turinio viršenybės prieš formą principo taikymo aspektas tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atvejais yra tas, kad siekiant išvengti mokesčių tokios operacijos naudojamos kaip *ūkinių operacijų grupės dalis*. Nustatinėjant, ar mokesčių mokėtojas turėjo tikslą išvengti mokesčių, turi būti vertinama operacijų visuma ir objektyvios, galimos patikrinti aplinkybės, o ne pavienis reorganizavimo ar perleidimo atvejis³⁸⁴.

Iliustruojant aukščiau pateiktą išvadą aptartina Lietuvoje paplitusi mokesčių planavimo praktika, kuomet vykdant tarptautines reorganizavimo ar perleidimo operacijas į kitas ES šalis perkeliamos piniginės lėšos ar įmonių grupė struktūrizuojama taip, kaip palūkanos pagal *jau* sudarytas paskolų sutartis ar parkirstytasis pelnas būtų mokami į palankesnę apmokestinimą taikančias jurisdikcijas. Pvz., Lietuvos įmonė, sugeneravusi didelį kiekį piniginių lėšų, jų neskolina kitoms grupės įmonėms tiesiogiai, o yra sujungiama su, sakykime, Liuksemburgo įmone. Tokiu būdu grupės įmonės teisine prasme paskolos sutartis sudaro su Liuksemburgo įmone, atitinkamai šiai įmonei mokamos palūkanos už suteiktas paskolas. Pasinaudojus nacionalinių Liuksemburgo teisės aktų bei sudarytų tarptautinių sutarčių nuostatomis, grupės įmonėms iš Liuksemburgo skolinama be mokestinių pasekmių arba jos yra minimalios. Analogiškai, pasinaudojant reorganizavimo bei perleidimo operacijomis, užsienio įmonėms gali būti perkeliamos *jau* sudarytos ir galiojančios paskolų sutartys ar įmonių grupė struktūrizuojama taip, kaip dividendai būtų mokami į tą jurisdikciją, kur paskirstyto pelno apmokestinimas yra mažesnis.

Disertacijos autorės nuomone, aptariamais atvejais mokestine prasme vertinant sudarytų sandorių grupę, analizuotina visų operacijų visuma – ar siekis mažinti mokestinę naštą yra *vyraujantis*, ar visgi verslo praktika pasirinkta atsižvelgiant į kitas objektyvias aplinkybes aplinkybes, pvz. finansavimo veiklą iškelti į jurisdikciją, kur aiškesnis mokestinis reglamentavimas bei

³⁸³ LENAERTS, K. Tax Mitigation <...>, p. 237.

³⁸⁴ PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

administravimas, stabilesnė ekonominė bei politinė situacija, daugiau patyrusių specialistų ir pan.

Analizuojant aukščiau nurodytas situacijas taip pat atkreiptinas dėmesys į šioje disertacijoje jau nagrinėtą veiklos tęsimo per nuolatinę buveinę problemą. Disertacijos autorės nuomone, net ir teisine prasme perkėlus pinigines lėšas ar paskolų sutartis užsienio įmonėms, jos ir toliau lieka susijusios su nuolatine buveine Lietuvoje, tad ir ir apmokestinimo sąlygos turėtų nesikeisti – tiek apmokestinant palūkanas, tiek dividendus, turėtų būti vertinama, kas yra faktiškasis³⁸⁵ tokių palūkanų ar dividendų gavėjas (angl. *beneficial owner*) – ar užsienio įmonė, ar visgi nuolatinė buveinė Lietuvoje.

Taip pat paminėtina ir ta aplinkybė, kad po kurio laiko tokios nuolatinės buveinės Lietuvoje yra uždaromos. Šioje disertacijoje jau išsamiai rašyta apie tai, kad nuolatinė buveinė laikytina perleidžiančiosios valstybės finansinių interesų apsauga, todėl, disertacijos autorės nuomone, mokestine prasme vertinant sandorių grupę, taip pat turėtų būti analizuojamos aplinkybės, kokios apimties veikla per nuolatinę buveinę po reorganizavimo ar perleidimo operacijos Lietuvoje buvo vykdoma, kiek laiko ji buvo vykdoma (ar nuolatinės buveinės uždarymas nesutapo su mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino pabaiga) ir pan.

Nagrinėjant Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, taip pat aptartina objektyviosios mokesčių vengimo (piktnaudžiavimo) pusės problema.

Šiuo metu galiojančioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje akcentuojama tik subjektyvioji mokesčių vengimo pusė. Pagal šio įstatymo 69 straipsnio 1 dalį tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė *sudaromi turint tikslą* gauti mokestinę naudą, t. y., tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti

³⁸⁵ Apmokestinimas atsižvelgiant į *faktiškąjį* gavėją įtvirtintas Pavyzdinėje pajamų ir kapitalo mokesčių konvencijoje bei jos komentare, taip pat dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse.

mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Taigi, formaliai vadovaujantis šiuo metu galiojančiu reglamentavimu, turinio viršenybės prieš formą principas gali būti taikomas tada, kai nustatomas subjektyvusis elementas – asmens siekis gauti mokestinės naudos. Tokios taisyklės formuluojamos ir teismų praktikoje³⁸⁶.

Tačiau labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad turinio viršenybės prieš formą principas yra bendrasis principas, draudžiantis piktnaudžiauti teise. Tą patvirtino ir aukščiau cituotas Vyriausiojo administracinio teismo praktikos apibendrinimas. Dar daugiau – šio teismo sprendimuose duodama nuoroda į šio principo taikymo sąlygas suformulavusią Teisingumo Teismo praktiką. Vadovaujantis Teisingumo Teismo suformuluotais principais, piktnaudžiavimas savo teisėmis yra tada, kai sudaromi apsimestiniai sandoriai, kuriems būtinai *abu elementai* – subjektyvusis ir objektyvusis. Subjektyvusis elementas reiškia asmens siekį gauti mokestinę naudą, o objektyvusis elementas yra objektyvios aplinkybės, įrodančios, kad tikslai, kurių buvo siekiama priimant tam sandoriui pritaikytą teisės normą, šiuo konkrečiu atveju nebuvo pasiekti.

Pažymėtina, kad tokios nuomonės laikosi ir mokesčių administratorius – apibendrintame Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio komentare išaiškinta, kad vienas iš turinio viršenybės prieš formą principo taikymo pagrindų yra tai, kad „sudarytas sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė,

³⁸⁶ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. balandžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-499/2009.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-2691/2012.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. kovo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-404/2013.

vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės“³⁸⁷.

Todėl atsižvelgiant į išdėstytą, tais atvejais, kai tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo metu vengiama mokėti mokesčius Lietuvoje, taikant turinio viršenybės prieš formą principą turėtų būti įrodinėjamas ne tik subjektyvusis piktnaudžiavimą apibrėžiantis elementas – mokesčių mokėtojo tikslas gauti mokestinės naudos, bet ir objektyvusis – aplinkybės, įrodančios, kad tikslai, kurių buvo siekiama priimant tam sandoriui pritaikytą teisės normą, šiuo konkrečiu atveju nebuvo pasiekti. Atsižvelgiant į Direktyvos 15 straipsnyje įtvirtintą mokesčių vengimo prezumpciją ir tinkamų komercinių priežasčių apibrėžimą, disertacijos autorės nuomone, prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė turėtų būti taikoma tais atvejais, kai tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo operacijos tikslas nėra veiklos pertvarkymas (restruktūrizavimas) ar racionalizavimas.

Atkreiptinas dėmesys, kad objektyvusis kriterijus eksplicitiškai nurodomas ir jau minėtos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinime: „...vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtoju suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti *įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis* siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (žr., pavyzdžiui, Europos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimą Weald Leasing Ltd. byloje, par. 28–30)“.

³⁸⁷ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-15]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/>>.

Deja, objektyviojo kriterijaus egzistavimas buvo įrodinėjimas tik keliose Vyriausiojo administracinio teismo nagrinėtose bylose³⁸⁸.

Disertacijos autorės nuomone, tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo atvejais objektyvaus kriterijaus egzistavimo įrodymas ypač aktualus, kadangi tokios operacijos įgalina struktūrizuoti verslą taip, kad apmokestinimas būtų perkeltas į mažesnius mokesčių tarifus taikančias jurisdikcijas.

Kaip buvo nurodyta šioje disertacijoje, Europos Bendrijų Komisija³⁸⁹ pripažįsta, kad mokestinės naštos sumažinimas savo esme yra tinkama komercinė priežastis. Tol, kol mokesčių mokėtojas nepiktnaudžiauja savo teisėmis, valstybės narės negali apriboti jo judėjimo laisvės tokį apribojimą grįsdamos vien mažesniais mokesčiais kitose valstybėse narėse. Tokia Europos Bendrijų komisijos išvada grindžiama Teisingumo Teismo sprendimu *Eurowings*³⁹⁰ byloje – jurisdikcijos ar teisinės formos pasirinkimas vien tam, kad būtų išvengta nepalankių nacionalinės teisės normų taikymo, yra sudėtinė vieningos rinkos koncepcijos dalis, tačiau tik tol, kol atliekamos operacijos turi komercinį pagrindą³⁹¹.

Mokestinės naštos sumažinimą tinkama komercine priežastimi pripažįsta ir Vyriausias administracinis teismas³⁹²: „joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto

³⁸⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2013.

³⁸⁹ Disertacijos rengimo metu Europos Bendrijų Komisija vadinama Europos Komisija, tačiau siekiant tikslumo disertacijoje išlaikomas originalus dokumento pavadinimas.

³⁹⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. spalio 26 d. sprendimas *Eurowings Luftverkehrs* <...>.

³⁹¹ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 696.

³⁹² Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11.

perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui“.

Taigi, formaliai vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsniu ir įrodinėjant tik subjektyvųjį mokesčių mokėtojo tikslą išvengti mokesčių, dalis tarptautinių reorganizavimo ar perleidimo operacijų, kuriomis apmokestinimas iškeliamas į palankesnes jurisdikcijas, būtų nepagrįstai eliminuojamos iš Direktyvos taikymo srities, nors jurisdikcijos pasirinkimas, kaip minėta, laikytinas tinkama komercine priežastimi.

Įdomu pažymėti tai, kad objektyviojo mokesčių vengimo kriterijaus atsisakyta tik šiuo metu galiojančioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje. Anksčiau galiojusiam įstatyme jis buvo įtvirtintas. Disertacijoje cituoti šiuo metu galiojantys Mokesčių administravimo įstatymo straipsniai, įtvirtinantys turinio viršenybės prieš formą principą, įstatyme buvo numatyti 2004 m. priėmus šiuo metu galiojančią šio įstatymo redakciją³⁹³. Kaip nurodyta šio teisės akto aiškinamajame rašte³⁹⁴, turinio viršenybės prieš formą principas pakeitė „sąžiningą mokesčių apskaičiavimą“: „Greta, kaip ir iki šiol galiojančiame MAĮ, tik atsižvelgiant į Europos Sąjungos valstybėse naudojamą terminiją pakeitus naudojamas sąvokas, įtvirtinami ir specialūs ir pasaulinėje praktikoje visuotinai taikomi mokesčio apskaičiavimo būdai – mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą (galiojančiame įstatyme – 26-2 straipsnis „Sąžiningas mokesčių apskaičiavimas“, kuriame naudojama „piktnaudžiavimo“ sąvoka) <...>.

Taigi, iki aukščiau nurodytų pakeitimų galiojusioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje³⁹⁵ buvo numatytas sąžiningas mokesčių apskaičiavimas: „Mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, vadovaujantis mokesčių įstatymais. *Nustatant taikomos mokesčio įstatymo normos tikrą*

³⁹³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas <...>.

³⁹⁴ *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo projekto* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-14]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=225324>.

³⁹⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas <...>.

prasmę (paryškinta autorės³⁹⁶) atsižvelgiama į mokesčio įstatymo ir aiškinamos normos tikslus bei uždavinius. Draudžiama mokesčio įstatymo nustatyta prievolę pažeisti piktnaudžiavimu. Esant piktnaudžiavimui, mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę ir apskaičiuodamas mokėtiną mokesčio sumą, neatsižvelgia į mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, *kurių tikslas* yra gauti mokestinę naudą, ir atkuria iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką.“

Aptariamas piktnaudžiavimas įstatyme buvo apibrėžtas kaip mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai atitolinti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus iškreipiant arba slepiant aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Piktnaudžiavimu nelaikoma mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurių pagrindiniu tikslu pagrįstai laikytinas verslo poreikių tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda arba gali atsirasti kaip papildomas tokios veiklos rezultatas.

Aptariama sąžiningo mokesčių mokėjimo nuostata anksčiau galiojusioje Mokesčių administravimo įstatymo redakcijoje buvo įtvirtinta 2002 m. priėmus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymą³⁹⁷. Įstatymo aiškinamajame rašte³⁹⁸ nurodoma, kad

³⁹⁶ Čia ir toliau tekstas paryškintas autorės siekiant atkreipti dėmesį į straipsnio formuluotę, kuri iliustruoja aptariamą problemą.

³⁹⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 65-2628.

³⁹⁸ *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymo projekto* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-14]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=164677>.

įstatymo projekto tikslas – apriboti galimybes piktnaudžiaujant sandoriais, ūkinėmis operacijomis ar jų forma vengti mokesčio mokėjimo. Deja, įstatymo projekto aiškinamajame rašte nėra užsimenama nei apie ES teisę, nei apie Teisingumo Teismo praktiką. Paminėtina ir tai, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime³⁹⁹ yra išaiškinęs, jog mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai.

Toliau nagrinėjant turinio viršenybės prieš formą principo taikymo sąlygas, kyla klausimas, ar tokių pačių taisyklių, kaip kad išdėstyta aukščiau (tiek objektyvaus, tiek subjektyvaus elemento įrodinėjimas) turėtų būti laikomasi ir tais atvejais, kai Direktyvos nuostatos yra tiesiog „pasiskolinamos“, t.y. taikomos atvejams, kai reorganizavime ar perleidime dalyvauja *tik nacionaliniai subjektai*. Disertacijos autorė straipsnyje „Reorganizavimo ir perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką“ nurodyta, kad kai Direktyvos nuostatos, vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, taikomos operacijoms, neturinčioms tarptautinio elemento, jų aiškinimui turi būti taikomos tokios pačios taisyklės, kaip ir tiems atvejams, kuriems Direktyva yra skirta tiesiogiai.

Nagrinėjamu atveju atkreiptinas dėmesys į tai, kad Direktyvos 15 straipsnis į Pelną mokesčio įstatymą tiesiogiai nėra perkeltas, taigi nurodyta taisykle negali būti vadovaujama.

Tačiau šiuo atveju labai svarbu pažymėti tai, kad, kaip nurodyta aukščiau cituotame Vyriausiojo administracinio teismo praktikos apibendrinime, Lietuvoje įtvirtintas ir visai mokesčių sistemai taikomas turinio viršenybės prieš formą principas sujungiamas su bendruoju ES teisėje įtvirtintu principu, draudžiančiu piktnaudžiauti teise. Taigi, galima daryti išvadą, kad šis principas tiek nacionaliniams, tiek ir tarptautinį elementą turintiems reorganizavimo bei perleidimo atvejams turi būti taikomas vienodai⁴⁰⁰.

³⁹⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas byloje Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.

⁴⁰⁰ PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

Pabaigai, nagrinėjant Lietuvoje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, labai svarbu priminti, kad *A. Leur-Bloem* byloje⁴⁰¹ Teismas suformulavo principus, kurių turėtų būti laikomasi sprendžiant, ar tam tikri veiksmai gali būti laikomi mokesčių vengimu Direktyvos 15 straipsnio prasme. Taigi, įvertintina, ar turinio viršenybės prieš formą principo taikymas juos atitinka.

Teisingumo Teismo nuomone, visų pirma, kiekviena ūkinė operacija turėtų būti vertinama individualiai. Antra, mokesčių mokėtojai turėtų būti suteikta teisė ginčyti mokesčių administratoriaus sprendimą teisme. Trečia, nacionaliniai teisės aktai bei procedūros, kuriais siekiama užkirti kelią galimam mokesčių vengimui, turėtų būti proporcingos siekiamam tikslui (išankstinis *neginčytinas* tam tikrų operacijų eliminavimas iš Direktyvos taikymo sferos proporcingumo principą, Teismo nuomone, pažeistų).

Šios disertacijos autorės nuomone, Mokesčių administravimo įstatyme numatyto turinio viršenybės prieš formą principo taikymas tais atvejais, kai atliekant tarptautinį reorganizavimą ar perleidimą siekiama išvengti mokesčių mokėjimo Lietuvoje, atitinka visus aukščiau nurodytus kriterijus. Šis principas nenustato jokių iš anksto numatytų kriterijų, kurie automatiškai eliminuotų tam tikras operacijas iš Pelno mokesčio įstatymo (taigi ir Direktyvos) taikymo srities. Mokesčių administravimo įstatyme taip pat nustatyta mokesčių administratoriaus prievolė pagrįsti mokesčių mokėtojai priskaičiuotas mokesčių sumas; reglamentuota mokesčių administratoriaus sprendimų apskundimo tvarka⁴⁰².

Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas, kaip nurodėme disertacijoje aukščiau, autorės nuomone, turėtų pakeisti ir Pelno mokesčio įstatyme numatyto apribojimo 3 metus perleisti akcijas (dalis, pajus), įgytas reorganizavimo ar perleidimo metu, bei veiklos tęstinumo reikalavimo nuostolių perkėlimo atvejais, taikymą (ši problema taip pat nagrinėta disertacijos autorės

⁴⁰¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem* <...>.

⁴⁰² PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

straipsnyje „Reorganizavimo ir perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką“⁴⁰³).

Pagrindus turinio viršenybės prieš formą principo taikymo galimybę reorganizavimo ar perleidimo operacijoms, praktikoje gali būti keliamas klausimas dėl šio principo taikymo mokesčių mokėtojo naudai. Pvz., jei yra įvykdoma grupė operacijų – darbuotojų perkėlimas, sutartinių teisių ir įsipareigojimų perleidimas ir pan., kurios kartu savo esme reiškia veiklos dalies perleidimo operaciją, ar galima turinio viršenybės prieš formą principą ir, atitinkamai, turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmą, tokiai operacijų grupei taikyti retrospektyviai?

Disertacijos autorės nuomone, turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių mokėtojo naudai ne tik gali, bet ir privalo būti taikomas, tačiau aptariamam atveju reiktų atkreipti dėmesį į keletą aukščiau nurodytų operacijų aspektų. Visų pirma, į mokesčių mokėtojo ketinimą nurodytų operacijų grupę įgyvendinti veiklos dalies perleidimo operaciją kaip jinau suprantama Direktyvos ir Pelnų mokesčio įstatymo prasme. Antra, labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad reorganizavimo ir perleidimo operacijos savo esme yra formalios – jų metu piniginis apmokėjimas nėra gaunamas, o turtas ar veiklos dalis perleidžiama mainais į akcijas. Todėl praktikoje sunku įsivaizduoti situaciją, kai veiklos dalis būtų perleista palaipsniui, mainais į ją įgyjančio vieneto akcijas, o ne į piniginių apmokėjimą, kuris, kaip minėta, remiantis tiek Direktyvos, tiek Pelnų mokesčio įstatymo nuostatomis, su tam tikromis išimtimis, nėra galimas. Todėl, disertacijos autorės nuomone, turinio viršenybės prieš formą principo taikymas aptariamoje situacijoje retrospektyviai teoriškai galimas, tačiau praktiškai vargu ar yra įmanomas.

Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad praktikoje taip pat keliamas klausimas, ar nebūtų tikslinga tokiems sudėtingiems tarptautiniams atvejams, kaip kad šioje disertacijoje nagrinėjamos reorganizavimo bei perleidimo operacijos, numatyti ir taikyti specialiųjų prieš mokesčių vengimą nukreiptų

⁴⁰³ PETKEVIČIŪTĖ, A. Vienių reorganizavimo ar perleidimo <...>, p. 203.

priemonių. Nurodoma, kad, pvz., ES direktyva, Sąjungos lygmeniu nustatanti dividendų apmokestinimo principus⁴⁰⁴ pastaruoju metu (2014 m. ir 2015 m.) keista du kartus, numatant specialiąsias prieš mokesčių vengimą nukreiptas normas. Antruoju pakeitimu būtent ir buvo įtvirtinta nuostata, analogiška šioje disertacijoje nagrinėtam Direktyvos 15 straipsniui: „valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes“.

Atsižvelgiant į šioje disertacijoje išdėstytą Direktyvos 15 straipsnio formuluotės problemiškumą (sąvokų neapibrėžtumas ir negausi jas aiškinančių mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, įrodinėjimo naštos paskirstymas), galima daryti išvadą, kad analogiškos formuluotės įtvirtinimas nacionaliniame įstatyme vargu ar yra tinkamas klausimo sprendimas. Tą patvirtina ir faktas, jog ir minėtos dividendų apmokestinimą reglamentuojančios direktyvos nuostatos, kurios į Pelną mokesčio įstatymą, kaip numatyta pačioje direktyvoje, turėjo būti perkeltos iki 2015 m. gruodžio 31 dienos, Lietuvoje įgyvendintos tik 2016 m. balandžio 3 d. priėmus atitinkamus pelno mokesčio įstatymo pakeitimus⁴⁰⁵ ir įsigaliojo tik 2017 m. sausio 1 d.

Deja, tenka pripažinti, kad ir tinkamas turinio viršenybės prieš formą principo taikymas tarptautinėms reorganizavimo bei perleidimo operacijoms šiuo metu priklauso tik nuo mokesčių administratoriaus išprusimo bei geros valios. Kaip apibendrinęs turinio viršenybės prieš formą principo taikymo praktiką straipsnyje „Estiškos pamokos Lietuvai“ nurodo ir M. Lukas⁴⁰⁶ „mokesčių administratorius į verslo sprendimus ir sandorius dažniausiai žiūri visiškai supaprastintai (o neretai ir primityviai) [...] neapibrėžtai plati sandorių

⁴⁰⁴ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms <...>.

⁴⁰⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX – 675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas. TAR 2016-03-25, 2016-06346.

⁴⁰⁶ Delfi [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-01 – 2017-05-03]. Prieiga per internetą: < www.delfi.lt >.

mokestinio perkvalifikavimo praktika gal ir patogi kažkam, bet neišvengiamai didina bendrą teisinį netikrumą“. Taigi, didėjant tarptautinių reorganizavimo bei perleidimo operacijų apimčiai, akivaizdu, kad susidariusios situacijos sprendimas įstatyminiu lygiu yra būtinas. Koks jis turėtų būti – galėtų atsakyti tik atskira išsami studija⁴⁰⁷.

Baigiant nagrinėti turinio viršenybės prieš formą principo taikymo Lietuvoje aspektus, atkreiptinas dėmesys į tarptautines iniciatyvas, kurios galbūt padės išspręsti aukščiau nurodytas šio principo taikymo problemas tais atvejais, kai mokesčių vengiama pasinaudojant *inter alia* Direktyva sukurtu reorganizavimo ar perleidimo operacijų apmokestinimo atidėjimo mechanizmu.

Kaip buvo nurodyta šioje disertacijoje, Europos Komisija, vadovaudamasi EBPO parengtais standartais 2015 m. kovo 18 d. pristatė teisės aktų rinkinį, skirtą kovai su mokesčių vengimu. Šį rinkinį sudarė ir pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės⁴⁰⁸. Projektas priimtas 2016 m. liepos 12 d. ir direktyva⁴⁰⁹ su tam tikromis išimtimis valstybėse narėse turės būti įgyvendinta iki 2018 m. gruodžio 31 d. ir pradėta taikyti nuo 2019 m. sausio 1 d.

Šioje direktyvoje, o būtent jos 7 straipsnyje, kaip viena iš kovos su mokesčių vengimu priemonių, numatyta bendroji kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklė. Vadovaujantis šia taisykle, į apsimestinį darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, apskaičiuojant pelno mokesčio prievolę neatsižvelgiama.

Šios taisyklės taikymo tikslais darinys arba keli dariniai, kaip paaiškinta pačiame direktyvos tekste, laikomi apsimestiniais tokia apimtimi, kiek jie

⁴⁰⁷ PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos <...>.

⁴⁰⁸ Europos Komisija [interaktyvus. Žiūrėta 2016-05-23]. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm.

⁴⁰⁹ 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva 2016/1164/EB kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika <...>.

nebuvo sukurti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

Kaip matome iš cituoto direktyvos teksto, jame įtvirtintos nuostatos dėl objektyviosios mokesčių vengimo pusės, taip pat jame nėra aukščiau aptarto Direktyvos 15 straipsnyje nustatyto neaiškaus įrodinėjimo naštos paskirstymo. Kita vertus, prieš mokesčių vengimą nukreiptoje direktyvoje numatyta tokia pat paini kaip disertacijoje nagrinėjamos Direktyvos 15 straipsnio formuluotė „pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų“. Taigi, disertacijos autorės nuomone, kol kas nėra aišku, ar Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, padės išspęsti šioje disertacijoje aptartas turinio viršenybės prieš formą principo taikymo reorganizavimo bei perleidimo atvejais problemas.

Šioje disertacijoje jau buvo užsiminta apie atvejus, kuomet Direktyvos nuostatos yra tiesiog pasiskolinamos., t.y. vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, jos taikomos ir atvejams, kai reorganizavime ar perleidime dalyvauja *tik nacionaliniai subjektai*. Taip pat nurodyta, kad tokiems atvejams turi būti taikomos tokios pačios taisyklės (įskaitant Teisingumo Teismo praktikoje suformuluotus principus) kaip ir tiems, kuriems Direktyva yra skirta tiesiogiai. Sekančiame disertacijoje skyriuje pateikiamas išsamus išdėstytos nuomonės pagrindimas.

III.4. Teisingumo Teismo išaiškinimų taikymas operacijoms, kuriose nėra tarptautinio elemento

Direktyva sukurtas mechanizmas yra skirtas tik tiems atvejams, kai vykdomos tarptautinės, t.y. vienos valstybės narės ribas peržengiančios reorganizavimo bei perleidimo operacijos. Operacijoms, kuriose dalyvauja tik įmonės vienos valstybės narės rezidentės, Direktyva nebuvo skirta.

Tačiau labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad daugeliu atvejų valstybės narės, perkeldamos Direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę ir siekdamos išvengti savo rezidentų diskriminacijos, nusprendė tokį patį palankų, kaip kad numatytas Direktyvoje, apmokestinimo režimą taikyti ir tada, kai reorganizavime ar perleidime dalyvauja tik tos vienos valstybės rezidentai, t.y.

atvejams, kuriems Direktyvos nuostatos nėra skirtos (toks pats principas pasirinktas ir Lietuvoje). Iš pradžių toks teisinės technikos sprendimas buvo retai pasitaikantis, tačiau pastaruoju metu valstybėse narėse jis taikomas vis dažniau⁴¹⁰.

Įdomu paminėti tai, kad ir daugumoje Teisingumo Teismo nagrinėtų bylų Direktyvos taikymo srityje⁴¹¹ nebuvo tarptautinio elemento. Taigi, atsižvelgdami į susiklosčiusią praktiką, galime daryti išvadą, kad ir Direktyvos sukurtas mechanizmas netgi dažniau taikomas nacionaliniu nei tarptautiniu lygmeniu⁴¹².

Šalyse narėse nacionaliniams atvejams taikant tokias „pasiskolintas“ Direktyvos nuostatas ir kilus neaiškumų jas interpretuojant, dėl prejudicinių sprendimų buvo kreiptasi į Teisingumo Teismą. Šis Teismas, visų pirma, sprendė, ar tokie atvejai iš viso priskirtini jo kompetencijai.

Pati pirmoji byla, kurioje Teismas suformulavo bendrąjį principą, pagal kurį aukščiau nurodyti atvejai, nors ir neturintys tarptautinio elemento, vis tik priskirtini jo žiniai, yra *Leur-Bloem*⁴¹³.

Įdomu paminėti tai, kad generalinio advokato nuomone, kurią jis išdėstė šioje byloje⁴¹⁴, nacionaliniai teisės aktai viso labo pasiskolino ES taisyklę ir perkėlė ją už jos pačios taikymo ribų. Taigi Teismas, advokato nuomone, tokiais atvejais Direktyvos nuostatų aiškinti neturėtų. Tačiau Teismas šia generalinio advokato pozicija nesivadovavo. Jo nuomone, Teismo kompetencijai priskirtini ir tie atvejai, kai susidariusi situacija nėra reglamentuojama ES teisės, tačiau nacionaliniuose teisės aktuose, perkeltant Direktyvos nuostatas, nuspręsta

⁴¹⁰ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 691.

⁴¹¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Punch Graphix Prepress Belgium NV prieš Belgijos valstybę (C-371/11)*.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Pelati d.o.o. <...>*.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia <...>*.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed <...>*.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. vasario 15 d. sprendimas *Andersen og Jensen ApS <...>*.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem <...>*.

⁴¹² TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 702.

⁴¹³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem <...>*.

⁴¹⁴ Generalinio advokato Jakobs išvada byloje, kurioje buvo priimtas 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem <...>*.

vienodas taisyklės taikyti tiek tarptautinio elemento neturinčioms situacijoms, tiek toms situacijoms, kurioms skirta Direktyva. Šioje byloje buvo pakartotas ankstesnėje Teismo praktikoje (ne nagrinėjamos Direktyvos taikymo srityje) suformuluotas principas, kad nacionaliniai teismai gali kreiptis Teisingumo Teismo išaiškinimo net ir tais atvejais, kai pagal nagrinėjamos bylos aplinkybes Sąjungos teisė konkretaus atvejo nereglementuotą, tačiau konkrečioje situacijoje, vadovaujantis nacionalinės teisės ar šalių sudarytos sutarties nuostatomis, taikomos analogiškos Sąjungos teisei normos⁴¹⁵.

Taigi, *Leur-Bloem* byloje Teisingumo Teismas suformulavo bendrą taisyklę, jog tais atvejais, kai reglamentuojant išimtinai nacionalinės teisės reguliavimo sričiai priskirtinus klausimus, valstybės narės, tam, kad, be kita ko, būtų išvengta savo šalies rezidentų diskriminacijos ar konkurencijos iškraipymų, taiko *tokius pačius principus* kaip ir įtvirtinti Sąjungos teisėje, akivaizdu, kad egzistuoja Sąjungos interesas iš Sąjungos teisės perkeltas nuostatas *aiškinti vienodai*. Šios taisyklės Teismas nuosekliai laikėsi ir kitose bylose⁴¹⁶.

Kalbant apie tokios Teisingumo Teismo praktikos reikšmę Lietuvoje taikant Pelną mokesčio įstatymą, visų pirma atkreiptinas dėmesys į Administracinių bylų teisenos įstatymo⁴¹⁷ 4 straipsnio 3 dalį, pagal kurią taikydamas Europos Sąjungos teisės normas, teismas taip pat vadovaujasi Europos Sąjungos teisminių institucijų sprendimais ir preliminariais nutarimais.

Disertacijos autorės nuomone, jei Teisingumo Teismo praktikoje ES teisei prilyginami ir tie atvejai, kai reglamentuojant išimtinai nacionalinės teisės reguliavimo sričiai priskirtinus klausimus, valstybės narės taiko tokius pačius principus kaip ir įtvirtinti Sąjungos teisėje, tai Lietuvos administraciniai teismai, sprenddami mokestinius ginčus, kuriuose būtų taikomos Pelną mokesčio įstatymo

⁴¹⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem* <...>. Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

⁴¹⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Punch Graphix Prepress Belgium NV* <...>.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Pelati d.o.o.* <...>.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia* <...>.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. vasario 15 d. sprendimas *Andersen og Jensen ApS* <...>.

⁴¹⁷ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 85-2566.

nuostatos (tačiau tai nepatektų į Direktyvos reguliuojamą sritį, t.y. nebūtų tarptautinio elemento – reorganizavime ar perleidime dalyvautų tik nacionaliniai subjektai), privalėtų vadovautis ES teisminių institucijų sprendimais ir preliminariais nutarimais. Taigi, nagrinėjant mokestinius ginčus, kylančius reorganizavimo bei perleidimo operacijų apmokestinimo srityje, būtų aktualios anksčiau šioje disertacijoje nurodytos Teisingumo Teismo nagrinėtos bylos, kuriose aiškintos mokesčių vengimo, tinkamų komercinių priežasčių, veiklos dalies sąvokos, sprendžiama dvigubo ekonominio apmokestinimo problema bei kitos.

Taip pat, vadovaujantis aukščiau aptarta Teisingumo Teismo suformuluota taisykle, Lietuvos administraciniai teismai, vadovaudamiesi Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 straipsnio 3 dalimi, nagrinėdami mokestines bylas, galėtų kreiptis į Teisingumo Teismą preliminarus nutarimo net ir tuo atveju, kai reorganizavimas ar perleidimas vyktų tik tarp nacionalinių subjektų ir toks atvejis į Direktyvos reglamentavimo sritį formaliai nepakliūtų.

Pabaigai taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad šioje disertacijos taip pat buvo nagrinėtas klausimas dėl kai kurių Pelno mokesčio įstatymo nuostatų (apribojimas perleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas bei veiklos tęstinumo reikalavimas nuostolių perkėlimo atvejais) atitikimo Direktyvos nuostatoms ir padaryta išvada, kad *tarptautiniams* reorganizavimo bei perleidimo atvejams tokie reikalavimai, kaip prieštaraujantys Direktyvos nuostatoms bei bendriesiems ES principas, negali būti taikomi.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą taisyklę dėl vienodų principų taikymo atvejams, kuriems Direktyva skirta tiesiogiai, bei atvejams, kai Direktyvos nuostatos yra „pasiskolintos“, galima daryti išvadą, kad nurodyti Pelno mokesčio įstatyme nustatyti apribojimai neturėtų būti taikomi ir tada, kai reorganizavimo ar perleidimo operacijoje nėra tarptautinio elemento ir joje dalyvauja tik nacionaliniai subjektai. Disertacijos autorės nuomone, kilus mokestiniam ginčui ir dėl minėtų ribojimų pagrįstumo kreipusis į Teisingumo Teismą, jie būtų pripažinti prieštaraujančiais ES teisėje įtvirtintiems principams. Jau minėta, kad, kaip mano disertacijos autorė, šie apribojimai gali būti laikomi

iškreiptu Direktyvos 15 straipsnio įgyvendinimu nacionaliniame įstatyme, taigi ir kilus mokestiniam ginčui Teisingumo Teismo jie būtų vertinami būtent atsižvelgiant į Direktyvos 15 straipsnio formuluotę bei disertacijoje nagrinėtą paties Teismo praktiką aiškinant šį Direktyvos straipsnį.

Pabaigai įdomu paminėti tai, kad nuo Direktyvos priėmimo iki šios disertacijos rengimo Teisingumo Teismas (vadovaujantis oficialios šio Teismo interneto svetainės duomenimis⁴¹⁸) buvo išnagrinėjęs vienuolika su Direktyvos taikymu susijusių bylų. Dviejose iš jų buvo sprendžiamas klausimas dėl Direktyvos nuostatų perkėlimo į nacionalinę teisę ir konstatuota, kad Belgija⁴¹⁹ bei Graikija⁴²⁰ neįvykdė Sąjungai prisiimtų įsipareigojimų ir nacionalinėje teisėje Direktyvos nuostatų per nustatytą terminą neįgyvendino. Nurodytos bylos disertacijoje nėra plačiau analizuojamos. Likusios Teisingumo Teismo Direktyvos taikymo srityje nagrinėtos bylos išsamiai analizuotos disertacijoje nagrinėjant atitinkamas Direktyvos nuostatas. Kaip minėta, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo suformuluotą taisyklę, pagal kurią Direktyvos nuostatos turėtų būti vienodai aiškinamos tiek vykdant tarptautines, tiek ir nacionalines operacijas, į šią Teisingumo Teismo praktiką turėtų būti atsižvelgta kilus neaiškumų dėl Direktyvą įgyvendinančių Pelnų mokesčio įstatymo nuostatų taikymo.

III.5. Tiesioginis Direktyvos nuostatų taikymas

Priėmus Direktyvą valstybės narės jos nuostatas į nacionalinius teisės aktus turėjo perkelti iki 1992 m. sausio 1 d. Naujos ES šalys narės (taip pat ir Lietuva), nacionalinius teisės aktus su Direktyvos nuostatomis turėjo suderinti iki įstojimo į Sąjungą.

Deja, kaip dvejose bylose⁴²¹ konstatavo Teisingumo Teismas, dvi šalys narės Direktyvos nuostatų nacionalinėje teisėje per nustatytą terminą

⁴¹⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas [interaktyvus. Žiūrėta 2015-10-07] <...>.

⁴¹⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gegužės 8 d. sprendimas Komisija prieš Belgiją (C-392/07).

⁴²⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1998 m. vasario 19 d. sprendimas Komisija prieš Graikijos respubliką (C-8/97).

⁴²¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gegužės 8 d. sprendimas Komisija prieš Belgiją (C-392/07). Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1998 m. vasario 19 d. sprendimas Komisija prieš Graikijos respubliką (C-8/97).

neįgyvendino. O atlikus įvairiapusę Direktyvos įgyvendinimo šalyse narėse studiją⁴²² nustatyta atvejų, kuomet Direktyvos nuostatos nacionaliniuose teisės aktuose buvo įgyvendintos netinkamai. Taip pat, šioje disertacijoje analizuojant Direktyvos nuostatų perkėlimą į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą, įvardinti netinkamo Direktyvos įgyvendinimo Lietuvoje atvejai.

Todėl aptartina, kokios pasekmės kyla tais atvejais, kai Direktyvos nuostatos nacionaliniuose teisės aktuose įgyvendinamos netinkamai arba iš viso neįgyvendinamos – kada jos gali būti taikomos tiesiogiai ir kokia atsakomybė tokiu atveju kyla valstybei narei, per nustatytą terminą direktyvos neįgyvendinus arba įgyvendinus netinkamai.

Siekiant atsakyti į šiuos klausimus, disertacijoje cituojama ES teisės teorija, taip pat aptariama teisės moksle išdėstyta pozicija dėl konkrečios nagrinėjamos Direktyvos nuostatų tiesioginio taikymo.

ES teisės teorijoje⁴²³ nurodoma, kad tiesioginio taikymo savybė būdinga tik tokiems antriniamis ES teisės aktams, kaip, pvz., sprendimai ar reglamentai. Tuo tarpu direktyvos *per se* šios savybės neturi. Ir tik Teisingumo Teismo praktikoje⁴²⁴ buvo suformuluotos taisyklės, kuriomis vadovaujantis direktyvos tam tikrais *išimtiniais atvejais* gali būti taikomos tiesiogiai. Tai atvejai, kai išpildomos visos trys sąlygos: 1) praleistas direktyvos įgyvendinimo terminas, nurodytas direktyvoje; 2) valstybė nėra įgyvendinusi ar netinkamai įgyvendinusi direktyvos nuostatas; 3) taikytina direktyvos nuostata yra aiški, tiksli ir besąlyginė.

Taip pat paminėtina, kad direktyvoms būdinga tik tiesioginio *vertikalaus* taikymo savybė, t.y. asmenys (tiek fiziniai, tiek juridiniai), gali remtis Direktyvos nuostatomis ginče su valstybe ir jos institucijomis. Tiesioginio

⁴²² Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC <...>.

⁴²³ HANLON, J. *European Community Law*, London: Sweet & Maxwell, 2003, p. 106-127.
CRAIG, P., BURCA, G. *EU Law*. New York: Oxford University Press, 2008, p. 181-217.

⁴²⁴ HANLON, J. *European Community Law* <...>, p. 111-113.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1974 m. gruodžio 4 d. sprendimas *Yvonne van Duyn prieš Anglijos Karalystę* (C-41/74).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1979 m. balandžio 5 d. sprendimas *Visuomeninis kaltintojas prieš Tullio Ratti* (C-148/78).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1982 m. vasario 19 d. sprendimas *Ursula Becker prieš Finansų ministeriją* (C-8/81).

horizontalaus taikymo savybės Direktyvos neįgyja, t.y. asmenys negali vadovautis direktyvų nuostatomis esant santykiams su kitais asmenimis.

Kalbant konkrečiai apie šioje disertacijoje nagrinėjamos Direktyvos nuostatas, teisės moksle dėstoma skirtinga nuomonė. Kai kurie autoriai teigia, kad Direktyvos nuostatos nėra pakankamai aiškos, todėl jomis negali būti vadovaujamasi tiesiogiai. Kitų autorių nuomone, Direktyva yra pakankamai aiški tam, kad mokesčių mokėtojai galėtų ja remtis tiesiogiai.

Harm van den Broek nuomone⁴²⁵, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, Direktyvos tiesiogiai neįgyvendinus, ji *gali įgyti* tiesioginio taikymo savybę, taigi mokesčių mokėtojai jos nuostatomis gali remtis tiesiogiai. Taip pat ir *Ben. J. M. Terra* nuomone⁴²⁶, Direktyvos nuostatos tiek dėl turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo, tiek dėl mokesčių nuostolių perkėlimo yra pakankamai aiškos ir besąlyginės, todėl jų tinkamai neįgyvendinus įgyjama tiesioginio taikymo savybė. Šio autoriaus nuomone, Direktyvos atveju yra išpildoma Teisingumo Teismo *Denkavit, VITIC ir Voormer*⁴²⁷ jungtinėje byloje suformuluota taisyklė (sprendime aiškinta motinių ir dukterinių įmonių direktyva), o būtent tai, kad iš Direktyvos nuostatų galima identifikuoti asmenims suteikiamas teises. Disertacijos autorė su nurodyta pozicija sutinka – Direktyva sukurtas mechanizmas tiek dėl turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo, tiek dėl mokesčių nuostolių perkėlimo gali būti taikomas tiesiogiai.

Atsižvelgiant į išdėstytą, atkreiptinas dėmesys, kad šioje disertacijoje, nagrinėjant veiklos tęsimo per nuolatinę buveinę reikalavimą (būtinoji sąlyga siekiant turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo) ir jo perkėlimą į nacionalinį Pelno mokesčio įstatymą, padaryta išvada, kad gramatiškai aiškinant atitinkamą Pelno mokesčio įstatymo straipsnį po reorganizavimo ar perleidimo operacijos visas perleistas turtas, teisės ir įsipareigojimai turi likti susiję su užsienio vieneto nuolatinė buveine Lietuvoje.

⁴²⁵ VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers* <...>, p. 145.

⁴²⁶ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 699.

⁴²⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1996 m. spalio 17 d. sprendimas *Denkavit, VITIC ir Voormer* prieš Finansų ministeriją (C-283/94, C-291/94 ir C-292/94).

Priešingu atveju mokesčių tikslais bus kvestionuojama visa perleidimo ar reorganizavimo operacija – kaip nurodyta įstatyme, jai nebus taikomos reorganizavimo bei perleidimo operacijas reglamentuojančio skyriaus nuostatos. Tokiu reglamentavimu, disertacijos autorės nuomone, Lietuvos įstatymo leidėjas pažeidžia Europos Sąjungos teisėje įtvirtintą proporcingumo reikalavimą – net ir vieno turto vieneto fizinis iškelimas iš Lietuvos sutrukdo taikyti Direktyvoje bei įstatyme įtvirtintą turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmą.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą poziciją dėl tiesioginių atitinkamų Direktyvos nuostatų taikymo, galima daryti išvadą, kad aptartu atveju Lietuvoje atitinkami Direktyvos straipsniai galėtų būti taikomi tiesiogiai. Tokiu būdu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo mechanizmą mokesčių administratorius galėtų atsisakyti taikyti ne visai reorganizavimo ar perleidimo operacijai, o tik tam turtui, kuris fiziškai iškeliamas iš Lietuvos.

Atskirai aptartina Direktyvos 15 straipsnio – prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos – tiesioginio taikymo galimybė. Kaip buvo nurodyta šioje disertacijoje anksčiau, Direktyvos 15 straipsnis tiesiogiai taikomas būti negali. Tokį išaiškinimą savo praktikoje yra pateikęs Teisingumo Teismas⁴²⁸ – direktyvos pačios savaime negali sukurti pareigų asmenims. Valstybė narė, kuri per nustatytą terminą neįgyvendino Direktyvos, prieš asmenis negali pasiteisinti savo pačios neveikimu ir neįvykdymu jai direktyva nustatytų pareigų⁴²⁹. Taigi, valstybės narės, siekiančios atsisakyti taikyti palankų Direktyvoje nustatytą apmokestinimo režimą, prieš mokesčių vengimą nukreiptą priemonę privalo numatyti savo nacionalinėje teisėje.

Kaip nurodo *Adam Zalasinski*⁴³⁰, vadovaujantis Teisingumo Teismo praktika, visose mokesčių direktyvose įtvirtintos prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės negali įgyti tiesioginio taikymo savybės ir jomis negali vadovautis mokesčių administratoriai. Mokesčius administruojančios

⁴²⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

⁴²⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1982 m. vasario 19 d. sprendimas *Ursula Becker* <...>.

⁴³⁰ ZALASINSKI A., Case-Law-Based <...>, p. 574.

institucijos, kovodamos su mokesčių vengimu, gali taikyti tik nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtintas tokias direktyvų nuostatas įgyvendinančias prieš mokesčių vengimą nukreiptas priemonės. Dar daugiau – šios prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės turi būti aiškinamos atsižvelgiant į ES teisėje įtvirtintus principus bei minėtas antivengimines direktyvų nuostatas.

Kalbant apie Direktyvos 15 straipsnį, atkreiptinas dėmesys, kad, disertacijos autorės nuomone, Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas apribojimas perleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas, taip pat nuostolių perkėlimo siejimas su iš anksto nustatytu veiklos tęstinumo kriterijumi laikyti netinkamais Direktyvos 15 straipsnio įgyvendinimo nacionaliniame įstatyme pavyzdžiais. Šiuo atveju labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad nors Direktyvos 15 straipsnio nuostata, kaip minėta, niekada neįgis tiesioginio taikymo savybės, tačiau tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas dėl jos netinkamo įgyvendinimo patirs žalos, ji, kaip išaiškino Teisingumo Teismas *Francovich* byloje priimtame sprendime, turės būti atlyginta⁴³¹.

Minėtame sprendime Teisingumo Teismas nepripažino tiesioginės darbuotojų apsaugą darbdavio nemokumo atveju užtikrinančios direktyvos taikymo galimybės, tačiau išaiškino, kad valstybei kyla pareiga atlyginti dėl direktyvos neperkėlimo asmenims padarytą žalą. Kaip šioje byloje išaiškino Teismas, žalos atlyginimui reikalingas trijų sąlygų visetas: 1) direktyva turėtų būti suteikiamos teisės asmenims, 2) iš direktyvos nuostatų būtų galima tokias teises identifikuoti ir 3) tarp šalies narės pareigos įgyvendinti direktyvos nuostatas neįvykdymo ir asmens patirtos žalos turi egzistuoti priežastinis ryšys.

Visgi ši byla sukėlė daug neaiškumų, kaip elgtis tais atvejais, kai, pvz., valstybė priima atitinkamus teisės aktus ir taip įgyvendina direktyvą, bet tas įgyvendinimas *neatitinka* direktyvos nuostatų. Tokį atvejį išsprendė vėlesnė Teisingumo Teismo praktika, o būtent *Brasserie du Pecheur* bei *Factortame III*⁴³² sprendimai, prie aukščiau išvardintų požymių pridėję ir tai, kad netinkamas

⁴³¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1991 m. lapkričio 19 d. sprendimas *Andrea Francovich ir Danila Bonifaci prieš Italijos Respubliką* (C-6/90 ir C-9/90).

⁴³² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1996 m. kovo 5 d. sprendimas *Brasserie du Pecheur prieš Vokietijos Respubliką ir Karalienė prieš Factortame Ltd.* (C-46/93 ir C-48/93).

direktyvos įgyvendinimas turi būti „rimtas pažeidimas“. O rimtas pažeidimas apibūdinamas kaip esminis valstybei narei suteiktos diskrecijos įgyvendinti direktyvą pažeidimas⁴³³.

Apibendrinant Teisingumo Teismo praktiką ir ją pritaikant nagrinėjamos Direktyvos sričiai, mokslinėje literatūroje⁴³⁴ nurodoma, kad tais atvejais, kai valstybė narė direktyvos iš viso neįgyvendina, atsakymas dėl asmenų patirtų nuostolių yra vienareikšmiškas – jie turi būti atlyginti. Tačiau tais atvejais, kai direktyvos nuostatos įgyvendinamos netinkamai, atsakymas nėra iki galo aiškus. *Vienareikšmišką* išvadą tokiais atvejais galima daryti tik tada, kai *nacionalinės prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos yra neproporcingos*, neatitinkančios Direktyvos 15 straipsnio ir Teisingumo Teismo sprendimuose išdėstytų reikalavimų. Aptariamos Direktyvos atveju – išdėstytų Teisingumo Teismo sprendime, priimtame *Leur-Bloem* byloje.

Disertacijos autorės nuomone, Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintos 3 metų taisyklės būtent ir pažeidžia Teisingumo Teismo sprendimuose nurodomą proporcingumo principą, taigi esant minėtoms *Fronkivich* byloje nurodytoms sąlygoms, Lietuva turėtų atlyginti asmenims netinkamu Direktyvos įgyvendinimu padarytą žalą. Žalos dydį bei instituciją, atsakingą už žalos atlyginimą, vadovaujantis nacionaliniais teisės aktais, kaip nurodo Teisingumo Teismas, turėtų nustatyti bylas nagrinėjantys nacionaliniai teismai.

⁴³³ HANLON, J. *European Community Law* <...>, p. 125.

⁴³⁴ TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law* <...>, p. 700.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Įgyvendinant su stojimu į Europos Sąjungą susijusius įsipareigojimus, į Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą iš esmės tinkamai perkeltos tiek Direktyvos nuostatos, tiek ir šios Direktyvos pakeitimai. Visgi mechaniškas ir pažodinis Direktyvos nuostatų perkėlimas kai kuriais atvejais lėmė tai, kad nacionalinėmis teisės normomis, įtvirtintomis Pelno mokesčio įstatyme, sukurtas teisinių santykių reglamentavimas nederą su Direktyvos nuostatomis ir neatitinka jos tikslų.

2. Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktai turėtų būti papildyti atitinkamomis nuostatomis, kad šių nuostatų prasme ir tikslais tiek Lietuvos, tiek ES valstybės narės vienetas pagal sudarytas dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatas nėra laikomi trečiosios šalies mokesčių rezidentais. Disertacijos rengimo metu į Pelno mokesčio įstatymą šis Direktyvoje nustatytas reikalavimas nėra perkeltas. Toks nacionalinis reglamentavimas nepasiektų Sąjungos mokesčių politikos tikslų riboti atvejus, kai pasinaudojama tiek Direktyvoje nustatytu palankiu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmu, tiek ir trečiosiose valstybėse egzistuojančiomis lengvatomis.

3. Direktyvoje nėra reglamentuojama, kokiomis vertėmis veiklos perleidimo į apačią bei akcijų mainų atvejais turėtų būti apskaitomos akcijos jas įgijusių įmonių mokestinėje apskaitoje. Ši legislatyvinė omisija gali sąlygoti dvigubo ekonominio apmokestinimo efektą. Lietuvoje ši problema iš dalies išspręsta tik akcijų mainų atveju VMI parengtame apibendrintame Pelno mokesčio įstatymo komentare nurodant, kad tokiais atvejais Lietuvos vieneto mainais gautų akcijų įsigijimo kaina yra jo išleistų akcijų emisijos kaina. Veiklos perleidimo į apačią atveju disertacijos rengimo metu dvigubas ekonominis apmokestinimas gali būti panaikinamas tik iš dalies, taikant „dalyvavimo išimties taisyklę“. Rekomenduotina dvigubą ekonominį apmokestinimą Lietuvoje naikinti ir veiklos perleidimo į apačią atveju veiklą perleidžiančiai įmonei mainais už šią veiklą įgytas akcijas leidžiant apskaityti perleidžiamos veiklos rinkos verte. Taip pat, disertacijos autorės nuomone, dvigubo

ekonominio amokestinimo problema tiek akcijų mainų, tiek ir veiklos perleidimo į apačią atvejais spręstina ne plečiamai aiškinant Pelno mokesčio įstatymo nuostatas apibendrintame įstatymo komentare, tačiau atitinkamai papildant paties įstatymo 42 straipsnį.

4. Siekiant teisinio tikrumo, rekomenduotina papildyti apibendrintą Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 3 dalies komentarą numatant, kad ši įstatymo norma neįpareigoja Lietuvoje palikti viso turto, teisių ir įsipareigojimų ir užsienio vienetas turėtų pats spręsti, kokios apimties veikla ir kokio turto pagrindu ji bus vykdoma per nuolatinę buveinę Lietuvoje. Disertacijos rengimo metu galiojančio Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 3 dalies lingvistinis aiškinimas suponuoja išvadą, jog po reorganizavimo ar perleidimo operacijos *visas* perleistas turtas, teisės ir įsipareigojimai turi likti susiję su užsienio vieneto nuolatinė buveine Lietuvoje, priešingu atveju mokesčių tikslais gali būti kvestionuojama visa perleidimo ar reorganizavimo operacija. Tačiau sisteminė teisės aktų analizė leidžia daryti išvadą, kad užsienio vienetas turėtų pats spręsti, kokios apimties veikla per nuolatinę buveinę Lietuvoje vykdys – tokią nuomonę žodžiu dėsto ir VMI.

5. Nutraukus po reorganizavimo ar perleidimo operacijos Lietuvoje veiklą turinčios tęsti nuolatinės buveinės veiklą, taip pat turto judėjimo iš nuolatinės buveinės Lietuvoje į užsienio įmonę atvejais, disertacijos autorės nuomone, turėtų būti atsižvelgiama į konkrečias faktines aplinkybes ir sprendžiama, ar egzistuoja būtinosios sąlygos taikyti bendrąją prieš mokesčių vengimą nukreiptą normą (reorganizavimo ar perleidimo operacija galėtų būti kvestionuojama tik konstatavus mokesčių vengimo atvejį). Disertacijoje atkreipiamas dėmesys, kad Lietuvos mokesčių teisėje neegzistuoja „išėjimo mokesčiai“, todėl nėra aišku, kaip mokesčių tikslais būtų traktuojamas turto judėjimas iš nuolatinės buveinės Lietuvoje į užsienio įmonę, o VMI nuomonė, jog po reorganizavimo ar perleidimo operacijos veikla per nuolatinę buveinę Lietuvoje turėtų būti vykdoma nuolat; ją nutraukus, būtų kvestionuojama visa reorganizavimo ar perleidimo operacija, laikytina neproporcinga.

6. Palyginus nuostolių perkėlimo taisyklės reorganizavimo bei perleidimo atvejais su bendrosiomis nuostolių perkėlimo taisyklėmis, įtvirtintomis Pelno mokesčio įstatyme, disertacijoje atkreipiamas dėmesys, kad tiek nacionaliniais, tiek tarptautiniais reorganizavimo ir perleidimo atvejais yra nustatyta papildoma sąlyga – perimtos veiklos tęsimas *iš anksto* (neatsižvelgiant į kiekvieną konkretų atvejį) įstatyme nustatytą terminą. Disertacijos autorės nuomone, ši 3 metų taisyklė vertintina kaip tam tikras išankstinis apribojimas, prieštaraujantis ES teisėje įtvirtintam proporcingumo principui. Rekomenduotina jo atsisakyti, atitinkamai koreguojant Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnio 1 ir 3 dalis.

7. Siekiant teisinio tikrumo, Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnis, kiek tai susiję su *tarptautinėmis* operacijomis, turėtų būti papildytas jame eksplicitiškai nustatant, kad tokiais atvejais nuostoliai yra keliami Lietuvoje liekančioje užsienio vieneto nuolatinėje buveinėje (analogiškas reglamentavimas nustatytas ir Direktyvoje). Disertacijos rengimo metu nuostolių perkėlimas tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo atvejais Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnyje tiesiogiai nėra reglamentuotas, tačiau sisteminė Pelno mokesčio įstatymo analizė leidžia daryti išvadą, kad esant tokioms operacijoms nuostoliai gali būti keliami tik Lietuvoje liekančioje užsienio vieneto nuolatinėje buveinėje, o ne pačiame užsienio vienete. Taip pat, atsižvelgiant į galiojančias Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, siekiant aiškumo, turėtų būti papildytas ir apibendrintas jo 43 straipsnio komentaras, numatant, kad nuostoliai gali būti keliami ne tik 41 straipsnio 2 dalies 1 – 3 punktuose nurodytais reorganizavimo atvejais, bet ir tarptautinio reorganizavimo bei perleidimo atvejais, nustatytais Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 4 – 6 punktuose.

8. Analizuojant Direktyvoje bei Pelno mokesčio įstatyme vartojamą „veiklos dalies“ sąvoką bei apibendrinant Teisingumo Teismo praktiką Direktyvos, apmokestinimo pridėtinės vertės bei kapitalo mokesčiais srityse, disertacijoje daroma išvada, kad svarbiausias kriterijus, aiškinant ir taikant teisės aktų nuostatas, yra funkcinis perleidžiamos veiklos dalies savarankiškumas, o

ne fizinis veiklos atskirumas, egzistuojantis dar iki perleidimo operacijos. Nacionalinis reglamentavimas Lietuvoje formaliai atitinka tiek Direktyvos nuostatas, tiek ir Teisingumo Teismo praktiką, tačiau apibendrintas Pelno mokesčio įstatymo komentaras gali būti suprantamas nevienareikšmiškai. Kadangi disertacijos rengimo metu VMI požiūris bei praktika, lyginant su apibendrinto komentaro nuostatomis, yra pasikeitę ir reikalavimai dėl fizinio vykdomo veiklos atskirumo nebėra keliami, rekomenduotina atitinkamai pakeisti ir apibendrintą Pelno mokesčio įstatymo komentarą.

9. Disertacijos autorė rekomenduoja koreguoti Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio 10 dalį atsisakant joje įtvirtinto reikalavimo 3 metus išlaikyti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas. Toks reikalavimas, disertacijos autorės nuomone, laikytinas iškreiptu Direktyvoje įtvirtintos prieš mokesčių vengimą nukreiptos priemonės įgyvendinimu nacionaliniame įstatyme ir jis prieštarauja Direktyvos nuostatomis bei ES teisėje įtvirtintam proporcingumo principui, todėl negali būti taikomas. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo suformuluotą taisyklę, kad vienodi principai turi būti taikomi tiek tais atvejais, kuriems Direktyva skirta tiesiogiai, tiek atvejams, kai Direktyva sukurtas mechanizmas taikomas tarptautinio elemento neturinčioms situacijoms, nurodytasis Pelno mokesčio įstatymo nustatytas apribojimas neturėtų būti taikomas ir tada, kai reorganizavimo ar perleidimo operacijoje dalyvauja tik nacionaliniai vienetai. Jei dėl nurodytų Pelno mokesčio įstatymo nuostatų mokesčių mokėtojas patirtų žalos, ši jam turėtų būti atlyginta vadovaujantis Teisingumo Teismo praktikoje suformuluotais principais.

10. Lietuvoje tais atvejais, kai tarptautine reorganizavimo ar perleidimo operacija siekiama išvengti pelno mokesčio mokėjimo, gali būti taikomas bendrasis Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris sietinas su tuo pačiu bendruoju draudimu piktnaudžiauti teise, iš kurio kilusi ir Direktyvoje įtvirtinta prieš mokesčių vengimą nukreipta priemonė. Turinio viršenybės prieš formą principą taikant tarptautiniams reorganizavimo ar perleidimo atvejams, turėtų būti analizuojama ne tik pavienė reorganizavimo ar perleidimo operacija (reorganizavimo ir perleidimo

operacijos nėra mokesčių vengimas ar planavimas *per se*), o visa operacijų, kuriomis siekiama išvengti mokesčių, grupė, sistema; tokiais atvejais taip pat turėtų būti įrodinėjamas ne tik subjektyvusis mokesčių mokėtojo tikslas (ketinimas) išvengti pelno mokesčio mokėjimo, bet ir objektyvusis sandorių prieštaravimas Direktyvoje įtvirtintiems tikslams, kurie įvardijami kaip įmonių veiklos restruktūrizavimas bei racionalizavimas. Tarybos direktyva, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, disertacijos autorės nuomone, gali padėti išspęsti šias nurodytas turinio viršenybės prieš formą principo taikymo reorganizavimo bei perleidimo atvejais problemas Lietuvoje.

11. Atlikus analizę disertacijoje daromos šios išvados dėl reorganizavimo bei perleidimo operacijų reglamentavimo ES lygiu:

a. Nėra aiškios kai kurios Direktyvoje vartojamos sąvokos (pvz., „įmonės iš kelių ES valstybių narių dalyvavimas“, „veiklos dalis“, „nuolatinė buveinė“) ar sąvokos vartojamos netiksliai („veiklos dalies perleidimo“ operacija įvardijama kaip „turto perleidimas“).

b. Iš Direktyvos veikimo srities nepagrįstai eliminuojamos kai kurios verslui svarbios operacijos, pvz., kitų, nei Europos bendrovių bei kooperatinių bendrovių, juridinių asmenų formų registruotų buveinių perkėlimas.

c. Direktyva nuostolių perkėlimo galimybę sieja su nacionaliniu reglamentavimu (nuostolius įgalina kelti tik tais tarptautiniais atvejais, kai tokia galimybė yra numatyta ir atitinkamam nacionalinio reorganizavimo ar perleidimo atvejui) ir tai nepadeda pasiekti Direktyvos preambulėje įtvirtinto tikslo sukurti unifikuotą reglamentavimą tarptautinių reorganizavimų ir perleidimų apmokestinimo srityje. Direktyvoje taip pat nenurodyta, kuri nuostolių dalis gali būti perkeliama, nenumatytos taisyklės, kurios neleistų riboti mokestinių nuostolių perkėlimo esant tarptautiniams akcijų mainams.

d. Direktyvoje prieš mokesčių vengimą nukreiptos normos formuluotė – problemiška. Trūksta Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant „mokesčių vengimo“ ir „tinkamų komercinių priežasčių“ sąvokas; nėra iki galo

aiškus Direktyvoje įtvirtintas įrodinėjimo naštos tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus paskirstymas.

Siekiant Direktyvos preambulėje nustatytų tikslų – reorganizavimo bei perleidimo operacijų mokestinio neutralumo bei valstybių narių finansinių interesų apsaugos, Direktyvoje nustatytas reglamentavimas turėtų būti tobulinamas – apibrėžtinis joje nepateiktas, ar tikslintinis jau pateiktas neaiškios sąvokos; įtvirtintinis unifikuotas mokestinių nuostolių perkėlimo mechanizmas; svarstyti dėl naujų operacijų, tenkinančių verslo interesus, įtraukimo į Direktyva reglamentuojamą sritį.

LITERATŪRA

Norminė medžiaga

1. 1993 m. gruodžio 13 d. Tarybos ir Komisijos sprendimas dėl Europos ekonominės erdvės sutarties sudarymo tarp Europos Bendrijų, jų valstybių narių ir Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos, Islandijos Respublikos, Lichtenšteino Kunigaikštystės, Norvegijos Karalystės, Švedijos Karalystės ir Šveicarijos Konfederacijos. *Oficialusis leidinys* L, 1, p. 606.
2. 2001 m. spalio 8 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001 Dėl Europos bendrovės (SE) statuto. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.
3. 2003 m. liepos 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1435/2003 Dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.
4. 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB Dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.
5. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.
6. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys* L, 225, p. 1.
7. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB Dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.
8. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB Dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. *Specialusis leidimas*, 2004, nr. 1.

9. 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys L*, 058, p. 19-27.

10. 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimusi, peržengiančių vienos valstybės ribas. *Oficialusis leidinys L*, 310.

11. 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. *Oficialusis leidinys L*, 310, p. 34-46.

12. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva 2016/1164/EB kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. *Oficialusis leidinys L*, 193/13.

13. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.

14. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 1991, nr. 23-601.

15. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 85-2566.

16. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 64-1914.

17. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

18. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.

19. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38⁽¹⁾, 50, 52⁽¹⁾, 56⁽¹⁾ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26⁽²⁾ straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 65-2628.

20. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 35-1271.

21. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

22. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX – 675 32, 33, 34, 35, 36, 40-1, 47, 51, 53 straipsnių ir 3 priedėlio pakeitimo įstatymas. TAR 2016-03-25, 2016-06346.

23. 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. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 153-5635.

24. Vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 140-5747.

25. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, 1 priedėlio pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 38⁽¹⁾, 38⁽²⁾ straipsniais įstatymas. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 55-2126.

26. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 382, 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu ir IX¹ skyriumi įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008, nr. 149-6000.

27. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 59-1462.

28. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Dėl užsienio vieneto nuolatinumo apibrėžimo ir užsienio vieneto atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijų patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 24-892.

29. Lietuvos Respublikos Seimo svetainė. *Oficialus Direktyvos vertimas į Lietuvių kalbą* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-12]. Prieiga per

internetą: < http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718&p_tr2=2>.

30. *Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Kovos su piktnaudžiavimu priemonių ES ir trečiųjų šalių atžvilgiu taikymas tiesioginio apmokestinimo srityje* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-12]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52007DC0785&from=EN>>.

31. *Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Vidaus rinkos be mokesčių kliūčių link: strategija, kaip suteikti bendrovėms konsoliduotą įmonių pelno mokesčių bazę jų veiklai visoje ES.* [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-13]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>>.

32. *Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Išėjimo mokesčiai ir poreikis derinti valstybių narių mokesčių politiką.* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-24]. Prieiga per internetą: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV:l31060>>.

33. *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo projekto* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-14]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154555>.

34. *Aiškinamasis raštas dėl 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 įstatymo* [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-20]. Prieiga per internetą: < >.

35. *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, 1 priedėlio pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 38⁽¹⁾, 38⁽²⁾ straipsniais įstatymo* [interaktyvus. Žiūrėta 2014-06-16]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=288292.

36. *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 5, 12, 34, 38-2, 41, 58 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu ir IX-1 skyriumi* [interaktyvus. Žiūrėta 2016-05-25]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=288292 >

37. *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo projekto* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-14]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=225324.

38. *Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38⁽¹⁾, 50, 52⁽¹⁾, 56⁽¹⁾ straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26⁽²⁾ straipsniu įstatymo projekto* [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-14]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=164677.

Praktinė medžiaga

39. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1974 m. gruodžio 4 d. sprendimas *Yvonne van Duyn prieš Anglijos Karalystę* (C-41/74).

40. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1979 m. balandžio 5 d. sprendimas *Visuomeninis kaltintojas prieš Tullio Ratti* (C-148/78).

41. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1982 m. vasario 19 d. sprendimas *Ursula Becker prieš Finansų ministeriją* (C-8/81).

42. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1988 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Karalienė prieš Daily Mail* (C-81/87).

43. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1991 m. lapkričio 19 d. sprendimas *Andrea Francovich ir Danila Bonifaci prieš Italijos Respubliką* (C-6/90 ir C-9/90).

44. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1991 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Muwi Bouwgroep prieš Finansų ministeriją* (C-6/90 ir C-9/90).
45. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1992 m. spalio 13 d. sprendimas *Commerz-Credit-Bank prieš Vokietijos mokesčių inspekciją* (C-50/91).
46. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1996 m. kovo 5 d. sprendimas *Brasserie du Pêcheur prieš Vokietijos Respubliką ir Karalienę prieš Factortame Ltd.* (C-46/93 ir C-48/93).
47. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1996 m. spalio 17 d. sprendimas *Denkavit, VITIC ir Voormeer prieš Finansų ministeriją* (C-283/94, C-291/94 ir C-292/94).
48. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem prieš Nyderlandų mokesčių inspekciją* (C-28/95).
49. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1998 m. vasario 19 d. sprendimas *Komisija prieš Graikijos respubliką* (C-8/97).
50. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. kovo 9 d. sprendimas *Centros Ltd prieš Danijos vyriausybę* (C-212/97).
51. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1999 m. spalio 26 d. sprendimas *Eurowings Luftverkehrs prieš Finanzamt Dortmund-Unna* (C-294/97).
52. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. vasario 15 d. sprendimas *Andersen og Jensen ApS prieš Danijos finansų ministeriją* (C 43/00).
53. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. lapkričio 5 d. sprendimas *Uberseering BV prieš NCC* (C-208/00).
54. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. rugsėjo 30 d. sprendimas *Nyderlandų prekybos rūmai prieš Inspire Art Ltd* (C-167/01).
55. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. lapkričio 27 d. sprendimas *Zita Modes prieš Registravimų ir domenų administraciją* (C 497/01).

56. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2003 m. gruodžio 11 d. sprendimas *H. Barbier ipėdiniai prieš Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren*(C-364/01).
57. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2004 m. kovo 11 d. sprendimas *Lasteyrie du Sailant Ekonomikos, finansų ir pramonės ministeriją* (C-9/02).
58. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Marks & Spencer plc prieš David Halsey (mokesčių inspektorius)*(C-446/03).
59. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise* (C 255/02).
60. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue* (C-196/04).
61. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcizų ministeriją* (C 321/05).
62. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gegužės 8 d. sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-392/07).
63. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas *A.T. prieš Štutgarto mokesčių inspekciją įmonėms* (C-285/07).
64. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gruodžio 16 d. sprendimas *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt* (C-210/06).
65. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. spalio 29 d. sprendimas *Skatteverket prieš AB SKF* (C-29/08).
66. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gegužės 20 d. sprendimas *Modehuis A. Zwijnenburg BV prieš Valstybės finansų sekretorių* (C-352/08).

67. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs prieš RBS Deutschland Holdings GmbH* (C-277/09).
68. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia prieš Valstybės sekretorių mokesčių klausimais* (C-126/10).
69. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Finanzamt Ludenscheid prieš Cristel Schriever* (C-444/10).
70. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimas *National Grid Indus BV prieš mokesčių inspekciją* (C-371/10).
71. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. liepos 19 d. sprendimas *A Oy prieš mokesčių administratorių* (C-48/11).
72. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Europos Komisija prieš Portugalijos Respubliką* (C-38/10).
73. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Punch Graphix Prepress Belgium NV prieš Belgijos valstybę* (C-371/11).
74. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Pelati d.o.o. prieš Slovėnijos Respubliką* (C-603/10).
75. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. gegužės 30 d. sprendimas *Staatssecretaris van Financiën prieš X BV* (C-651/11).
76. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas byloje Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.
77. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007.
78. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. balandžio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-499/2009.
79. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11.
80. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11.

81. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3448-11.
82. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-2713-11.
83. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. gruodžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-3583-11.
84. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. gegužės 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-325-2012.
85. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-2691/2012.
86. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.
87. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. kovo 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-404/2013.
88. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-715/2013.
89. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2013.
90. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2011 m. liepos 25 d. sprendimas byloje Nr. S-173(7-119/2011).
91. Generalinio advokato Jakobs išvada byloje, kurioje buvo priimtas 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem prieš Nyderlandų mokesčių inspekciją* (C-28/95).
92. Generalinės advokatės Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Marks & Spencer plc prieš David Halsey (mokesčių inspektorius)* (C-446/03).
93. Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. liepos 15 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcizų ministeriją* (C-321/05).

Specialioji literatūra

94. BEZZINA, J. The Treatment of Losses under the EC Merger Directive 1990. *European Taxation*, 2002 vasaris, p. 57-71.
95. CERIONI, L. *EU Corporate Law and EU Company Tax Law*. Massachusetts: Edward Elgar Publishing, Inc, 2007.
96. CRAIG, P., BURCA, G. *EU Law*. New York: Oxford University Press, 2008.
97. DEKSNYS, V. *Akcininko spjūvis: šantažas ar noras keršyti?*. Lietuvos rytas, 2015 m. rugpjūčio 8 d., p. 21.
98. Exit Taxes and Europe – where are we now? [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-24]. Prieiga per internetą: <http://www.eversheds.com/global/en/what/articles/index.page?ArticleID=en/Chemicals/Exit_taxes_and_Europe>.
99. Exit taxes infringe EU law [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-24]. <http://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/articles/exit-taxes-infringe-eu-law.html>.
100. FINNERTY, C. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdamas: IBFD Publications BV, 2007.
101. HANLON, J. *European Community Law*, London: Sweet & Maxwell, 2003.
102. HELMINEN, M. Must EU Merger Directive Benefits Be made Available where EEA States Are Involved. *EC Tax review*, 2011, p. 179-183.
103. HELMINEN, M. Must the Losses of the Merging Company be Deductible in the State of Residence of the Receiving Company. *EC Tax review*, 2011-4, p. 172-178.
104. IBDF Tax Travel Companions. *ECJ Direct Tax Compass*. Amsterdamas: IBFD Publications BV, 2013.
105. LADIETA L. *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokestiniai teisiniai santykiai*: magistro darbas. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007.

106. LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Viena: Spiramus Press, 2013.

107. LENAERTS, K. Tax Mitigation vs. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice. *Teisė*, 201-89, p. 219-237.

108. *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)*. [interaktyvus. Žiūrėta 2015-09-24]. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/Namine%20baze/Downloads/21_apibendrinimas.pdf>.

109. LOZEV, K. Survey of Implementation of the EC Merger Directive – A Summary with Comments. *European Taxation*, 2010 vasaris/kovas, p. 84-95.

110. LUKAS M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2013.

111. MARCIJONAS, A. ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

112. MEDELIENĖ, A. ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.

113. PAULAUSKAS, A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai ir santykis su mokesčių slėpimu. *Viešoji politika ir administravimas*, 2006, nr. 15, p. 27-41.

114. PAULAUSKAS A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2006.

115. PETKEVICA, J. The Concept of a „Branch of Activity“ in the EC Merger Directive and Issues regarding Its Implementation in Portugal. *European Taxation*, 2008 liepa, p. 370-376.

116. PETKEVIČIŪTĖ, A. Vientų reorganizavimo ar perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką. *Teisė*, 2014, t. 91, p. 193-211.

117. PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos 2009/133 EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. Teisė, 2016, t. 98.

118. PETROSOVITCH, K. Abuse under the Merger Directive. European Taxation, 2010 gruodis, p. 558-567.

119. RUSSO, R., OFFERMANN R., The 2005 Amendments to the EC Merger Directive. European Taxation, 2006 birželis, p. 250-257.

120. SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių kontekste. Teisė, 2010, t. 76.

121. Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended) [interaktyvus. Žiūrėta 2014-06-10]. Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf.

122. TERRA, B., KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*. Amsterdamas: IBFD Publications BV, 2013, p. 55.

123. TERRA, B., WALTER P., *European Tax Law*, Nyderlandai: Kluwer Law International, 2012.

124. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2017-03-01]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/>.

125. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2015-04-15]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/>.

126. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-13]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/>.

127. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2014-06-25]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/>>.

128. VAN DEN BROEK, H. *Cross-Border Mergers Within the EU*, Nyderlandai: Kluwer Law International, 2012.

129. VINTHER A., WERLAUFF E, Community Law and the Independent Business as Interpreted by the ECJ in *Andersen & Jensen ApS*. European Taxation, 2002 spalio, p. 441-445.

130. ZALASINSKI A., Case-Law-Based Anti-Avoidance Measures in Conflict with Proportionality Test – Comment on the ECJ Decision in *Kofoed*. European Taxation, 2007 gruodis, p. 571-576.

Interneto svetainės

131. 15 minučių [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-01 – 2015-12-31]. Prieiga per internetą: < www.15min.lt >.

132. Base Erosion and Profit Shifting [interaktyvus. Žiūrėta 2016-03-18]. Prieiga per internetą: < <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>>

133. Delfi [interaktyvus. Žiūrėta 2015-08-01 – 2017-05-03]. Prieiga per internetą: < www.delfi.lt >.

134. Europos Komisija [interaktyvus. Žiūrėta 2016-05-23]. Prieiga per internetą:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm>

135. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas [interaktyvus. Žiūrėta 2011-09-01 – 2016-01-31]. Prieiga per internetą: < <http://curia.europa.eu/>>.

136. Lietuvos Respublikos Seimo interneto puslapis [interaktyvus. Žiūrėta 2011-09-01 – 2016-01-31]. Prieiga per internetą: <www.lrs.lt>.

137. Tarptautinė ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija [interaktyvus. Žiūrėta 2014-06-06]. Prieiga per internetą: <http://oecd.org/>>.

138. Teismų praktika [interaktyvus. Žiūrėta 2011-09-01 – 2016-11-31]. Prieiga per internetą:< www.infolex.lt>.

139. The Economist [interaktyvus. Žiūrėta 2015-12-29]. Prieiga per internetą: < <http://economist.com/>>.

140. Valstybinė mokesčių inspekcija [interaktyvus. Žiūrėta 2014-07-04]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/>>.

141. Valstybės įmonė Registrų centras [interaktyvus. Žiūrėta 2017-02-28]. Prieiga per internetą: < <http://registrucentras.lt/>>.

142. VĮ Teisinės Informacijos Centras interneto puslapis [interaktyvus. Žiūrėta 2011-09-01 – 2016-11-31]. Prieiga per internetą: <www.litlex.lt>.

143. *Wikipedia* [interaktyvus. Žiūrėta 2013-05-13]. Prieiga per internetą: <http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_evasion>.

AUTORĖS MOKSLINĖS PUBLIKACIJOS DISERTACIJOS

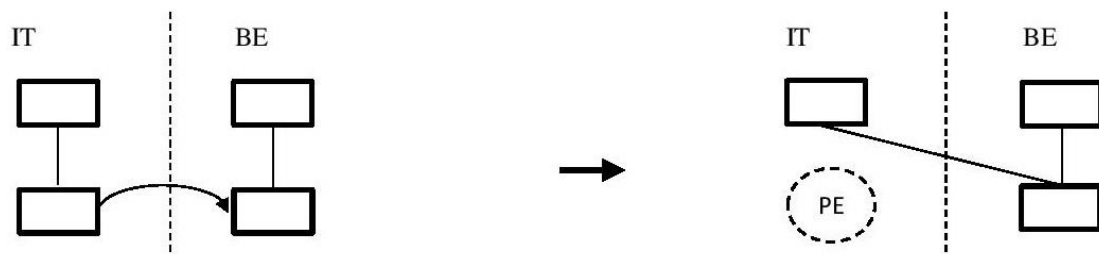
TEMA

1. PETKEVIČIŪTĖ, A. Vienetų reorganizavimo ar perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką. Teisė, 2014, t. 91.

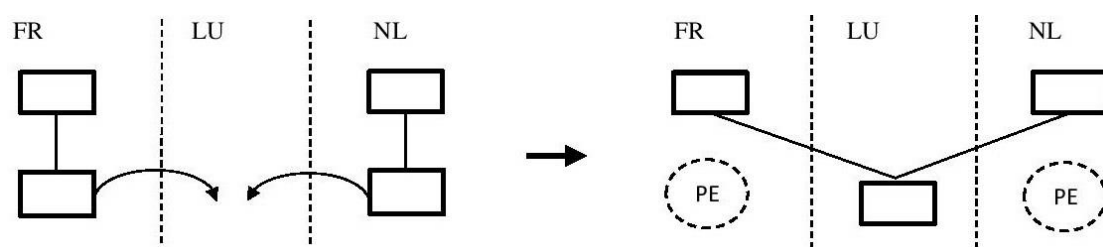
2. PETKEVIČIŪTĖ, A. Tarybos direktyvos 2009/133 EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. Teisė, 2016, t. 98.

DISERTACIJOS PRIEDAS NR. 1

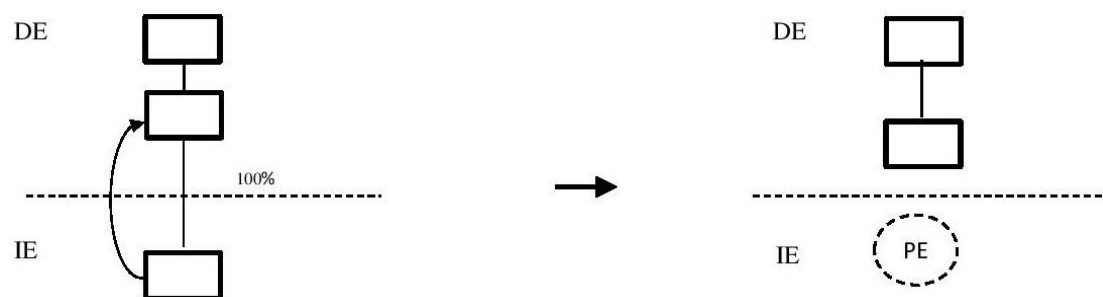
Schema Nr. 1 – prijungimas



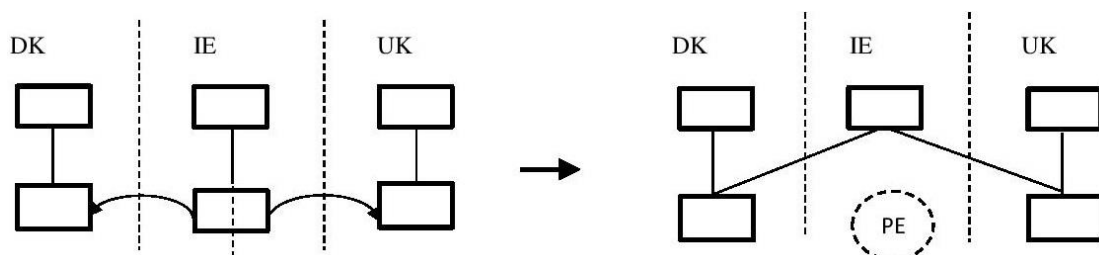
Schema Nr. 2 – sujungimas



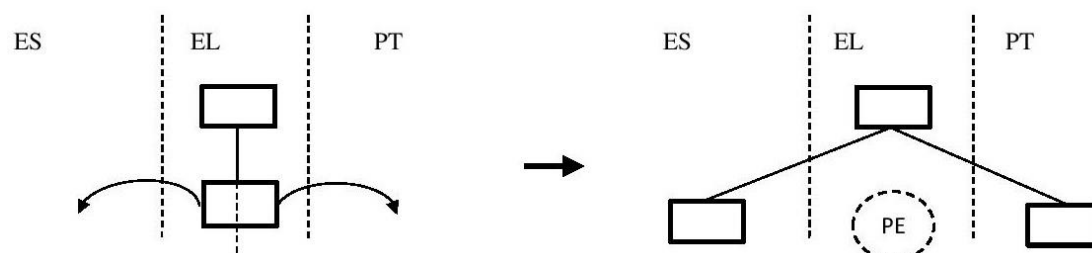
Schema Nr. 3 – prijungimas prie 100% kapitalo valdančios įmonės



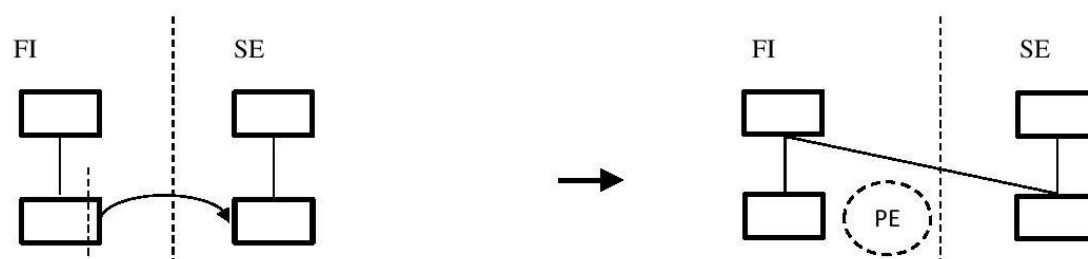
Schema Nr. 4 – išdalijimas



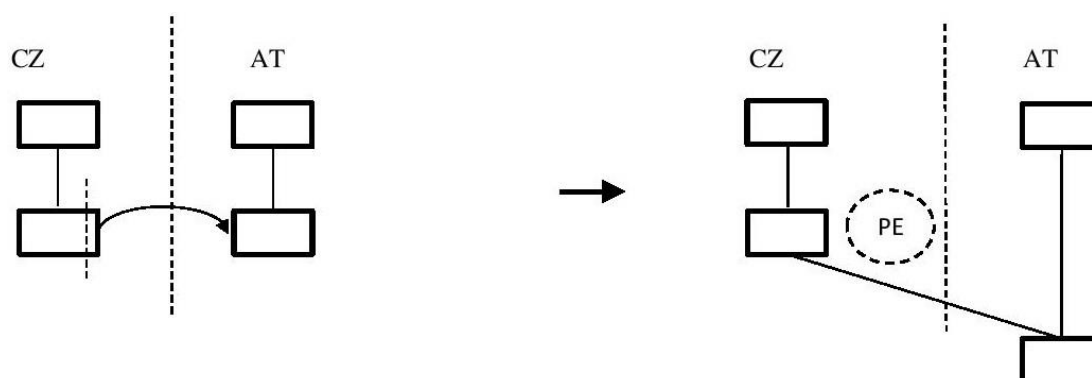
Schema Nr. 5 – padalijimas



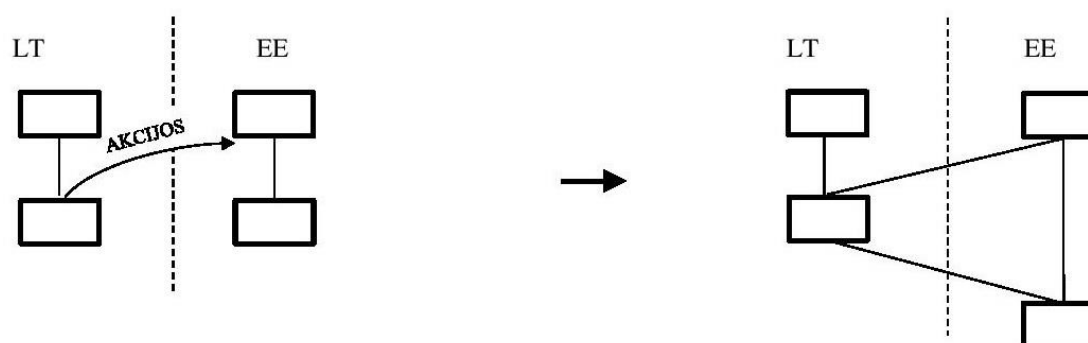
Schema Nr. 6 – veiklos dalies perleidimas į šoną



Schema Nr. 7 – veiklos dalies perleidimas žemyn

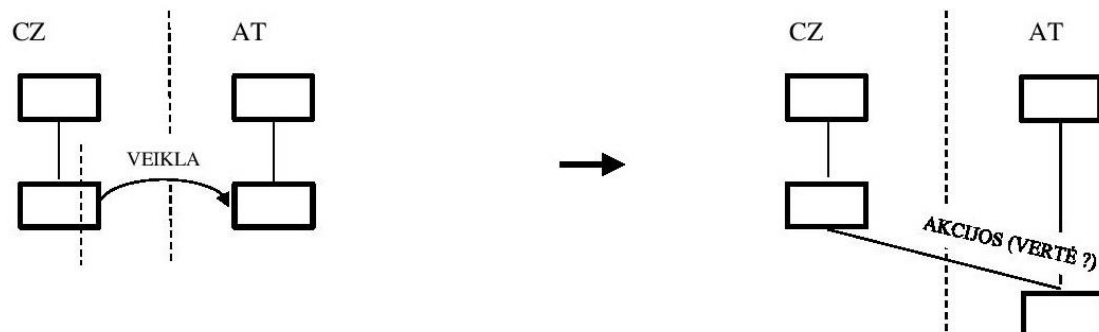


Schema Nr. 8 – akcijų mainai



DISERTACIJOS PRIEDAS NR. 2

Schema Nr. 1 – veiklos perleidimas žemyn



Schema Nr. 2 – akcijų mainai

