

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

DANUTĖ KADANAITĖ
FINANSŲ TEISĖS NEAKIVAIZDINIŲ STUDIJŲ PROGRAMA

**MOKESČIŲ OBJEKTO TEISINIS REGULIAVIMAS LIETUVOJE
REORGANIZAVIMO PROCESUOSE**

Magistro baigiamasis darbas

Mokslinis vadovas
lektorė Justė Tušaitė

Konsultantas
doc. dr. Egidija Smalakienė

Vilnius, 2005

TURINYS

| | |
|---|----|
| ĮVADAS | 3 |
| 1. REORGANIZAVIMO SAMPRATA IR TEISINIS REGULIAVIMAS | 8 |
| 1.1. Reorganizavimo motyvai..... | 8 |
| 1.2. Reorganizavimo samprata ir būdai..... | 10 |
| 1.3. Reorganizavimo teisinis reguliavimas..... | 14 |
| 1.3.1. Reorganizavimo reglamentavimas Europos Sąjungos teisėje..... | 14 |
| 1.3.2. Reorganizavimo teisinio reglamentavimo raida Lietuvoje 1990 – 2005 metais..... | 16 |
| 1.4. Reorganizavimo proceso ypatumai..... | 19 |
| 2. MOKESČIŲ OBJEKTO NUSTATYMO REORGANIZAVIMO PROCESU TEISINIO REGULIAVIMO ANALIZĖ..... | 27 |
| 2.1. Mokesčio objekto samprata..... | 27 |
| 2.2. Apmokestinimo reorganizavimo procese teisinis reglamentavimas Europos Sąjungos teisėje..... | 32 |
| 2.3. Reorganizavimo įtaka pridėtinės vertės mokesčio objektui..... | 36 |
| 2.4. Pelno mokesčio bazės teisinis reglamentavimas reorganizavimo metu..... | 41 |
| 2.4.1. Reorganizavimo sampratos teisinis reglamentavimas Pelno mokesčio įstatyme..... | 41 |
| 2.4.2. Pajamų pripažinimo teisinis reglamentavimas..... | 46 |
| 2.4.3. Sąnaudų pripažinimo teisinis reglamentavimas..... | 56 |
| 2.5. Gyventojų pajamų mokesčio objektas reorganizavimo proceso kontekste..... | 58 |
| 3. REORGANIZAVIMO PRAKTIKOS LIETUVOJE APŽVALGA..... | 62 |
| IŠVADOS..... | 73 |
| PASIŪLYMAI..... | 76 |
| LITERATŪROS SĄRAŠAS..... | 78 |
| SANTRAUKA..... | 81 |
| SUMMARY..... | 83 |
| PRIEDAI..... | 85 |

ĮVADAS

Mokesčiai – vienintelis įstatymu įteisintas fizinių ir juridinių asmenų nuosavybės dalies nusavinimo būdas, įgyvendinamas naudojant valstybės prievartą, tačiau neturintis baudmės požymių, kuriam būdingas privalomumas, individualus neatlygintinumas, negražintinumas, vykdomas siekiant užtikrinti viešosios valdžios institucijų mokumą. Mokesčių funkcija – visuomeninių santykių veikimas mokesčių teisės normomis, kuriam būdingas pastovumas, mokesčių esmės atskleidimas ir valstybės socialinės paskirties realizavimas. Ilgą laiką vienintele mokesčių funkcija buvo laikoma perskirstomoji funkcija. Vystantis valstybei bei evoliucionuojant mokesčiams, ėmė didėti vis civilizuoatesnio valstybės įsikišimo į ekonominius bei socialinius procesus poreikis. Tačiau mokslininkai iki šiol nesutaria, kokias funkcijas šiandieniniame gyvenime atlieka mokesčiai. Nuomonės šiuo klausimu svyruoja nuo kategoriško teiginio, kad mokesčiai nevykdo jokių funkcijų, kad tai yra tik mokesčių sistemos atributas¹ iki priskyrimo mokesčiams konstitucinės, koordinuojančios, fiskalinės, stimuliuojančios, kontrolinės, teisinės, ekonominės, tarptautinės ekonominės ir panašių funkcijų. Toks įvairialypis mokesčių funkcijų įvardijimas paaiškinamas tuo, kad autoriai jas išskirdami ir klasifikuodami vadovaujasi nevienodais kriterijais, o tai sąlygoja nevienareikšmes išvadas apie mokesčių funkcijų skaičių ir jų turinį. Apibendrinant daugelio autorių nuomonę, galima daryti išvadą, kad beveik visi sutaria dėl dviejų mokesčių funkcijų: fiskalinės ir reguliuojamosios. Fiskalinės mokesčių funkcijos paskirtis – gauti pajamų, reikalingų valstybės funkcijoms vykdyti. Reguluojamoji mokesčių funkcija gali vaidinti dvejopą vaidmenį: mokesčiai gali ne tik stimuliuoti ekonominius bei socialinius procesus, bet ir juos stabdyti. Minėtas mokesčių funkcijas savo nutarime yra paminėjęs ir Lietuvos Konstitucinis Teismas: “nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai”². Savo ruožtu ekonominiai procesai įtakoja esminius mokesčių sistemos pakeitimus, lemia mokesčių finansinio bei socialinio vaidmens augimą.

¹ Pepeliajev S. Mokesčių teisė. Maskva: Jurist, 2004. P. 36

² Lietuvos Konstitucinio Teismo nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 “Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo” 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai” ir skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai” atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai // Valstybės žinios. 2003, Nr. 109-4887

Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos³ 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius nustato Seimas, priimdamas mokesčių įstatymus. Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime yra konstatavęs, kad tik įstatymas gali nustatyti ir esminius mokesčių elementus, tarp jų – mokesčių objektą ir mokesčių santykių subjektus.

Apmokestinimo objektu laikytini visi reiškiniai, kurie įstatymo nustatyta tvarka apmokestinami konkrečiu mokesčiu, o mokesčio mokėtojas – tai “asmuo, kuriam mokesčio įstatymas nustato prievolę mokėti mokesť”⁴. Pagrindiniai mokesčių mokėtojai Lietuvoje – privatūs juridiniai asmenys ir fiziniai asmenys. Privatūs juridiniai asmenys – tai juridiniai asmenys, kurių tikslas tenkinti privačius jų steigėjų interesus. Sąvoka “privatūs interesai” šiuo atveju reiškia bet kokią materialią naudą, kurią gauna ar siekia gauti tiek juridinio asmens dalyviai, tiek jo organų nariai. Materialios naudos didinimas galimas naudojant tiek vidinius šaltinius, tiek ir išorinius resursus. Ką pasirinkti konkrečiam juridiniam asmeniui - šios problemos svarstymas yra nuolatinis procesas, kurio metu vis dažniau girdime vartojant terminus “susijungimai ir įsigijimai” (angl. mergers and acquisitions). 2004 metais pasaulyje atlikta 33500 “susijungimų ir įsigijimų” sandorių, kurių bendra vertė, palyginus su 2003 metais, padidėjo 32 proc. (pasauliniai “susijungimų ir įsigijimų” sandoriai pagal vertę pavaizduoti Priede Nr. 1, o pagal skaičių – Priede Nr. 2). Per pastaruosius metus “susijungimų ir įsigijimų” skaičius žymiai padidėjo ir Baltijos šalių rinkoje: nuo 132 sandorių 2001 metais iki 204 sandorių 2004 metais. Pasak “Association for Corporate Growth” vadovo Daniel Varroney “geresni laikai “susijungimų ir įsigijimų” rinkai sunkiai išivaizduojami”. “Bank of Amerika” atliktos apklausos duomenimis, 2/3 apklaustųjų įmonių savininkų planuoja įmonės susijungimą arba pardavimą per ateinančius trejus metus, 47 proc. gamybos įmonių savininkų veiklos perkėlimą į kitas šalis nurodo kaip vieną iš pagrindinių strategijų⁵. “European Venture Capital Association” duomenimis daugiau nei 80 proc. Skandinavijos įmonių planuoja 2005 metais investuoti į naujas Europos Sąjungos šalis ir net 33 proc. iš jų – į Baltijos valstybes. Akivaizdu, kad ir Lietuvos juridiniai asmenys neišvengs pasaulinių tendencijų. Tai natūralus procesas, kadangi kaip ir bet kurios kitos valstybės, taip ir Lietuvos juridiniams asmenims yra svarbu optimizuoti mokesčius, sureguliuoti pinigų srautus, tobulinti valdymą, didinti įmonės vertę, padaryti įmonę patrauklią investuotojams, sustiprinti jos konkurencingumą bei padėti rinkoje ir pan.

Samprata “susijungimai ir įsigijimai” apima keturias skirtingas sąvokas:

³ Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos Aukščiausios Tarybos ir Vyriausybės žinios, 1992, Nr. 33-1014

⁴ Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

⁵ “Bank of Amerika”; Thomson Financial. “Corporate Board Members”

1. Jungimus – kai dvi ar daugiau įmonių susijungia, siekdamos padidinti įmonių produktyvumą ir efektyvumą.
2. Įsigijimus – procesas, kai viena įmonė įsigyja kitą.
3. Skaidymus – procesas, kai viena įmonė išsiskaido į keletą juridinių vienetų.
4. Pardavimus – procesas, kai įmonės savininkas (savininkai) parduoda įmonę kitam savininkui (savininkams).

Jungimai ir skaidymai Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse įvardijami kaip juridinių asmenų reorganizavimo – juridinio asmens pabaigos be likvidavimo procedūros, būdai.

Tarybos direktyvoje dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, įtvirtintas bendras principas, kad reorganizavimo procesų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys dėl mokesčių nuostatų, o Konstitucinis Teismas, kaip minėta, yra konstatavęs, kad viena iš mokesčių funkcijų – skatinti naudingas ūkines pastangas.

Problemos aktualumas. Iš pateiktos pasaulinės “susijungimų ir įsigijimų” apžvalgos matyti, kad reorganizavimo procesai vis intensyvėja, tačiau Lietuvoje kol kas niekas nėra išsamiai nagrinėjęs jo teisinio reglamentavimo bei reorganizavimo įtakos konkrečių mokesčių objektams. Teisės aktai, reglamentuojantys reorganizavimo procesus, o ypač teisės aktai reglamentuojantys mokesčių objektą reorganizavimo procese, yra palyginti “jauni”. Praktikoje dažnai kyla neaiškumų, kaip turi būti taikomos apmokestinimo nuostatos tam tikrais juridinių asmenų reorganizavimo atvejais. Daug papildomų problemų sukelia ir Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo reorganizavimo nuostatų bei Lietuvos Respublikos pelno mokesčio, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymuose įtvirtintų bendrųjų apmokestinimo principų neatitikimai. Dėl šių priežasčių mokesčių įstatymų nuostatos nevykdo vienos iš pagrindinių savo funkcijų – skatinti naudingas ūkines pastangas, stimuliuoti ekonominius ir socialinius procesus.

Būtent šie aspektai paskatino nagrinėti pasirinktą temą ir gilintis į jos problematiką. Nagrinėjama tema yra aktuali tiek moksliniu, tiek praktiniu požiūriu. Praktinė šio darbo nauda pasireiškia tuo, kad jame pateikiama išsami reorganizavimo proceso teisinė analizė bei nagrinėjama jo įtaka mokesčių objektams, kuo šiandien galėtų pasinaudoti juridiniai asmenys bei jų dalyviai, ketinantys vykdyti reorganizavimą.

Tyrimo objektas – reorganizavimo procesas, jo teisinis reglamentavimas ir įtaka pridėtinės vertės, pelno ir gyventojų pajamų mokesčių objektams.

Dėl ribotos darbo apimties jame neįmanoma išsamiai išnagrinėti visų problemų, todėl tyrimai apibrėžti konkrečiu tikslu ir uždaviniais, apsiribojant vienos juridinių asmenų teisinės formos – akcinių bendrovių, reorganizavimo proceso bei pridėtinės vertės mokesčio, pelno

mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio objektų teisinio reguliavimo reorganizavimo procese nagrinėjimu.

Darbo tikslas – išnagrinėti reorganizavimo proceso teorinius aspektus, teisinio reglamentavimo ypatumus, apžvelgti reorganizavimo praktiką, išanalizuoti, kaip reorganizavimo procesai įtakoja mokesčių objektus, pasiūlyti teisės aktų, reglamentuojančių reorganizavimą, tobulinimo Lietuvoje kryptis, atsižvelgiant į Europos Sąjungos norminių teisės aktų reikalavimus.

Siekiant tikslo, buvo sprendžiami šie **uždaviniai**:

- apžvelgti reorganizavimo proceso ir jo teisinio reguliavimo istorinę raidą Lietuvoje ir Europos Sąjungos teisės aktų įtaką šio proceso vystymuisi;
- išnagrinėti veikiančių mokesčių objektų teisinį reglamentavimą reorganizavimo proceso metu;
- išanalizuoti, kaip reorganizavimas įtakoja pridėtinės vertės, pelno, gyventojų pajamų mokesčių objektus;
- išnagrinėti praktinę įmonių reorganizavimų patirtį;
- pateikti pasiūlymus teisės aktų, reglamentuojančių reorganizavimą, tobulinimui.

Atliekant tyrimą ir sprendžiant iškeltus uždavinius, buvo siekiama patvirtinti **hipotezę**: Lietuvoje galiojantys teisės aktai, reglamentuojantys reorganizavimo procesus ir mokesčių objektus šiame procese, nesudaro vieningos suderintos sistemos, prieštarauja vieni kitiems, nėra aiškūs ir nedviprasmiški, o tai prieštarauja mokesčių sistemos aiškumo principui ir trukdo įgyvendinti pagrindines mokesčių funkcijas.

Tyrimas buvo atliekamas naudojant šiuos **metodus**:

- lyginamąjį istorinį (nagrinėjant reorganizavimo proceso raidą);
- lyginamosios analizės (aiškinantis bei lyginant reorganizavimo procesą įvairiose Europos Sąjungos šalyse);
- literatūros šaltinių analizės metodas (apibūdinant reorganizavimo sampratą);
- loginis metodas (naudotas atskleidžiant darbo tikslus, aiškinantis teisės normų turinį, pateikiant išvadas bei apibendrinimus).

Darbe naudojamos sąvokos:

Akcija – tai vertybinis popierius, patvirtinantis jos turėtojo (akcininko) teisę dalyvauti valdant įmonę, jeigu įstatymai nenumato ko kita, teisę gauti bendrovės pelno dalį dividendais ir teisę į dalį bendrovės turto, likusio po jos likvidavimo, ir kitas įstatymų nustatytas teises.

Akcininkas – fizinis ar juridinis asmuo, kuris turi įsigijęs bendrovės akcijų.

Atskyrimas - Bendrovės, kuri tęsia veiklą, dalies atskyrimas ir šiai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu sukūrimas vienos ar kelių tos pačios teisinės formos naujų bendrovių

Bendrovė (įmonė, juridinis asmuo) – teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotas ribotos civilinės atsakomybės privatusis juridinis asmuo, kurio buveinė yra Lietuvos Respublikoje, o įstatinis kapitalas padalintas į dalis, vadinamas akcijomis.

Mokestis – tai mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievole valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti.

Mokesčio objektas – visi reiškiniai, kurie įstatymo nustatyta tvarka apmokestinami konkrečiu mokesčiu.

Reorganizavimas – juridinio asmens pabaiga be likvidavimo procedūros.

Šeštoji direktyva – 1982 m. gruodžio 17 d. Šeštoji tarybos direktyva, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl akcinių bendrovių skaidymo (82/891/EEB).

Trečioji direktyva – 1978 m. spalio 9 d. Trečioji Tarybos direktyva, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalimi, dėl akcinių bendrovių jungimosi (78/855/EEB).

Kitos darbe naudojamos sąvokos apibrėžtos Lietuvos Respublikos įstatymuose ir vadovėliuose, nurodytuose naudotos literatūros sąrašė.

Tyrimo šaltiniai – aiškinantis su reorganizavimu susijusias mokestines problemas ir rašant šį darbą, kaip metodinė medžiaga buvo analizuojama mokslinė teorinė literatūra, tiek lietuvių, tiek užsienio kalbomis, taip pat – Lietuvos Respublikos bei Europos Sąjungos norminiai aktai, Europos Sąjungos, Finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos, Lietuvos Respublikos apskaitos instituto, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisės aktai, biuleteniai, statistiniai duomenys, jų aiškinimas, teisinė literatūra, bendrovių reorganizavimo sąlygos, apskaitininkams leidžiami žurnalai, publicistiniai straipsniai periodiniuose leidiniuose bei internetiniuose puslapiuose, kuriuose pateikiamos įvairios teisininkų, ekonomistų, finansininkų nuomonės. Be to, atliekant tyrimą, buvo vadovaujama teoriniais metodologiniais nurodymais, išdėstytais Lietuvos teisės universiteto profesoriaus R. Tidikio vadovėlyje „Socialinių mokslų tyrimų metodologija“, išleistame Vilniuje, LTU, 2003 m.

1. REORGANIZAVIMO SAMPRATA IR TEISINIS REGULIAVIMAS

1.1. Reorganizavimo motyvai

Reorganizavimo motyvai gali būti labai įvairūs, bet visada išlieka bendras principas – po reorganizavimo tęsiančių veiklą juridinių asmenų sukuriama vertė turi būti didesnė, nei iki reorganizavimo veikusių juridinių asmenų sukuriama suminė vertė ir taip pasiektas juridinių asmenų dalyvių gaunamos naudos maksimizavimo tikslas. Motyvus ir priežastis, skatinančius vykdyti reorganizavimo procesus, sąlyginai galima padalinti į dvi pagrindines grupes – ekonominius ir žmogiškuosius. Ekonominės priežastys, nulemiančios reorganizavimo, kaip juridinio asmens “auginimo” būdą, pasirinkimą yra šios: jungtinės veiklos ekonomija; pelno augimas; dydžio augimas; mokesčiai; naujų žaliavų, įrengimų, technologijų įsigijimas; finansinių šaltinių įsigijimas; gero valdymo įsigijimas; laiko santaupos įeinant į naujas rinkas; diversifikacija. KPMG Management Consulting Europe 2001 metais atliktos apklausos duomenimis, 42 procentai įmonių atsakė, kad reorganizavimai buvo reikalingi apsaugoti arba padidinti rinkos dalį, 28 proc. - norėjo išplėsti produkto geografiją arba įeiti į naują rinką, 11 proc. - tikėjosi masto ekonomijos. 18 proc. reorganizavimo dėka realiai padidino rinkos dalį, 13 proc. – įžengė į naujas rinkas. Aštuoni iš dešimties respondentų atsakė, kad procesas buvo sėkmingas, bet tik 31 proc. – kad labai sėkmingas⁶.

Iš žmogiškųjų reorganizavimo priežasčių literatūroje dažniausiai minimas korporatyvinis gobšumas; kompensacija; prestižas; ego; pasitraukimas į pensiją.

Kaip minėta, viena iš priežasčių, dėl ko vykdomas reorganizavimas, yra mokesčiai. Šia procedūra juridiniai asmenys bei jų dalyviai siekia apsaugoti savo pelną nuo mokesčių arba juos sumažinti. Lietuvoje pelno ir pridėtinės vertės mokesčių mokėtoju paprastai laikomas bet kuris asmuo, turintis juridinio asmens teises. Atskirų juridinių asmenų grupė, kurią sudaro patronuojanti ir dukterinės įmonės, nėra pripažįstama savarankišku juridiniu asmeniu ir tuo pačiu kaip vienetas nepripažįstama mokesčių mokėtoju – mokesčių mokėtojais laikoma kiekviena grupę sudaranti įmonė (atskiras juridinis asmuo). Tuo tarpu ekonomine ar verslo prasmėmis juridinių asmenų grupės gana dažnai traktuojamos kaip vienas vienetas.

Europos Sąjungos valstybės narės, išskyrus Belgiją, Čekiją, Estiją, Graikiją, Lietuvą, Slovakiją ir Vengriją, pelno mokesčio tikslais taiko vienokią ar kitokią juridinių asmenų grupavimo schemą, pvz. Airija, Jungtinė Karalystė, Kipras, Latvija, Malta, Suomija, Švedija leidžia perkelti nuostolius, susidariusius grupės įmonėse; o Nyderlanduose įmonių grupės pilnai

⁶ Konferencija “Mokestinės galimybės ir rizika. Įmonės, jų grupės, holdingai, ofšorai”.
//<http://www.vz.lt/konferencijos/pdf/failai/33/01>

konsoliduotos į vieną vienetą. Pridėtinės vertės mokesčio tikslais grupių schemą taiko apie 10 Europos Sąjungos valstybių narių. Šio mokesčio tikslais grupė veikia tik vienu būdu – ignoruojami grupės narių tarpusavio sandoriai, o visų narių atlikti sandoriai laikomi grupės (kaip vieneto) atliktais sandoriais. Esminė įmonių grupės, kaip vieno vieneto, pripažinimo pelno mokesčio požiūriu nauda - nuostolių kompensavimas, tai yra, jeigu grupės bendras rezultatas yra nuostolis, net ir esant individualių grupės elementų pelnams, pelno mokestis nemokamas, o pridėtinės vertės mokesčio požiūriu - apyvartinių lėšų ekonomija sandorių tarp grupės narių atžvilgiu

Lietuvoje kol kas nėra mokesčių įstatymų nuostatų dėl juridinių asmenų “grupavimo” pelno ar pridėtinės vertės mokesčių tikslais, nors tokios grupės realiai veikia. Nepaisant to, “vieno apmokestinamojo asmens” pridėtinės vertės mokesčio tikslais koncepcijos kol kas net neketinama diegti, kadangi laikomasi nuostatos, kad dabartinė sistema yra skaidri, o galimas apyvartinių lėšų taupymas, ignoruojant vidaus sandorius, neatsveria alternatyvių kaštų. Atitinkamai vienareikšmiškos nuomonės juridinių asmenų “grupavimo” pelno mokesčio tikslais nėra. Šis klausimas lieka tolesnės diskusijos dalyku, kurio galutiniam sprendimui Lietuvoje bus svarbūs Europos Teisingumo Teismo precedentai bei jų pagrindu kitų valstybių narių daromi veiksmai.

Taigi, Lietuvos juridinių asmenų grupėms norint pasinaudoti mokestine nauda apmokestinant bendrą grupės rezultata, šiandien lieka vienintelė alternatyva – sujungti visus grupės vienetus į vieną juridinį asmenį, tai yra – vykdyti reorganizavimą.

1.2. Reorganizavimo samprata ir būdai

Bendroji reorganizavimo samprata apibrėžta Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 2.95 straipsnio 2 dalyje: “reorganizavimas – tai juridinio asmens pabaiga be likvidavimo procedūros”⁷. Taigi, reorganizavimas yra vienas iš juridinio asmens pasibaigimo būdų, ypatingas tuo, kad juridinio asmens veikla nepasibaigia visiškai, o kartu su visomis teisėmis ir pareigomis bei turtu pereina kitam juridiniam asmeniui. Būtent dėl to, kad reorganizuojamų juridinių asmenų veikla (įskaitant turtą, teises ir pareigas) pereina kitiems juridiniams asmenims, nereikalingos likvidavimo procedūros: atsiskaitymas su kreditoriais, turto paskirstymas juridinio asmens dalyviams ir panašiai bei juridinio asmens veiklos nutraukimas. Civilinio kodekso 2.97 straipsnis išskiria du reorganizavimo būdus: jungimą ir skaidymą, kurių kiekvienas, savo ruožtu, skirstomi į dar du atskirus būdus: jungimas – į prijungimą ir sujungimą, o skaidymas – į išdalijimą ir padalijimą.

Europos Sąjungos teisėje bendroji sąvoka “reorganizavimas” praktiškai nenaudojama. Trečioji ir Šeštoji direktyvos, reglamentuojančios akcinių bendrovių jungimą bei skaidymą, pateikia visus Civiliniame kodekse numatytų reorganizavimo būdų apibrėžimus (jie perimti iš Prancūzijos, Vokietijos bei Italijos teisės).

Trečioji direktyva įpareigoja valstybes nares priimti teisės aktus, reglamentuojančius “bendrovių prijungimą, kai bendrovė įsigyja vieną ar daugiau bendrovių, ir sujungimą, kai bendrovės susijungia, sukuriant naują bendrovę”⁸. Šioje direktyvoje sąvoka “prijungimas” apibrėžiama kaip “veiksmas, kuriuo viena ar daugiau bendrovių nutraukia veiklą, tačiau nėra likviduojama ir visą savo turtą bei išipareigojimus perduoda kitai bendrovei mainais už įgyjančios bendrovės akcijas, kurios išduodamos įgyjamos bendrovės arba bendrovių akcininkams, ir, jeigu reikia, mokėjimą grynaisiais pinigais, kurių suma neviršija 10 proc. naujai išleistų akcijų nominalios vertės, arba, jeigu akcijos neturi nominalios vertės, jų buhalterinės vertės”⁹. Prijungimo procesas pavaizduotas Priede Nr. 3.

Susijungimas sukuriant naują bendrovę Trečiojoje direktyvoje apibūdinamas kaip veiksmas, “kuriuo keletas bendrovių nutraukia veiklą, tačiau nėra likviduojamos, o visą turtą bei išipareigojimus perduoda vietoje jų įsteigiamai bendrovei, mainais už naujai įsteigtos bendrovės akcijas, kurios išduodamos įsteigiamos bendrovės akcininkams, ir, jeigu reikia, išmokas

⁷ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262

⁸ Trečioji Tarybos direktyva, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalimi, dėl akcinių bendrovių jungimo 78/855/EEB 1978 m. spalio 9 d. // <http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/preps2?Condition1=25429&Condition2=>

⁹ Trečioji Tarybos direktyva, ten pat

gryniaisiais pinigais, jeigu jų suma neviršija 10 proc. naujai išleistų akcijų nominalios vertės, arba, jeigu akcijos neturi tokios minimalios vertės, jų buhalterinės vertės”¹⁰ (Priedas Nr. 4).

Šeštosios direktyvos nuostatos koordinuoja valstybių narių teisės aktus tuo atveju, jeigu jie leidžia atlikti bendrovių skaidymo procedūras. Direktyva numato du skaidymo būdus – “skaidymą įsigyjant” ir “skaidymą steigiant naujas bendroves”. Direktyvoje pateikiami skaidymo būdų apibrėžimai, perimti iš Prancūzijos teisės. Direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje apibrėžiama “skaidymo įsigyjant” sąvoka – tai “procedūra, kuria pasibaigianti be likvidavimo bendrovė perduoda visą savo turtą bei įsipareigojimus daugiau negu vienai bendrovei mainais už bendrovių, dėl skaidymo gaunančių kompensacijas, akcijų perdavimą padalijamosios bendrovės akcininkams, ir, jeigu reikia, išmokas gryniais pinigais, neviršijant 10 proc. jų iškeistų akcijų nominalios vertės, arba jeigu akcijos neturi nominalios vertės, jų buhalterinės vertės”¹¹. Pabrėžtina, kad šiuo atveju bendrovės, kurios perima skaidomos bendrovės turtą ir įsipareigojimus, yra veikiančios prieš pradėdant reorganizavimo procedūrą (Priedas Nr. 5).

Šeštojoje direktyvoje “skaidymas steigiant naujas bendroves” apibūdinamas kaip “procedūra, kuria bendrovė pasibaigia be likvidavimo, o visą savo turtą bei įsipareigojimus perduoda daugiau nei vienai naujai steigiamai bendrovei, mainais už įsigyjančiųjų bendrovių akcijų paskirstymą skaidomosios bendrovės akcininkams ir, jeigu reikia, išmokas gryniais pinigais, neviršijant 10 proc. paskirstomų akcijų nominalios vertės, arba, jeigu akcijos neturi nominalios vertės – jų buhalterinės vertės”¹². Šiuo atveju, skirtingai nei skaidymo įsigyjant proceso metu, bendrovės, kurioms perduodamas skaidomos bendrovės turtas ir įsipareigojimai, yra įsteigiamos reorganizavimo proceso metu (Priedas Nr. 6).

Esminis prijungimo ir skaidymo įsigyjant požymis – nėra įsteigiami nauji juridiniai asmenys, pasibaigiančių juridinių asmenų visas turtas, teisės ir pareigos perduodamos jau veikiančioms juridiniams asmenims. Sujungimo ir skaidymo steigiant naujas bendroves atvejais – įsteigiami nauji juridiniai asmenys, kurių steigėjais laikomi įgyjamieji arba skaidomi juridiniai asmenys, o naujai įsteigtų juridinių asmenų dalyviais tampa dėl reorganizavimo pasibaigiančių juridinių asmenų dalyviai.

Visų Trečiojoje ir Šeštojoje direktyvoje reglamentuojamų jungimų ir skaidymų būdų sąvokos pateikiamos ir Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 2.97 straipsnyje:

¹⁰ Trečioji Tarybos direktyva, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalimi, dėl akcinių bendrovių jungimo 78/855/EEB 1978 m. spalio 9 d.//<http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/preps2?Condition1=25429&Condition2=>

¹¹ Šeštoji Tarybos direktyva, 1982 m. gruodžio 17 d. pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl akcinių bendrovių skaidymo (82/891/EEB)//, <http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/preps2?Condition1=37380&Condition2=>

¹² Šeštoji Tarybos direktyva, ten pat

- “prijungimas – tai vieno ar daugiau juridinių asmenų prijungimas prie kito juridinio asmens, kuriam pereina visos reorganizuojamo juridinio asmens teisės ir pareigos”¹³;
- “sujungimas – tai dviejų ar daugiau juridinių asmenų susivienijimas į naują juridinį asmenį, kuriam pereina visos reorganizuotų juridinių asmenų teisės ir pareigos”¹⁴;
- “išdalijimas – tai reorganizuojamo juridinio asmens teisių ir pareigų išdalijimas kitiems veikiantiems juridiniams asmenims”¹⁵;
- “padalijimas – tai vieno reorganizuojamo juridinio asmens pagrindu įsteigimas dviejų ar daugiau juridinių asmenų, kuriems tam tikromis dalimis pereina reorganizuoto juridinio asmens teisės ir pareigos”¹⁶.

Kaip matome, “skaidymo įgyjant” sąvoką Lietuvos teisėje atitinka sąvoka “išdalijimas”, o “skaidymo steigiant naujas bendroves” – “padalijimas”. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad apibrėžiant tas pačias sampratas teisės aktuose naudojama ir daugiau skirtingų sąvokų: Trečiojoje direktyvoje, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio bei gyventojų pajamų mokesčio įstatymuose juridiniai asmenys, kurių veikla pasibaigia, vadinami “įsigyjamais” arba “perleidžiančiais”, Šeštojoje direktyvoje – “skaidyme dalyvaujančiais” arba “skaidomais”, o Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse ir Akcinių bendrovių įstatyme – “reorganizuojamais”. Juridiniai asmenys, kurie po reorganizavimo tęsia savo veiklą, direktyvose ir Lietuvos Respublikos pelno mokesčio bei gyventojų pajamų mokesčio įstatymuose įvardijami kaip “įsigyjantieji”, o Civiliniame kodekse ir Akcinių bendrovių įstatyme – kaip “reorganizavime dalyvaujantys”.

Trečioji ir Šeštoji direktyvos pateikia gana išsamius visų reorganizavimo būdų apibrėžimus, tuo tarpu Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse jie kur kas abstraktesni. Tai paaiškinama tuo, kad Civilinio kodekso normos yra bendros visiems Lietuvos Respublikos juridiniams asmenims, todėl jomis apibrėžiamos bendrosios reorganizavimo būdų sampratos, kurios turėtų būti patikslintos specialiuosiuose teisės aktuose. Deja, Akcinių bendrovių įstatymas, specialusis teisės aktas, reglamentuojantis akcinių bendrovių reorganizavimą, numato, kad “bendrovės reorganizuojamos Civilinio kodekso nustatytais būdais”¹⁷ ir papildomai šių būdų nedetalizuoja.

Tiek Trečioji direktyva, tiek Šeštoji direktyva visais reorganizavimo atvejais leidžia reorganizuotų bendrovių akcininkams papildomus mokėjimus grynaisiais pinigais, “neviršijant 10 proc. paskirstomų akcijų nominalios vertės, arba, jeigu akcijos neturi nominalios vertės – jų buhalterinės vertės”. Ši mokėjimo grynaisiais pinigais riba nustatyta siekiant palengvinti už

¹³ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262

¹⁴ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, ten pat

¹⁵ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, ten pat

¹⁶ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, ten pat

¹⁷ Akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 123-5574

perleidimą perduodamų akcijų skaičiaus nustatymą, taip pat išvengti akcijų trupmenų arba bendrasavininkų atsiradimo. 10 proc. ribos reikalavimas perimtas iš Vokietijos teisės. Direktyvos leidžia valstybėms narėms savo teisės aktais nustatyti didesnes nei 10 proc. išmokas, tačiau reikalauja, kad ir šiuo atveju privalomai būtų taikomos kitos direktyvų nuostatos. Visų reorganizavimo būdų apibrėžimuose yra sąlyga, kad tais atvejais, kai akcijos neturi nominalios vertės – skaičiuojama jų buhalterinė vertė. Nominalios vertės neturinčios akcijos – tai Belgijos ir Liuksemburgo bendrovių akcijos, kurių “buhalterinė vertė” gaunama padalinus bendrovės įstatinį kapitalą iš akcijų skaičiaus.

Lietuvos teisėje nuostata dėl 10 proc. išmokos grynaisiais pinigais įtvirtinta Akcinių bendrovių įstatymo 65 straipsnio 5 dalyje: “keičiant akcijas į naujas po reorganizavimo veiksiančių bendrovių akcijas, po reorganizavimo pasibaigiančių bendrovių akcininkams akcijų kainų skirtumas gali būti išmokamas pinigais. Išmokos pinigais negali būti didesnės kaip 10 procentų akcininkų gaunamų po reorganizavimo veiksiančių bendrovių naujų akcijų nominalios vertės”¹⁸.

Akcinių bendrovių įstatyme, kaip atskiras ir savarankiškas procesas, išskiriamas atskyrimas, kada bendrovės, kuri tęsia veiklą, dalis atskiriama ir šiai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu kuriama viena ar kelios tos pačios teisinės formos naujos bendrovės. Atskyrimas nėra vienas iš reorganizavimo būdų, tačiau jam *mutatis mutandis* taikomos Civilinio kodekso ir Akcinių bendrovių įstatymo nuostatos, reglamentuojančios reorganizavimą padalijimo būdu. Atskyrimo procesas pavaizduotas Priede Nr. 7. Nors atskyrimas Lietuvos teisės aktuose tiesiogiai nėra įvardintas kaip vienas iš reorganizavimo būdų, jis iš esmės vykdomas pagal tokias pat procedūras, kaip ir skaidymas, todėl bus nagrinėjamas šiame darbe.

¹⁸ Akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 123-5574

1.3. Reorganizavimo proceso teisinis reguliavimas

1.3.1. Reorganizavimo proceso reglamentavimas Europos Sąjungos teisėje

Penkios iš šešių pirmųjų Europos ekonominės bendrijos valstybių narių: Belgija, Italija, Liuksemburgas, Prancūzija ir Vokietija savo nacionalinės teisės nuostatomis jau iki bendrijos įsteigimo reglamentavo susijungimus. Išimtis buvo tik Nyderlandai, kur įmonių perėmimai vyko akcijų įsigijimo būdu. Prancūzijos įstatymuose egzistavo detalios nuostatos dėl įmonių skaidymo. Kitose valstybėse, tokiose kaip Italija, Belgija ir Liuksemburgas, nebuvo priimta skaidymus reglamentuojančių teisės aktų, tačiau realiai šie procesai vyko.

1967 metais nuspręsta harmonizuoti palyginti neaktualius vietinių susijungimų ir skaidymų reglamentavimo klausimus Bendrijos mastu. Viena iš pagrindinių to priežasčių buvo tuo metu aptariamas Konvencijos dėl akcinių bendrovių tarptautinių susijungimų projektas. Neharmonizavus šios srities nacionalinių įstatymų, valstybėms narėms būtų buvę sunku pasiekti bendrą susitarimą dėl šios Konvencijos projekto.

Trečioji direktyva dėl akcinių bendrovių susijungimo ir Šeštoji direktyva dėl akcinių bendrovių pasidalijimo kilo iš pasiūlymo reglamentuoti abu reorganizavimo būdus vienu teisės aktu. Komisijos pasiūlymas dėl Trečiosios direktyvos koordinuoti apsaugos priemonės, kurių valstybės narės reikalauja iš bendrovių, apibrėžtų Sutarties 58 straipsnio 2 dalyje, tam, kad apsaugotų narių ir kitų šalių interesus akcinių bendrovių jungimosi atvejais, buvo pateiktas Tarybai 1970 m. birželio mėnesį. Siūlomos direktyvos 5 skyrius „Kitokie sandoriai, panašūs į jungimą“ reglamentavo skaidymosi būdus bei procedūras. Tačiau ši direktyvos redakcija nebuvo priimta, kadangi Taryba nusprendė, kad, atsižvelgiant į ypatingą riziką, susijusią su vienos bendrovės turto padalijimu tarp keleto kitų bendrovių, reikalingas atskiras dokumentas dėl pasidalijimų. Tokiu būdu buvo parengta Šeštoji direktyva, kurios objektu tapo pasidalijimų reglamentavimas. Trečioji direktyva priimta 1978 m. spalio 9 d., jos svarbiausias tikslas – harmonizuoti nacionalinius įstatymus, reglamentuojančius vietinius susijungimus ir ypač – įpareigoti valstybes nares, kurių teisės aktuose tokie susijungimai neįtvirtinti (tai buvo Nyderlanduose), įtraukti šią sampratą į savo teisės aktus.

Šeštoji direktyva priimta 1982 m. gruodžio 17 d. Jos nuostatomis nesiekama visose valstybėse narėse įvesti tokią padalijimo sampratą, kokia apibrėžta pačioje direktyvoje. Tačiau tais atvejais, jeigu valstybės narės teisės aktai tokias operacijas leidžia, šie įstatymai turi atitikti direktyvos nuostatas.

Kaip minėta, Trečioji ir Šeštoji direktyvos turėjo padėti šalims susitarti ir priimti Konvenciją dėl akcinių bendrovių tarptautinių susijungimų. Konvencija buvo grindžiama 220 (3) Sutarties straipsniu. Daugelis išsamių jos nuostatų atspindėjo pasiūlymo dėl Trečiosios direktyvos nuostatas. Konvencijoje buvo nemažai nuorodų į valstybių narių nacionalinę teisę susijungimų klausimu. Tačiau iškilus nesutarimams tarp valstybių narių, o ypač išsiskyrus jų nuomonėms darbuotojų apsaugos klausimais, Konvencija nebuvo priimta. Vėliau ji atgaivinta kaip Dešimtosios direktyvos dėl akcinio kapitalo bendrovių tarptautinių susijungimų projektas.

Komisija savo pirmąjį pasiūlymą dėl Dešimtosios direktyvos, grindžiamos Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, pateikė 1985 metais, antrąjį - 1998 metais. 2005 m. gegužės 10 d. Europos Parlamentas pareiškė savo nuomonę, kuria pritarė Dešimtajai direktyvai dėl akcinio kapitalo bendrovių tarptautinių susijungimų. Direktyva numato, kad nacionaliniai įstatymai turi reglamentuoti tarptautinius susijungimus, nes tai apsaugotų nuo situacijų, kai įgijėjams tekdavo likviduoti įsigytas bendroves. Direktyva bus ypač naudinga keliose valstybėse narėse veikiančioms mažoms ir vidutinėms bendrovėms, kurios yra nepakankamai didelės, kad naudotųsi Europos bendrovės reglamento procedūromis. Direktyva taikoma visų rūšių ribotos atsakomybės bendrovėms, išskyrus kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektus. Specialios nuostatos taikomos kooperatyvams – valstybės narės turi teisę tam tikrą, ne ilgesnį kaip 5 metai, laikotarpį išskirti juos iš tarptautiniam susijungimui taikomo režimo, šią procedūrą kontroliuojant Komisijai. Labiausiai ginčijamas klausimas diskusijoje dėl šios direktyvos, vėlgi buvo dirbančiųjų dalyvavimo įmonės valdyme planų likimas įvykus tarptautiniam susijungimui. Parlamentas parėmė privalomą dirbančiojo teisę į dalyvavimą įmonės valdyme ir balsavo už tai, kad dirbančiųjų dalyvavimo planai būtų taikomi tarptautiniuose susijungimuose, jeigu bent vienas susijungimo dalyvis turi veikiančiųjų dalyvavimo įmonės valdyme planą.

1.3.2. Reorganizavimo teisinio reglamentavimo raida Lietuvoje 1990 – 2005 m.

Akcinių bendrovių reorganizavimo procesą Lietuvos Respublikoje šiuo metu reglamentuoja du teisės aktai – Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (bendrasis teisės aktas) ir Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (specialusis teisės aktas).

Lietuvoje iki 2001-07-01 galiojo 1964 metais priimtas Civilinis kodeksas¹⁹. Reorganizavimo klausimams jame skirtas labai menkas dėmesys: 37 straipsnis, kaip vieną iš juridinių asmenų pasibaigimo būdų, numatė reorganizavimą ir įvardijo šiuos reorganizavimo būdus: sujungimo, padalijimo, prijungimo ir kitus. Taigi, Civilinis kodeksas nepateikė baigtinio reorganizavimo būdų sąrašo ir leido įstatymuose bei pačių bendrovių įstatuose numatyti reorganizavimo būdus, pagrindus ir tvarką. Civilinio kodekso 38 straipsnis trumpai reglamentavo, kam reorganizavimo metu pereina turtas bei nustatė turto perėjimo momentą; 508 straipsnis papildomai įtvirtino nuostatas dėl žalos atlyginimo reorganizavimo metu, o 538 straipsnis – numatė autorinių teisių perdavimo tvarką šio proceso metu. Tai ir visos iki 2001-07-01 galiojusio Civilinio kodekso nuostatos, reglamentavusios juridinių asmenų reorganizavimą.

2001-07-01 įsigaliojęs naujasis Civilinis kodeksas pakankamai detalai ir išsamiai nustatė su reorganizavimu susijusias procedūras, bendras visiems Lietuvos juridiniams asmenims, bei apibrėžė pačią reorganizavimo sampratą.

Bendrovių veiklos ypatumus nustato specialus teisės aktas - Akcinių bendrovių įstatymas. Jau pirmojoje šio įstatymo redakcijoje, patvirtintoje 1990-07-30, numatyta, kad “šis įstatymas reglamentuoja akcinių bendrovių ir uždarytųjų akcinių bendrovių steigimą, reorganizavimą ir likvidavimą”²⁰ bei paaiškinta, kad “uždaroji akcinė bendrovė gali būti reorganizuojama į akcinę bendrovę įregistruojant jos akcijas atitinkamuose valstybės organuose, pakeičiant bei perregistruojant jos įstatus”²¹. Šioje įstatymo redakcijoje “reorganizavimo” sąvoka sutapatinta su sąvoka “pertvarkymas”, nors jos reiškia iš esmės skirtingus procesus. Pertvarkymas – tai juridinio asmens teisinės formos pakeitimas, kai naujos teisinės formos juridinis asmuo perima visas pertvarkyto juridinio asmens teises ir pareigas. Taigi, pertvarkymas nėra juridinio asmens reorganizavimas, nes juridinis asmuo nesibaigia, o tik keičia teisinę formą, o pertvarkyto juridinio asmens steigėjais, skirtingai nei vykdant reorganizavimo procedūrą, laikomi pertvarkomo asmens dalyviai (išskyrus įstatymų numatytas išimtis). Akcinių bendrovių

¹⁹ Civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 1964, Nr. 19-138

²⁰ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr. 24-594

²¹ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, ten pat

įstatymo 10 straipsnio 9 dalis numatė, kad “bendrovės reorganizavimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas ir kiti norminiai aktai”²². Nors 1990-05-08 Lietuvos Respublikos įmonių įstatymo 1 straipsnyje vėl randame blanketinę normą: “atskirų, nurodytų šio įstatymo 6 straipsnyje, rūšių įmonių steigimas, jų teisinis statusas, veikla, likvidavimas ir reorganizavimas reglamentuojamas atitinkamais įstatymais”²³, 23 straipsnyje išvardinti bendri visiems juridiniams asmenims reorganizavimo būdai: “įmonės gali būti reorganizuojamos: joms susijungus į gamybinius susivienijimus ir asociacijas, prisijungus prie kitų įmonių, susivienijimų, pasidalijus į kelias įmones”²⁴. Taigi, šiame straipsnyje pirmą kartą minimos sąvokos: jungimai ir pasidalijimai, tačiau jos nėra paaiškintos, o pats reorganizavimo procesas detaliau nereglamentuotas.

1994 m. liepos 5 d. patvirtintas naujas Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas. Šiame įstatyme, jo pakeitimuose bei papildymuose, reorganizavimo samprata ir procesas sureguliuoti žymiai detaliau. Nors 1994-07-05 Akcinių bendrovių įstatyme pati reorganizavimo sąvoka vis dar tapatinama su pertvarkymo sąvoka: “Reorganizavimas - tai bendrovės kaip juridinio asmens pertvarkymas be likvidavimo procedūros. Reorganizuotų bendrovių visų teisių ir prievolių perėmėjai yra reorganizuojant įsteigtos naujos ir po reorganizavimo tęsiančios veiklą bendrovės”²⁵, tačiau du įstatymo numatyti reorganizavimo būdai - jungimas ir skaidymas, iš esmės atitiko Trečiosios ir Šeštosios direktyvos nuostatas. Įstatymas numatė du jungimo būdus: prie bendrovės, kuri tęsia veiklą, prijungiant kitas (vieną ar kelias) bendroves, kurios kaip juridiniai asmenys baigia veiklą arba iš bendrovių, kurios kaip juridiniai asmenys baigia veiklą, įsteigiant naują bendrovę. Skaidymo būdai buvo numatyti trys: bendrovę, kuri baigia veiklą, išdalijant kitoms bendrovėms, kurios tęsia veiklą; iš bendrovės, kuri baigia veiklą, steigiant naujas bendroves ir iš bendrovės, kuri tęsia veiklą, atskiriant dalį, kuri jungiama prie kitos bendrovės arba iš kurios steigiama nauja bendrovė.

1994-07-05 Akcinių bendrovių įstatyme detaliai numatyta sprendimo reorganizuoti bendrovę priėmimo tvarka, reorganizavimo proceso etapai, įtvirtinti reikalavimai reorganizavimo projektui (šiuo metu galiojanti Akcinių bendrovių įstatymo redakcija ir Civilinis kodeksas šį dokumentą vadina reorganizavimo sąlygomis), įvardinti reikalavimai informavimui apie numatomą reorganizavimą. Pažymėtina, kad įstatymas nereglementavo akcijų keitimo tvarkos, leisdamas tai padaryti reorganizavimo projekte.

2000-07-13 Akcinių bendrovių įstatymo normomis toliau tobulinamas reorganizavimo proceso teisinis reglamentavimas. Pagal šio įstatymo 63 straipsnį “bendrovės gali būti

²² Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, ten pat

²³ Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr. 14-395

²⁴ Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas, ten pat

²⁵ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 55-1046

reorganizuojamos jas jungiant, skaidant ar pertvarkant”. Įvardijami jungimo bei skaidymo būdai: bendrovės gali būti jungiamos prijungimo arba sujungimo būdu, o skaidomos – išdalijimo, padalijimo arba atskyrimo būdu. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nors 2000-07-13 Akcinių bendrovių įstatymo redakcija ir naujasis Civilinis kodeksas buvo rengiami lygiagrečiai, tačiau šių dviejų teisės aktų normos nebuvo suderintos: Akcinių bendrovių įstatymas ir toliau pertvarkymą priskiria reorganizavimui, o atskyrimą įvardija kaip vieną iš skaidymo būdų.

2000-07-13 Akcinių bendrovių įstatymo redakcija galiojo iki 2004-01-01. Taigi, nuo 2001-07-01, įsigaliojus naujam Civiliniam kodeksui, iki 2004-01-01, galiojo du teisės aktai, kurių kolizinės teisės normos reglamentavo reorganizavimo sampratą ir jo procesą: bendrasis – Civilinis kodeksas ir specialusis - Akcinių bendrovių įstatymas. Visą šį laikotarpį tęsėsi diskusija, ar konkrečios Akcinių bendrovių įstatymo normos prieštarauja Civilinio kodekso normoms, ar tik detalizuoja ir papildo jas. Pirmosios nuomonės šalininkai teigė, kad įsigaliojus Civiliniam kodeksui, turi būti taikomos tik šio teisės akto, o ne Akcinių bendrovių įstatymo nuostatos, reglamentuojančios reorganizavimą; antrosios – tvirtino, kad ir įsigaliojus Civiliniam kodeksui būtina atsižvelgti į Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas, kaip detalizuojančias Civilinį kodeksą.

Nors reorganizavimo sąvoka naudojama jau pirmojoje 1990 metų Akcinių bendrovių įstatymo redakcijoje, tačiau su reorganizavimu susijusių mokestinių klausimų teisinis reglamentavimas pradėtas vos prieš kelis metus, įsigaliojus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymui (2001-01-01), Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo naujai redakcijai (2002-07-01) ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymui (2003-01-01). Finansinė apskaita reorganizavimo atvejais visai nebuvo reglamentuojama iki Verslo apskaitos standartų įsigaliojimo 2004-01-01. Bendrovės tokiais atvejais paprastai vadovaudavosi Tarptautiniais finansinės atskaitomybės standartais arba kitų šalių apskaitos principais. Tačiau ir šiuo metu Verslo apskaitos standartai reglamentuoja tik dviejų reorganizavimo būdų – prijungimo ir sujungimo finansinę apskaitą.

1.4. Reorganizavimo proceso ypatumai

Civilinis kodeksas vienu iš pagrindų, dėl ko teismas reorganizavimą gali pripažinti negaliojančiu, nurodo visų įstatymų imperatyvių teisės normų nustatytų reikalavimų neįvykdymą. Todėl reorganizuojant bendroves labai svarbu tinkamai įvykdyti visus reikalavimus, numatytus Civiliniame kodekse ir Akcinių bendrovių įstatyme. Apibendrinant šiuos reikalavimus visą reorganizavimo procesą galima suskirstyti į tokius etapus:

1. Visuotinių akcininkų susirinkimų sušaukimas siekiant gauti pritarimą vykdyti reorganizavimo procedūrą.
2. Reorganizavimo sąlygų, tarpinės finansinės atskaitomybės (jei reikalinga), įstatų projektų parengimas.
3. Reorganizavimo sąlygų pateikimas audito įmonėms ir jų įvertinimo gavimas.
4. Viešas reorganizavimo sąlygų paskelbimas ir jų pateikimas juridinių asmenų registrai.
5. Kiekvienos reorganizuojamos ir reorganizavime dalyvaujančios bendrovės valdybos (jei valdyba nesudaroma – vadovo) rašytinės ataskaitos apie numatomą reorganizavimą parengimas ir pateikimas akcininkams.
6. Rašytinio pranešimo apie visus esminius pasikeitimus, įvykusius paskelbus reorganizavimo sąlygas, parengimas ir pateikimas akcininkams.
7. Visuotinių akcininkų susirinkimų sušaukimas, sprendimų dėl reorganizavimo priėmimas, reorganizavimo sąlygų tvirtinimas, įstatų priėmimas arba pakeitimas.
8. Jeigu numatyta reorganizavimo sąlygose – bendro visuotinio akcininkų susirinkimo sušaukimas.
9. Dokumentų pateikimas juridinių asmenų registrai dėl reorganizuojamos bendrovės išbraukimo iš juridinių asmenų registro ir tęsiančios veiklą bendrovės naujų įstatų įregistravimo.

Akcinių bendrovių įstatymas numato, kad prijungimui, kai po reorganizavimo tęsianti veiklą bendrovė yra visų prijungiamos bendrovės akcijų savininkė, nebūtinai audito įmonės vertinimas bei reorganizavimo ataskaitos, kadangi neiškyla akcijų keitimo klausimas.

Trečiosios direktyvos 7 straipsnis reikalauja bendrovių jungimui įvykdyti “turėti kiekvienos iš jungiamų bendrovių visuotinio susirinkimo pritarimą. Valstybių narių teisės aktuose turi būti numatyta, kad toks sprendimas priimamas ne mažiau kaip dviejų trečdalių

balsų, kuriuos suteikia akcijos arba pasirašytojo kapitalo dalis, dauguma”²⁶. Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalis nustato tapatų reikalavimą: “skaidymui būtinas bent kiekvienos iš skaidyme dalyvaujančios bendrovės visuotinio susirinkimo pritarimas. Direktyvos 78/855/EEB 7 straipsnis taikomas nustatant daugumą tokiems sprendimams priimti, sprendimo turiniui ir atskiro balsavimo rezultatams”²⁷. Jau pirmojoje Akcinių bendrovių įstatymo redakcijoje įtvirtinta iki šiol Lietuvos teisėje galiojanti nuostata, kad sprendimą reorganizuoti bendrovę (nepriklausomai nuo reorganizavimo būdo) turi teisę priimti tik visuotinis akcininkų susirinkimas ne mažesne kaip dviejų trečdalių susirinkime dalyvaujančių akcininkų balsų dauguma.

Tiek Trečioji direktyva (8 str.), tiek Šeštoji direktyva (6 str.), suteikia teisę valstybėms narėms savo teisės aktuose nereikalauti, kad reorganizavimas būtų patvirtintas įsigyjančios bendrovės visuotiniame susirinkime, jeigu tenkinamos šios trys sąlygos:

1. Apie reorganizavimą paskelbiama direktyvose nustatyta tvarka.
2. Direktyvose nustatyta tvarka ir sąlygomis akcininkams suteikiama teisė susipažinti su jose nurodytais dokumentais.
3. Vienam ar daugiau akcininkų, turinčių ne mažiau kaip 5 proc. pasirašyto kapitalo, suteikiama teisė reikalauti sušaukti įsigyjančios bendrovės visuotinį susirinkimą.

Atsižvelgiant į šias direktyvų nuostatas, Civilinio kodekso 2.96 straipsnis leidžia juridinio asmens valdymo organui, o ne visuotiniam dalyvių susirinkimui, priimti sprendimą dėl reorganizavimo, kada prie šio juridinio asmens yra prijungiamas kitas juridinis asmuo ir kai yra įvykdytos trys sąlygos:

1. Reorganizavimo sąlygos yra paskelbtos viešai tris kartus ne mažesniais kaip trisdešimties dienų intervalais arba paskelbtos viešai vieną kartą ir apie jas pranešta visiems juridinio asmens kreditoriams raštu bei pateiktos juridinių asmenų registruui ne vėliau kaip pirmąją viešo paskelbimo dieną, ne vėliau kaip likus trisdešimčiai dienų iki prijungiamo juridinio asmens dalyvių susirinkimo.

2. Kiekvienam juridinio asmens dalyviui suteikta teisė susipažinti su reorganizavimo sąlygomis, po reorganizavimo tęsiančių juridinių asmenų steigimo dokumentais arba jų projektu ir visų reorganizavime dalyvaujančių juridinių asmenų valdymo organų parengtomis ataskaitomis, ekspertų vertinimais bei praėjusių trijų finansinių metų finansinėmis atskaitomybėmis. Jei reorganizavimo sąlygos buvo sudarytos praėjus šešiams mėnesiams po nors vieno reorganizavime dalyvaujančio juridinio asmens finansinių metų pabaigos, pagal tas pačias

²⁶ Trečioji Tarybos direktyva, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalimi, dėl akcinių bendrovių jungimo 78/855/EEB 1978 m. spalio 9 d.//<http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/preps2?Condition1=25429&Condition2=>

²⁷ Šeštoji Tarybos direktyva, 1982 m. gruodžio 17 d. pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl akcinių bendrovių skaidymo (82/891/EEB)//, <http://www3.lrs.lt/c-bin/eu/preps2?Condition1=37380&Condition2=>

taisykles kaip ir prieš tai sudaryta finansinė atskaitomybė turi būti sudaroma ir dalyviams pateikiama tarpinė finansinė atskaitomybė. Ji neturi būti sudaryta anksčiau nei likus trims mėnesiams iki reorganizavimo sąlygų sudarymo. Kiekvienas dalyvis turi teisę gauti aukščiau minėtų dokumentų kopijas.

3. Dalyvis (dalyviai), turintys ne mažiau kaip 1/20 balsų dalyvių susirinkime, turi teisę reikalauti, kad būtų sušauktas reorganizavime dalyvaujančio juridinio asmens dalyvių susirinkimas dėl reorganizavimo prijungimo būdu.

Tačiau Akcinių bendrovių įstatymas įtvirtina bendrą taisyklę visiems reorganizavimo būdams – sprendimą dėl reorganizavimo priima kiekvienos reorganizuojamos ir reorganizavime dalyvaujančios bendrovės visuotiniai akcininkų susirinkimai, nenumatydamas jokių Civilinio kodekso leidžiamų išimčių. Be to, pagal Akcinių bendrovių įstatymą, norint priimti sprendimą dėl bendrovių reorganizavimo, reikia sušaukti mažiausiai du kiekvienos reorganizavime dalyvaujančios ir reorganizuojamos bendrovės visuotinius akcininkų susirinkimus. Pirmiausia, kiekvienos bendrovės valdymo organai, prieš rengdami reorganizavimo sąlygas, privalo gauti visuotinio akcininkų susirinkimo pritarimą. Parengtos reorganizavimo sąlygos paskelbiamos Akcinių bendrovių įstatyme nustatyta tvarka bei pateikiamos bendrovių akcininkams susipažinti kartu su Akcinių bendrovių įstatyme nurodytais dokumentais. Vadovaujantis Akcinių bendrovių įstatymo 62 straipsnio 2 dalimi, sprendimas dėl reorganizavimo gali būti priimtas ne anksčiau kaip praėjus trisdešimčiai dienų nuo viešo paskelbimo apie parengtas reorganizavimo sąlygas įstatuose nurodytame dienraštyje. Sprendimu dėl reorganizavimo turi būti patvirtinamos reorganizavimo sąlygos ir pakeisti tęsiančių veiklą bendrovių įstatai bei priimti po reorganizavimo sukuriamų naujų bendrovių įstatai. Reorganizavimo sąlygose gali būti numatoma sušaukti ir trečiąjį visuotinį akcininkų susirinkimą, kuris įvyksta iki reorganizavime dalyvaujančios bendrovės dokumentų pateikimo juridinių asmenų registro tvarkytojui. Šiame susirinkime turi teisę dalyvauti ir balsuoti tiek reorganizuojamos bendrovės akcininkai, tiek reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcininkai, kuriems pagal reorganizavimo sąlygas priskirtos po reorganizavimo tęsiančios veiklą bendrovės akcijos. Paprastai pagrindinis šio susirinkimo uždavinys yra išrinkti po reorganizavimo veiksiančios bendrovės valdymo organus.

Išskirtinis dėmesys viso reorganizavimo proceso metu visada tenka reorganizavimo sąlygų parengimui, kadangi šio dokumento pagrindu vykdomas konkretus reorganizavimo procesas, sprendžiami tiek akcininkams, tiek kreditoriams aktualiausi klausimai.

Trečiosios direktyvos 5 straipsnis įpareigoja jungiamų bendrovių administracinius arba valdymo organus raštu parengti jungimo sąlygų projektą. Sąvoka “sąlygų projektas” buvo pasirinkta siekiant suderinti skirtingą penkių (iš šešių pirminių) valstybių narių, kuriuose jungimai buvo vykdomi, praktiką: kai kuriose iš jų buvo reikalaujama parengti susijungimo

sutarties projektą, o po to visuotiniai akcininkų susirinkimai jį patvirtindavo; kitose buvo draudžiama rengti tokią sutartį, visuotiniam akcininkų susirinkimui tam iš anksto iš esmės nepritarus. Direktyva nebuvo siekiama pašalinti skirtumus, o tik nustatyti esminius reikalavimus, kad svarbiausios reorganizavimo sąlygos būtų išdėstytos akcininkams, kreditoriams ir kitiems asmenims prieinamame dokumente iki įvykstant visuotiniam akcininkų susirinkimui, kuris priims sprendimą dėl reorganizavimo. Šeštosios direktyvos reikalavimai, taikomi skaidymams, *mutatis mutandis* atspindi Trečiosios direktyvos reikalavimus ir nustato papildomus reikalavimus, susijusius su skaidymų specifika.

Reikalavimas parengti reorganizavimo sąlygas Lietuvos teisėje įtvirtintas 1994-07-05 Akcinių bendrovių įstatyme. Šis įstatymas reikalavo parengti reorganizavimo sąlygas, kurios vadinamos “reorganizavimo projektu” (sąvoka “projektas” į sąvoką “sąlygos” Akcinių bendrovių įstatyme pakeista tik 2003-12-11) ir nustatė pagrindinius šio dokumento turinio reikalavimus (10 str. 7 d.), kurių didžioji dalis perkelta į 2000-07-13 Akcinių bendrovių įstatymą.

Šiuo metu konkretūs reikalavimai reorganizavimo sąlygoms numatyti galiojančio Akcinių bendrovių įstatymo 63 straipsnio 1 dalyje: “reorganizuojamų ir reorganizavime dalyvaujančių bendrovių valdybos (jei valdybos nesudaromos – bendrovių vadovai), gavusios visuotinio akcininkų susirinkimo pritarimą, privalo parengti bendrovės reorganizavimo sąlygas, kuriose, be kitų sąlygų, turi būti numatyta:

1) informacija, nustatyta Civilinio kodekso 2.44 straipsnyje, apie kiekvieną reorganizuojamą ir reorganizavime dalyvaujančią bendrovę bei kiekvienos po reorganizavimo sukuriamos naujos bendrovės pavadinimas, teisinė forma, buveinė;

2) reorganizavimo būdas (prijungimas, sujungimas, išdalijimas, padalijimas);

3) po reorganizavimo pasibaigiančios bendrovės ir po reorganizavimo veikiančios bendrovės;

4) po reorganizavimo pasibaigiančių bendrovių akcijų keitimo į po reorganizavimo veikiančių bendrovių akcijas santykis, jo pagrindimas, po reorganizavimo veikiančių bendrovių akcijų skaičius pagal klases bei jų nominali vertė, taip pat akcijų skirstymo akcininkams taisyklės;

5) po reorganizavimo veikiančių bendrovių akcijų išdavimo jų akcininkams tvarka ir terminai;

6) akcininkams priklausančių ir gaunamų po reorganizavimo veikiančių bendrovių akcijų kainos skirtumas, išmokamas pinigais;

7) momentas, nuo kurio po reorganizavimo pasibaigiančios bendrovės akcininkams suteikiama teisė į bendrovės, kuri veiks po reorganizavimo, pelną, ir visos su šios teisės suteikimu susijusios sąlygos;

8) momentas, nuo kurio po reorganizavimo pasibaigiančios bendrovės teisės ir pareigos pereina po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei;

9) momentas, nuo kurio po reorganizavimo pasibaigiančios bendrovės teisės ir pareigos pagal sandorius pereina po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei ir sandoriai įtraukiami į šios bendrovės buhalterinę apskaitą;

10) teisės, kurias po reorganizavimo veiksianti bendrovė suteikia atskirų klasių akcijų, obligacijų bei kitų vertybinių popierių savininkams;

11) skaidymo atveju – tikslus skaidomos bendrovės turto, teisių ir prievolių aprašymas ir jų paskirstymas po reorganizavimo veiksiančioms bendrovėms;

12) reorganizuojamų ir reorganizavime dalyvaujančių bendrovių organų nariams ir reorganizavimo sąlygas vertinantiems ekspertams suteikiamos specialios teisės”²⁸.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad 1994-07-05 Akcinių bendrovių įstatyme buvo įtvirtintas imperatyvus reikalavimas reorganizavimo projekte pateikti bendrovės turto įvertinimą. Pasak prof. Juozo Bivainio, “objektyvus visų turto dalių įvertinimas ypač svarbus tais reorganizavimo atvejais, kada akcininkų akcijos skirstomos veiksiančioms po reorganizavimo bendrovėms neproporcingai jų įstatiniam kapitalui. Nuo įvertinimo priklauso, kiek ir kokios vertės akcijų gaus akcininkai. Neteisingai įvertinus turta, sudaromos prielaidos vieniems akcininkams gauti “geresnes” akcijas kitų akcininkų, gaunančių “blogesnes” akcijas, sąskaita. Be to, neobjektyvus turto įvertinimas gali iškreipti kreditorių garantijas. Todėl, atsižvelgdamas į turto įvertinimo svarbą, Įstatymas reikalauja, kad dėl turto įvertinimo būtų pateiktos raštu ekspertų išvados”²⁹. Taigi, šioje Akcinių bendrovių įstatymo redakcijoje imperatyviai reikalaujama pateikti ne tik turto vertinimą, bet papildomai - ir šio vertinimo ekspertizę (tačiau įstatymas nereglementuoja reikalavimų turto vertinimo ekspertizę atliekantiems asmenims). 1998-03-19 Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu reikalavimas atlikti turto vertinimą buvo sukonkretintas ir sugriežtintas, numatant, kad turto įvertinimas turi būti atliktas “Vyriausybės nustatyta tvarka” (ši tvarka nustatyta 1996-02-14 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 244 “Dėl turto vertinimo metodikos”).

2000-07-13 Akcinių bendrovių įstatymo redakcijoje neliko reikalavimo reorganizavimo sąlygose pateikti turto vertinimą. Tačiau įstatymas numato išankstinę imperatyvią sąlygą reorganizavimo sąlygų parengimui: “bendrovių jungimo ir skaidymo atvejais reorganizavimo projektas gali būti parengtas tik po to, kai yra turto vertintojų įvertintas reorganizuojamų bendrovių turtas ir sudarytos šio turto vertinimo ataskaitos. Akcinės bendrovės turto vertinimo ataskaita ne vėliau kaip likus 30 dienų iki visuotinio akcininkų susirinkimo, kurio darbotvarkėje

²⁸ Akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 123-5574

²⁹ Bivainis J. Akcinių bendrovių įstatymo komentaras // Verslas ir teisė. 1996, Nr. 2-3, p. 263

numatyta svarstyti reorganizavimą, turi būti atskleista įstatymų nustatyta tvarka”³⁰. “Tiksli turto vertė (ne balansinė, o reali turto vertė) – tai pagrindas nustatant pagrindines reorganizavimo sąlygas ir ypač akcijų keitimo santyki”³¹ – pateikti argumentuotų prieštaravimų šiai nuomonei sunku. Tačiau nuo 2004-01-01 įsigaliojusi Akcinių bendrovių įstatymo redakcija nereikalauja reorganizavimo tikslais atlikti turto vertinimo. Reorganizavimo sąlygose turi būti pagrįstas akcijų keitimo santykis, o skaidymo atveju – tiksliai aprašytas skaidomos bendrovės turtas, teisės ir prievolės bei jų paskirstymas po reorganizavimo veiksiančioms bendrovėms. Direktyvose, kiekvieno iš reorganizavimo būdų apibrėžime, įtvirtinta nuostata, kad reorganizuojamos bendrovės “visą savo turtą bei įsipareigojimus perduoda kitai bendrovei mainais už įgyjančios bendrovės akcijas”. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas taip pat numato, kad “įsigyjamųjų vienetų turtas, teisės ir prievolės perduodamos įsigyjančiajam vienetui, įsigyjamųjų vienetų dalyviams išduodama įsigyjančiojo vieneto akcijų proporcingai įsigyjančiajam vienetui perduotam įsigyjamųjų vienetų turtui”³². Apibendrinant, galima daryti išvadą, kad reorganizavimo metu, reorganizavime dalyvaujančios bendrovės leidžia naują akcijų emisiją, kuri apmokama reorganizuojamų bendrovių nepiniginiais įnašais. Akcinių bendrovių įstatymas imperatyviai reikalauja, kad įstatinio kapitalo formavimo nepiniginiais įnašais atveju, šie įnašai būtų įvertinti nepriklausomų turto vertintojų. Visiškai nesuprantama, kodėl formuojant įstatinį kapitalą nepiniginiais įnašais reorganizavimo proceso metu Akcinių bendrovių įstatymas nenumatyto analogiško reikalavimo atlikti turto vertinimą. Pažymėtina, kad 14 verslo apskaitos standartas “Verslo jungimai”, finansinės apskaitos tikslais reikalauja, kad “įsigytas turtas ir įsipareigojimai būtų įvertinami jų tikrąją verte”. Kaip matysime vėliau, nustatyti tikrąją turto bei įsipareigojimų vertę yra svarbu ir mokesčiais tikslais. Manau, kad siekiant suvienodinti tiek skirtingų teisės aktų reikalavimus, tiek pačio Akcinių bendrovių įstatymo nuostatas, reikėtų gražinti reikalavimą prieš reorganizavimą atlikti turto ir įsipareigojimų bei verslo vertinimą. Be to, tai būtų ir papildomas saugiklis siekiant reorganizavimo proceso metu apsaugoti akcininkų mažumos ir kreditorių interesus.

Reorganizavimo sąlygos turi būti įvertintos audito įmonės. Audito ataskaitoje privaloma pateikti išvadas dėl akcijų keitimo santykio teisingumo ir pagrįstumo bei metodų, panaudotų akcijų keitimo santykiui nustatyti, tinkamumo, jų įtakos nustatant akcijų vertę. Auditoriai savo ataskaitoje gali pareikšti savo nuomonę dėl turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės nustatymo būtinumo, tačiau ši nuomonė yra tik rekomendacinio pobūdžio, ji nėra privaloma nei bendrovių valdymo organams, nei akcininkams. Reorganizavimo metu, nenustačius tikrosios perduodamo turto bei verslo vertės, tikėtina, kad nustatant akcijų keitimo santyki gali būti pažeidžiami

³⁰ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 64-1914

³¹ Bivainis J., Kubilius S., Znutas R. Akcinių bendrovių įstatymo komentaras // Verslas ir teisė. 2001, Nr. 4-6, p. 198

³² Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992

akcininkų mažumos interesai. Realiai juos apginti yra gana sudėtinga, kadangi sprendimai, susiję su reorganizavimu, paprastai priimami dviejų trečdalių visuotiniame susirinkime dalyvaujančių akcininkų balsų dauguma, taigi įtakoti tokį sprendimą smulkiems akcininkams iš esmės yra neįmanoma, o teisminis akcininkų mažumos interesų gynimas yra brangus, be to, jam pasirengti įstatymas realiai suteikia vos 30 dienų terminą nuo sprendimo patvirtinti reorganizavimo sąlygas priėmimo dienos (įstatyme numatyta “nuo sprendimo sužinojimo dienos”, tačiau išanalizavus teisminę praktiką, darytina išvada, kad teismai laikosi nuostatos, kad akcininkas praktiškai visada turi galimybę sužinoti sprendimą jo priėmimo dieną). Šis terminas yra per trumpos tinkamai parengti ieškinį, kadangi tam būtina gauti daug papildomos medžiagos ir duomenų iš pačios bendrovės, atlikti papildomus vertinimus ir pan.

Akivaizdu, kad reorganizuojamos bendrovės turto, teisių bei įsipareigojimų paskirstymas daro vienokią ar kitokią įtaką ir bendrovės kreditoriams. Tam tikrais atvejais reorganizuojamos bendrovės kreditorių padėtis gali iš esmės pablogėti, pavyzdžiui, finansiškai stiprią bendrovę prijungus prie mokumo problemų turinčios bendrovės, gali pablogėti arba visiškai nurūkti įsipareigojimų pirmosios bendrovės kreditoriams vykdymas. Todėl įstatymai nustato tam tikras kreditorių teisių garantijas reorganizavimo proceso metu. Akcinių bendrovių įstatymas numato, kad kiekviena reorganizuojama ir dalyvaujanti reorganizavime bendrovė privalo papildomai užtikrinti prievolių įvykdymą kiekvienam to reikalaujančiam jos kreditoriui, kurio teisės atsirado ir nepasibaigė iki viešo paskelbimo apie sudarytas reorganizavimo sąlygas, jeigu yra pagrindas manyti, kad dėl reorganizavimo, atsižvelgiant į reorganizuojamos ar dalyvujančios reorganizavime bendrovės bei po reorganizavimo veikiančios bendrovės, kuriai pagal reorganizavimo sąlygas pereina įsipareigojimai, finansinę būklę, prievolės įvykdymas pasunkės. Bendrovės kreditoriai savo reikalavimus gali pateikti nuo reorganizavimo sąlygų paskelbimo pirmos dienos iki visuotinio akcininkų susirinkimo, kurio darbotvarkėje numatyta priimti sprendimą dėl bendrovės reorganizavimo.

Bendrovei suteikiama teisė neteikti prievolių įvykdymo papildomo užtikrinimo, jei jos įsipareigojimų kreditoriui įvykdymas yra pakankamai užtikrintas įkeitimu, hipoteka, laidavimu ar garantija. Ginčus dėl prievolių įvykdymo papildomo užtikrinimo sprendžia teismas. Civilinis kodeksas numato reorganizuojamos bendrovės kreditoriams teisę reikalauti nutraukti sutartį ar įvykdyti prievolę prieš terminą ir atlyginti nuostolius. Šią teisę kreditorius turi, jei tai numatyta sutartyje arba yra pagrindas manyti, kad dėl reorganizavimo prievolės įvykdymas pasunkės, ir jeigu, kreditoriui pareikalavus, bendrovė nesuteikė papildomo įvykdymo užtikrinimo.

Reali kreditorių interesų gynimo garantija yra ir tai, kad papildomai neužtikrinus prievolių įvykdymo to reikalaujančiam kreditoriui, kaip nustatyta aukščiau, taip pat iki teismo sprendimo įsiteisėjimo, jeigu teisme nagrinėjamas ginčas dėl prievolių įvykdymo papildomo

užtikrinimo, Juridinių asmenų registro tvarkytojui negali būti teikiami dokumentai dėl bendrovių, kurios veiks po reorganizavimo, ar jų įstatų įregistravimo bei dokumentai dėl bendrovių, kurios po reorganizavimo pasibaigs, išregistravimo. Notarai, prieš tvirtindami po reorganizavimo veiksiančių bendrovių dokumentus, reikalauja, kad bendrovės pateiktų informaciją apie tinkamą kreditorių informavimą, apie papildomo užtikrinimo pareikalavusius kreditorius ir šių reikalavimų įvykdymą. Taigi, kreditoriai, palyginus su smulkiaisiais akcininkais, turi daugiau galimybių faktiškai stabdyti reorganizavimo procesą. Tiesa, tokiu būdu kai kurie kreditoriai gali ir piktnaudžiauti savo teisėmis – nepagrįstai reikalauti suteikti papildomą prievolių įvykdymo užtikrinimą.

2. MOKESČIŲ OBJEKTO NUSTATYMO REORGANIZAVIMO PROCESĖ TEISINIO REGULIAVIMO ANALIZĖ

2.1. Mokesčio objekto samprata

Civilinė teisė reguliuoja patį reorganizavimo procesą, o mokesčių teisė – mokesčių objektą šiame procese. Šiuo požiūriu analizuojant civilinės ir mokesčių teisės sąlytį, pirmiausia derėtų pažymėti, kad pats reorganizavimas, jo vykdymas ir galiojimas yra civilinės, o ne mokesčių teisės reguliavimo dalykas. Mokesčių teisėje reorganizavimo proceso ir jo galiojimo negalima vertinti kitaip, nei tą nustato civilinė teisė. Tačiau reorganizavimo civiliniai teisiniai padariniai ir jo įtaka ūkio subjekto apmokestinimui negali būti tapatinami, todėl įmanomas skirtingas reorganizavimo vertinimas civiliniu teisiniu ir mokesčiniu teisiniu požiūriu.

Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, atsiradęs istoriškai kartu su valstybe. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnį mokestis – tai “mokesčio įstatyme mokesčio mokėtoju nurodyta pinigine prievole valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti”³³. Vienas iš esminių mokesčio elementų yra mokesčio objektas. “Mokesčiu objektu laikytini visi reiškiniai, kurie įstatymo nustatyta tvarka apmokestinami konkrečiu mokesčiu. Šis apmokestinimo tvarkos elementas parodo, nuo ko arba kodėl turi būti mokamas mokestis”³⁴. Istoriskai pirminiu apmokestinimo objektu buvo mokesčio mokėtojas (pagalvės mokestis). Dauguma šiuolaikinių mokesčių įstatymų apmokestinimo objektą pirmiausia sieja su nuosavybe, kuria disponuoja mokesčio mokėtojas. “Teisinė apmokestinamojo objekto svarba pasireiškia tuo, kad mokesčinė prievolė mokesčio mokėtoju atsiranda tik tuomet, kai jis turi (naudoja) įstatymo apibrėžtą apmokestinimo objektą. Apmokestinimo objektas yra tik tokie reiškiniai, kurių apmokestinimą įtvirtina atitinkami mokesčių įstatymai.”³⁵

Mokesčio bazė – tai mokesčio įstatymo nustatyta tvarka pinigų suma įvertintas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis (tarifas). Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 nutarime pažymėjo: “sąvoka “mokesčio bazė” apima šiuos elementus: 1) mokesčio bazė – tai apmokestinamasis objektas, kuriam taikomas nustatytas mokesčio dydis (tarifas); 2) šis apmokestinamasis objektas mokesčio įstatymo nustatyta tvarka

³³ Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243

³⁴ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 43

³⁵ Ten pat

turi būti įvertintas pinigų suma. Pažymėtina, kad tai, kas yra apmokestinama, apmokestinamasis objektas, ir mokesčio dydis (tarifas) pagal Konstituciją turi būti nustatomi tik įstatymu”³⁶. Atitinkamus mokesčius nustatančiuose įstatymuose sąvoka “mokesčio bazė” atspindi apmokestinamąjį objektą. “Atitinkamo mokesčio pobūdis gali lemti, kad tokį mokestį nustatančiame įstatyme apmokestinamasis objektas gali būti apibūdinamas vartojant įvairias sąvokas”³⁷. Todėl kalbant apie pridėtinės vertės mokestį, objektu laikomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis įstatymo nustatytas sąlygas (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 str.); gyventojų pajamų mokesčio - gyventojų pajamos (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 5 str.); pelno mokesčio – visos uždirbtos pajamos (Pelno mokesčio įstatymo 4 str.). Pelno mokesčio įstatyme apmokestinamasis objektas yra apibūdinamas vartojant sąvoką “mokesčio bazė”. Tai, kad dvi sąvokos “mokesčio objektas” ir mokesčio bazė” gali būti vartojamos kaip sinonimas, pripažino ir Konstitucinis Teismas - “būtent mokesčio įstatymu nustatytas apmokestinamasis objektas, įvertintas pinigų suma, ir yra mokesčio bazė. Taigi sąvoka “mokesčio bazė” yra viena iš sąvokų, atspindinčių apmokestinamąjį objektą; kai kada sąvoka “mokesčio bazė” vartojama kaip sąvokos “apmokestinamasis objektas” sinonimas”³⁸.

Kaip ne kartą yra pažymėjęs Konstitucinis Teismas, mokesčio objektas gali būti nustatomas tik įstatymu: “apmokestinamasis objektas ir mokesčio dydis (tarifas) negali būti nustatomi žemesniu teisės aktu”³⁹. Vadinasi, konkretaus apmokestinamojo objekto (mokesčio bazės) nustatymas įstatymo nustatyta tvarka yra tokia teisinė situacija, kai “įstatymo nustatyta tvarka yra nustatoma (apskaičiuojama) konkreti mokesčio bazė – nustatomas (apskaičiuojamas) konkretus apmokestinamasis objektas (jis yra įvertinamas pinigais), kuriam taikomas įstatymu nustatytas mokesčio dydis (tarifas), t.y. nustatoma, nuo kokios konkrečios mokesčio bazės (jos dydžio) mokestį turi mokėti konkretus mokesčio mokėtojas. Ši teisinė situacija – tai atitinkamo mokesčio įstatymo įgyvendinimo (įstatymo taikymo) situacija, kai nustatoma (apskaičiuojama), kokio dydžio konkretų mokestį turi sumokėti konkretus mokesčio mokėtojas”⁴⁰.

Konstitucinis reikalavimas valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustatyti tik įstatymu yra svarbi kiekvieno asmens teisių apsaugos garantija. Nustatant mokesčius

³⁶ Lietuvos Konstitucinio Teismo nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 “Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo” 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai” ir skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai” atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai // Valstybės žinios. 2003, Nr. 109-4887

³⁷ Konstitucinio Teismo nutarimas, ten pat

³⁸ Konstitucinio Teismo nutarimas, ten pat

³⁹ Konstitucinio Teismo nutarimas, ten pat

⁴⁰ Konstitucinio Teismo nutarimas, ten pat

ir kitus privalomus mokėjimus įstatymu, jame privalo būti apibrėžtas ne tik mokesčio objektas bei mokėtojas, bet ir kiti elementai: mokesčio ar kito privalomo mokėjimo dydžiai, išimties, lengvatos, mokėjimo terminai. Dar kartą norėčiau atkreipti dėmesį į tai, jog Konstitucinio Teismo nutarimuose ne kartą yra konstatuota, kad “jei Konstitucijoje yra tiesiogiai nustatyti konkrečios valstybės valdžios institucijos įgaliojimai, nė viena kita institucija negali iš jos šių įgaliojimų perimti, o institucija, kurios įgaliojimai Konstitucijoje nustatyti, negali jų perduoti ar atsisakyti; tokie įgaliojimai negali būti pakeisti ar apriboti įstatymu. Taigi Seimas savo konstitucinių įgaliojimų nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus negali perduoti jokiai kitai institucijai, taip pat ir Vyriausybei. Vyriausybė ar kita institucija negali tokių įgaliojimų prisiimti”⁴¹.

Kalbant apie mokesčių objektą, kaip vieną iš esminių mokesčių elementų, jo negalima nagrinėti atsižvelgiant nuo visos mokesčių sistemos ir jos teisinio reguliavimo. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 1998 08 11 nutarime Nr. 1016 “Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos” numatė mokesčių sistemos bei jos teisinių pagrindų reformos prioritetus: “sukurti darnią, šiuolaikinę Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą, skatinančią Lietuvos ekonomikos raidą, stabilias biudžetų ir fondų pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą, teisingą konkurenciją, taip pat užtikrinančią, kad mokesčių teisės aktai būtų suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais”⁴² bei nustatė svarbiausius mokesčių teisinės bazės principus: teisingumas, lygybė, neutralumas, aiškumas, viešumas, administravimo veiksmingumas, kurie atitinkamai privalomi ir mokesčių objektą reguliuojantiems teisės aktams.

“Mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, proporcingą mokesčių paskirstymą. Teisingas apmokestinimas užtikrinamas tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą dalį savo pajamų. Kuriant ekonominės plėtros teisinį pagrindą valstybės pajamų sistema turi skatinti taupymą ir investicijas”⁴³ – taip teisingumo principas apibūdintas aukščiau minėtame Vyriausybės nutarime, pagrindinį akcentą suteikiant valstybės pajamų formavimo sistemos skatinamajai funkcijai. Mokesčių teisės teorijoje teisingumo principas apibūdinamas pabrėžiant mokesčio mokėtojo mokumą. Jis reikalauja, kad kiekvienas atiduotų valstybei teisingą dalį, kuri nustatoma pagal bendras, daugelio pripažįstamas, objektyvias taisykles, o apmokestinant būtina atsižvelgti į mokėtojo gebėjimą susimokėti mokesčių.

Lygybės principas, pagal Vyriausybės nutarimą, įgyvendinamas tuomet, kai mokesčių įstatymai nesuteikia skirtingų galimybių taikyti skirtingas teisės normas atsižvelgiant į mokesčio

⁴¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 “Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti” atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai” // Valstybės žinios. 2002, Nr. 55-2199

⁴² Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos” // Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102

⁴³ Ten pat

mokėtojo vykdomos veiklos rūšį ar mokesčio mokėtojo statusą. Apibūdinant neutralumo principą konstatuojama, kad mokesčiai turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti pavienių ūkio subjektų problemas kitų mokėtojų sąskaita per įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis. Mokesčių sistema neturi sudaryti tam tikriems ūkio subjektams išskirtinių lengvatinių sąlygų. Mokesčių poveikis ūkiui neturi iškreipti natūralios konkurencijos – vieno iš svarbiausių rinkos ekonomikos variklių. Vienas pagrindinių būdų sukurti neutralią mokesčių sistemą - išplėsti mokesčių bazę. Tai sudarytų sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų; mokesčių sistema neturi sudaryti palankesnių veiklos sąlygų kuriems nors ūkio subjektams. Apibūdinant neutralumo principą, Vyriausybės nutarime dar kartą pabrėžiamas svarbiausias mokesčių tikslas – sukaupti reikiamas biudžetų ir fondų pajamas. Apibendrinant galima daryti išvadą, kad Vyriausybės nutarime lygybės ir neutralumo principais akcentuojamas biudžeto pajamų užtikrinimas visomis galimomis priemonėmis bei mokesčių lengvatų panaikinimas.

Teorijoje įvardijamas mokesčių ekonominio efektyvumo principas. Jis reikalauja, kad mokesčiai sudarytų sąlygas visuomenės požiūriu pageidaujamiems veiksams, padėtų siekti ekonominių tikslų, tarp jų ir ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo bei teigiama, kad mokesčiai gali būti panaudojami šiems tikslams pasiekti. Apmokestinimas neturi daryti įtakos minimaliam vartojimo dydžiui, todėl ypatingas dėmesys turi būti skiriamas sprendžiant asmenų, kurie gauna mažas pajamas, apmokestinimo klausimus. Vadovaujantis ekonominio efektyvumo principu, apmokestinimas turi būti toks, kad nemažintų, o priešingai – didintų suinteresuotumą dirbti, taupyti, investuoti, diegti naujoves, užsiimti įvairiausiomis verslo rūšimis bei legaliai rodyti savo pajamas. Taigi, pagrindinis minėto principo akcentas – visuomenės požiūriu pageidaujamų veiksmų skatinimas. Mokesčiai neturi mažinti minimalių pajamų, turi stimuliuoti taupymą ir investicijas.

Aiškumo principas, apibrėžiamas Vyriausybės nutarime, reikalauja, kad mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai būtų aiškūs, neprieštarautų vienas kitam, o Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai ar kiti teisės aktai neinterpretuotų įstatymų. Mokesčio administratoriaus galiojantys paaiškinimai mokesčių mokėtojams, aplinkraščiai teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms turi būti susisteminti, kad neprieštarautų vieni kitiems.

Viešumo principo įgyvendinimas sudarytų sąlygas, kad rengiamų įstatymų ir įstatymų papildomųjų aktų projektai būtų prieinami nevyriausybinėms organizacijoms, verslo asociacijoms, ūkio subjektams, o pastarieji susipažinę su rengiamais pakeitimais, turėtų galimybę pareikšti savo nuomonę bei prisidėti prie jų rengimo. Siekiant užtikrinti, kad visi verslo dalyviai turėtų galimybę kuo anksčiau susipažinti su pakeitimais ir pasirengti jų įgyvendinimui, pagrindiniai mokesčių įstatymų pakeitimai, susiję su verslo sąlygomis, mokesčių paskirstymu, turi būti priimami likus ne mažiau kaip 6 mėnesiams iki jų taikymo ir atitinkamai paskelbiami.

Taigi, Vyriausybės nutarime įtvirtintų aiškumo ir viešumo principų pagrindinis akcentas – susisteminta ir neprieštaraujanti įstatymams, iš anksto mokesčių mokėtojui skelbiama informacija.

Galiausiai mokesčių administravimo veiksmingumo principo pagal Vyriausybės nutarimą esmė yra sukurti tokią mokesčių administravimo sistemą, kuri užtikrintų mokesčių surinkimą mažiausiomis sąnaudomis.

Teorijoje aiškumo, viešumo ir administravimo veiksmingumo principai apibūdinami viena – administravimo paprastumo principo sąvoka. Vadovaujantis šiuo principu, mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, su tuo susijusios išdo išlaidos turi būti pagrįstos, mokesčių įstatymų laikymasis neturi kelti mokėtojams didelių rūpesčių. Pažymėtini šio principo aspektai: paprastumas, apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams. Administravimo požiūriu dideliu pranašumu laikomas apmokestinimo paprastumas. Todėl siektina, kad apmokestinimas be reikalo nebūtų pernelyg sudėtingas, tai yra – nebūtų numatyta pernelyg daug mokesčių, nebūtų sudėtingos ir painios mokesčių taisyklės. Mokesčiai, o tuo pačiu ir mokesčių objektas, turi būti kuo visapusiškiau ir tiksliau apibrėžti. Net palyginus mažas mokesčio neapibrėžtumas sukelia įvairius jo aiškinimus, mokėtojo priklausomybę nuo mokesčių administratoriaus valios. Kai mokesčiai pernelyg sudėtingi ir nepakankamai apibrėžti, jie paprastai surenkami ne visi ir esti mažiau teisingi bei efektyvūs, negu tikėtasi, sudaromos sąlygos korupcijai, mokesčių rinkėjai nesuinteresuoti kelti kvalifikaciją.

Mokesčių ėmimo sąnaudos turi būti minimalios, tai yra mokesčių sistemos funkcionavimas visuomenei turi kainuoti kuo pigiau. Be to, labai svarbu atsižvelgti į mokesčių mokėtojų interesus - mokesčiai turėtų būti surenkami mokėtojui patogiausiu laiku ir būdu. Deja, Lietuvoje taikomas įvairiausias mokesčių mokėjimo deklaravimo ir visokių kitokių pranešimų reglamentavimas, kurio nevykdymas yra baudžiamas.

2.2. Apmokestinimo reorganizavimo procese teisinis reglamentavimas Europos Sąjungos teisėje

1990 m. liepos 23 d., siekiant, kad įvairių valstybių įmonių jungimasis, skaidymas, turto perleidimas ir keitimasis akcijomis nebūtų apsunkintas apribojimais, kliūtimis ar suvaržymais, atsirandančiais, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų, buvo priimta Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (90/434/EEB) (toliau vadinama Susijungimų direktyva). Tai viena iš penkių Tarybos direktyvų, priimtų remiantis Sutarties 94 straipsniu, tiesioginio apmokestinimo srityje. Ši direktyva reglamentuoja įvairių, skirtingose Europos Sąjungos šalyse veikiančių, priede Nr.8 išvardintų verslo įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo, akcijų, pasikeitus jų vertei, apmokestinimo klausimus.

Susijungimų direktyvoje sąvokos „jungimasis“ ir „skaidymas“ apibrėžtos iš esmės tapachiai šioms sąvokoms, pateiktoms Trečiojoje ir Šeštojoje direktyvose, tai yra ši direktyva nekelia minėtiems procesams jokių papildomų reikalavimų bei nenumato jokių išlygų, dėl kurių reorganizavimo procesas nebūtų pripažįstamas kaip toks mokesčių tikslais, jei jis įgyvendintas vadovaujantis reorganizavimą reglamentuojančiomis teisės normomis, išskyrus atvejus, kai nustatoma, kad įmonės reorganizuotos siekiant išvengti mokesčių ar juos nuslėpti arba reorganizavimo procesas nebeatitinka būtinų iki šio proceso galiojusių susitarimų darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose sąlygų.

Susijungimų direktyva realiai eliminuoja kitų valstybių įmonėms perduodamo turto bei akcijų, pasikeitus jų vertei, apmokestinimą reorganizavimo momentu. Pagrindiniai principai, kuriuos įtvirtina Susijungimų direktyva, yra:

1. Panaikina mokesčių naštą tai Europos Sąjungoje veikiančiai įmonei, kuri gauna turta iš kitos Europos Sąjungos šalies reorganizavimo metu.
2. Eliminuoja kapitalo priaugio dėl įmonių susijungimo arba akcijų pakeitimo apmokestinimą.
3. Leidžia perkelti neapmokestinamus įmonės mokėjimų atidėjimus ir kitus rezervus iš vienos šalies įmonės į kitos šalies įmonę joms susijungus.
4. Leidžia perkelti nepanaudotus mokesčių nuostolius iš vienoje šalyje veikiančių įmonių į kitos šalies įmones.
5. Panaikina dėl reorganizavimo atsirandančių paskirstomų akcijų apmokestinimą.
6. Atideda iš akcijų gaunamo pelno apmokestinimą iki to laikotarpio, kai šios akcijos bus parduotos. Pardavimo atveju pajamos apmokestinamos pagal atitinkamoje Europos Sąjungos šalyje galiojančius standartus.

2005 m. vasario 17 d. priimta Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perdavimui ir keitimuisi akcijomis. Esminiai pakeitimai, kurie, kaip tikimasi, užtikrins efektyvesnę Susijungimų direktyvos taikymą, yra šie:

1. Papildytas įmonių, kurioms taikoma ši direktyva, sąrašas, įskaitant Europos bendrovę ir Europos kooperatyvą.

2. Neapmokestinamos pajamos iš kapitalo padidėjimo, kai Europos bendrovės ar Europos kooperatyvo buveinė perkeliama iš vienos Europos Sąjungos valstybės narės į kitą. Šios nuostatos tikslas – siekti, kad tokio perkėlimo, kuris aiškiai numatytas šių subjektų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose, nevaržytų jokios diskriminacinio pobūdžio mokesčių taisyklės ar nepateisinami apribojimai ar iškraipymai.

3. Išaiškinti Susijungimų direktyvoje numatyto mokesčių atidėjimo režimo taikymą, kai bendrovė nusprendžia reorganizuoti savo padalinius užsienyje į dukterines įmones.

4. Susijungimų direktyva išplėsta įtraukiant naujo pobūdžio procesus “dalinis padalijimas” arba “atskyrimas”, kai veikianti bendrovė perduoda vieną ar kelias savo veiklos sritis į veikiančią ar naujai steigiamą bendrovę.

Kaip jau buvo minėta, Vokietija ir Prancūzija jungimus, o Prancūzija ir skaidymus, savo teisės aktais detalčiai reglamentavo dar iki įstojimo į Bendriją. Būtent šių šalių teisės pagrindu buvo priimtos Trečiosios ir Šeštosios direktyvų nuostatos, reglamentuojančios patį reorganizavimo procesą. Tuo pačiu didelį dėmesį šios valstybės skyrė ir skiria mokesčių klausimų, susijusių su reorganizavimo procesu, reglamentavimui. Vokietijoje galioja specialus teisės aktas – Reorganizavimo mokesčių įstatymas, Prancūzijoje visi su apmokestinimu reorganizavimo metu susiję klausimai numatyti Pagrindiniame mokesčių kodekse.

Prancūzijos Pagrindinis mokesčių kodeksas nustato palankias apmokestinimo taisykles reorganizavimo atveju – pagal jį pelnas, susidaręs perduodant turtą po reorganizavimo veiksiančiai kompanijai, nėra apmokestinamas jo perdavimo momentu.

Iki susijungimo įsigyjamos kompanijos turėti nuostoliai paprastai laikomi netekimais (praradimais), nebent įsigyjamos kompanijos dalinis ar visiškas nuostolių perkėlimas yra sankcionuotas (leistas) Prancūzijos Finansų ir ekonomikos ministerijos, arba jei jie yra kaip kompensacija vietoje turto pardavimo pelno (kapitalo priaugio) mokesčio. Finansų ir ekonomikos ministerijos leidimas yra reikalingas jeigu:

1. Reorganizavimas neatitinka palankaus režimo nuostatų.
2. Reorganizavimas yra pagrįstas mokesčiais niuansais, o ne ekonominėmis priežastimis.
3. Įsigyjamos kompanijos veikla paskutinius tris metus buvo nuostolinga.

Iki susijungimo įsigyjamos kompanijos turėtas nuostolis paprastai neturi svarbios įtakos, nebent iškiltų esminis jo identifikavimo klausimas.

Reorganizavimo metu, įsigyjamos kompanijos akcininkai gauna įsigyjančios kompanijos akcijų, atsižvelgiant į kiekvieno iš jų įnašų dydį į įsigyjamą kompaniją. Dauguma atveju tokios akcijos būna vertingesnės nei jos buvo įsigyjamosios kompanijos įsteigimo metu.

Vokietijoje esminės nuostatos, susijusios su verslo vienetų susiliejimu, padalijimu, atskyrimu, taip pat kompanijų verslo ar jų akcijų perleidimu, yra išdėstytos Reorganizavimo mokesčių įstatyme.

Vienos kompanijos susijungimas su kita Vokietijoje paprastai yra apmokestinamas (viso turto pardavimai, slaptosios atsargos (rezervai, ištekliai). Pagal Reorganizavimo mokesčių įstatymą apmokestinimo gali būti išvengiama, jeigu tenkinamos žemiau nurodytos sąlygos:

1. Įsigyjamos kompanijos slaptosios atsargos vėliau bus priskirtos pelno mokesčio bazei įsigyjančioje kompanijoje.

2. Nėra sumokėtas joks atlyginimas (kompensacija) už grynąjį turtą arba visas toks atlyginimas - įsigyjančios kompanijos išleidžiamos akcijos, kurias gauna įsigyjamos kompanijos akcininkai.

Techniškai, įsigyjama kompanija, prieš perleisdama visą turtą, savo paskutiniame (galutiniame) balanse apskaito jį grynąją likutine verte ir taip išvengia slaptų atsargų (rezervų, išteklių) apmokestinimo. Įsigyjančioji kompanija perima turtą pagal įsigyjamos kompanijos paskutinį (galutinį) balansą. Todėl mokesčiai klausimai jos atžvilgiu yra nulemiami pagal iš įsigyjamos kompanijos gauto turto kainas.

Jei atlyginimas (kompensacija) yra sumokėtas ne akcijomis, o kita forma (pvz., grynaisiais pinigais), susiliejimo nuolaida (atleidimas nuo mokesčio) gali būti taikoma tik tai daliai sumos, kuri yra sumokėta akcijomis.

Jeigu nėra nustatytų jokių kapitalo prieaugio mokesčio išvengimo požymių, turtas ir įsipareigojimai gali būti perleisti už sumą, lygią gautojo atlyginimo (kompensacijos) dydžiui, o jei joks atlyginimas (kompensacija) nebuvo sumokėtas, suma turi būti lygi jos tikrajai rinkos kainai. Šiuo atveju įsigyjamos kompanijos prieaugis yra apmokestinamas juridinių asmenų pelno mokesčio bendrais tarifais. Mokesčių administratorius, nustatęs, kad slaptosios atsargos (rezervai, ištekliai) sudarytos iš nematerialaus turto, kuris nėra pavaizduotas balanse, turi jas pridėti prie pajamų (mokesčio bazės) ir jas apmokestinti.

Įsigyjamos kompanijos susidarę nuostoliai gali būti perkelti į įsigyjančią kompaniją ir panaudoti jos ateities pelno subalansavimui, jei įsigyjančioji kompanija vykdys perleistą verslą ne mažiau kaip penkis metus. Šis veiklos tęstinumo reikalavimas yra skirtas apsaugoti nuo nuostolių, susidariusių dėl veiklos nevykdančių kompanijų, perkėlimo.

Jei įsigyjanti kompanija turi įsigyjamosios kompanijos akcijų, jų vertė yra lygi įsigyjamosios kompanijos perleidžiamo turto vertei. Jei grynoji likutinė vertė yra mažesnė nei faktiška, tokiu atveju įsigyjanti kompanija savo apskaitoje turi pavaizduoti tokį padidėjimą (pajamas). Tačiau šis prieaugis nėra apmokestinamas.

Pajamos arba nuostoliai taip pat gali susidaryti kompanijų susiliejiimo metu, jeigu abi susiliejančios kompanijos neįvykdytų abipusių atsiskaitymų, kurie kiekvienos iš jų apskaitoje užfiksuoti nevienodomis vertėmis (pvz., viena iš kompanijų tokį atsiskaitymą pripažino beviltiška skola). Skolos ir pretenzijos atliekant susiliejiimą yra eliminuojamos. Pelnas, susidarantis dėl skirtingų skolų ir pretenzijų įvertinimo, gali būti priskirtas specialiesiems rezervams. Šie rezervai turi būti panaikinti per tris metus, mažiausiai vienu trečdaliu kiekvienais metais.

Įsigyjamos kompanijos akcininkų turimų akcijų vertė yra nustatoma pagal tai, kokia yra priimančios kompanijos akcijų, gautų susiliejiimo metu, vertė. Apmokestinti kapitalo prieaugio mokesčiu yra galimybė tuomet, kai buvo atsiskaitoma kita forma, nei akcijomis.

Specialių apmokestinimo niuansų pridėtinės vertės mokesčio atžvilgiu abi valstybės netaiko, išskyrus tai, kad įsigyjama kompanija gali pervesti ją įsigyjanti kompanijai savo pridėtinės vertės mokesčio išlaidas (atskaitą), susijusias su atsargomis bei pagrindiniais aktyvais.

2.3. Reorganizavimo įtaka pridėtinės vertės mokesčio objektui

Pridėtinės vertės mokestis – tai “bendras vartojimo mokestis, kuriuo apmokestinamos prekės ir paslaugos, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis”. Tokį šio mokesčio apibrėžimą pateikė 1967-04-11 Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo.

Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis pridėtinės vertės mokestį Europos Sąjungos mastu yra 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (77/388/EEB), kurios nuostatos apima beveik visus pridėtinės vertės mokesčio taikymo aspektus. Keletas kitų direktyvų reglamentuoja kai kuriuos specifinius dalykus, tokius kaip, importo pridėtinės vertės mokesčio lengvatų taikymo atvejus ir tvarką (Tarybos direktyvos 78/1035/EEB bei 83/181/EEB), pridėtinės vertės mokesčio grąžinimą užsienio apmokestinamiesiems asmenims (Tarybos direktyvos 79/1072/EEB bei 86/560/EEB).

Minėtų direktyvų nuostatas Lietuvoje įgyvendina Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Įstatymo 3 straipsnyje apibrėžiamas pridėtinės vertės mokesčio objektas – tai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, atitinkantis tokias sąlygas:

1. Prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį.
2. Prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas vyksta Lietuvos teritorijoje.
3. Prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas ekonominę veiklą, t. y. vykdoma veikla, kuria siekiama gauti pajamų.

Bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl juridinio asmens - pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo, pasibaigimo reorganizavimo būdu, kai šio nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo pridėtinės vertės mokestis ar jo dalis buvo įtraukta į pasibaigiančio pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 straipsnio 3 dalį yra laikomas prekių tiekimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris įstatyme laikomas preke) arba paslaugų teikimu už atlygį (kai perduodamas objektas, kuris įstatyme preke nelaikomas). Taigi, reorganizuojamas juridinis asmuo, perduodantis reorganizavime dalyvaujančiam juridiniam asmeniui pirmiau aptartą nuosavybę, privalo apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį. Apmokestinamoji perduodamos nuosavybės vertė šiuo atveju yra ta nuosavybės teisės objekto vertės dalis, nuo kurios pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas privalėtų atlikti pridėtinės vertės mokesčio atskaitos tikslinimus tuo atveju, jeigu jis

nebūtų reorganizuojamas, o tiesiog išsiregistruotų iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro. Nuosavybės teisės objektų perdavimo dėl pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu faktas įforminamas supaprastintos formos pridėtinės vertės mokesčio sąskaita – faktūra.

Tuo atveju, jeigu reorganizuotas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas perduoda turta, kurio (ar kuriam pasigaminti sunaudotų kitų prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokestis nebuvo atskaitytas arba nėra atskaitomas pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, toks perdavimas nėra pridėtinės vertės mokesčio objektas.

Jeigu pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo reorganizavimo metu perimti nuosavybės teisės objektai yra skirti naudoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui arba prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui už Lietuvos teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, jeigu jis vyktų Lietuvos teritorijoje (ši sąlyga netaikoma, jeigu už Europos Bendrijų teritorijos ribų suteiktos draudimo ir (arba) Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 str. nurodytos finansinės paslaugos), tai pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas turi teisę pardavimo pridėtinės vertės mokestį įtraukti į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą ta pačia tvarka kaip ir kitas pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokesčio sumas.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalis pareigą išskaityti ir sumokėti į biudžetą pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą už nuosavybės teisės objektus, perimtus dėl kito pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo reorganizavimo, nustato pridėtinės vertės mokesčio mokėtojui, kuriam išrašomas tokį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantis dokumentas, tai yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojui, perimančiam nuosavybės teisės objektus dėl kito pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo reorganizavimo. Nuostata, kad pridėtinės vertės mokestį išskaityti ir sumokėti privalo apmokestinamasis asmuo, kuriam reorganizavimo metu perduodamas nuosavybės teisės objektas, taikoma neatsižvelgiant į tai, ar turto perdavimo momentu turto perėmėjas jau yra išsiregistravęs pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju, ar jis dar nėra išsiregistravęs pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju, tačiau yra žinoma, kad jis tikrai juo išsiregistruos (pavyzdžiui, jau yra pateikęs prašymą įregistruoti jį pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju, ketina šį prašymą pateikti ir pan.). Per mokestinį laikotarpį išskaitytos pridėtinės vertės mokesčio sumos, kurias privalo sumokėti į biudžetą prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas – reorganizavime dalyvaujantis juridinis asmuo, įtraukiamos į pirkėjo to mokestinio laikotarpio pridėtinės vertės mokesčio deklaraciją kaip priklausantis mokėti į biudžetą pridėtinės vertės mokestis. Šios pridėtinės vertės mokesčio sumos bendra Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatyta tvarka gali būti pirkėjo atskaitytos kaip ir kitas pirkimo pridėtinės vertės mokestis.

Jei dėl reorganizavimo pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas perduoda turtą, kurio (ar kuriam pasigaminti sunaudotų kitų prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) pridėtinės vertės mokestis nebuvo atskaitytas arba yra pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamas pagal įstatymo nuostatas, tai išskaityti ir sumokėti į biudžetą pridėtinės vertės mokesčio nereikia.

Jeigu juridinis asmuo, baigiantis savo veiklą, perduoda turtą, kurio pirkimo pridėtinės vertės mokestis buvo atskaitytas, juridinis asmuo, kuris po reorganizavimo tęsia veiklą be pridėtinės vertės mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio atskaitą turi tikslinti: nekilnojamojo daikto pagal prigimtį – 10 metų, o kitoms ilgalaikio materialiojo turto rūšims, kurioms Pelno mokesčio įstatymo 1 priede nustatytas ne trumpesnis kaip 4 metų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas (jeigu jis įsigytas iki 2004-04-30 – 5 metų nusidėvėjimo normatyvas) (minėto straipsnio 1 d. 2 p. nurodyto turto) – 5 metus, skaičiuojant nuo to mokestinio laikotarpio, kurį atskaityta to turto pirkimo arba importo pridėtinės vertės mokestis ar jo dalis (pastato (statinio) esminio pagerinimo atveju – taip pasigaminto ilgalaikio turto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio atskaita tikslinama 10 metų nuo to mokestinio laikotarpio, kuriuo buvo užbaigti pagerinimo darbai).

Kalbant apie pridėtinės vertės mokesčio objektą reorganizavimo metu, svarbu žinoti ar perimantis nuosavybę juridinis asmuo yra pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas pridėtinės vertės mokesčio mokėtoją apibrėžia kaip asmenį, “mokesčio administratoriaus įregistruotą PVM mokėtoju, įskaitant ir kitokį identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais”⁴⁴. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-04-08 įsakymu Nr. VA-46 “Dėl įregistravimo į pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą/ išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčių mokėtojų registro taisyklių pakeitimo” patvirtintos Įregistravimo į pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą/ išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčių mokėtojų registro taisyklės. Šių taisyklių XI skyrius reglamentuoja reorganizuojamų juridinių asmenų įregistravimo ir išregistravimo tvarką. Taisyklių 52 straipsnis numato juridinių asmenų, pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų, reorganizuojamų jungimo (prijungimo ir sujungimo), skaidymo (išdalijimo ir padalijimo) būdu arba skaidomų atskyrimo būdu, išregistravimo ar įregistravimo pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registre tvarką:

1. Reorganizuojant prijungimo būdu, juridiniam asmeniui, kuris perima prijungiamo juridinio asmens teises, prievoles, įsipareigojimus ir veiklos tęstinumą, paliekamas turėtas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas ir užtikrinamas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo

⁴⁴ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271

įregistravimo galiojimo tęstinumas. Juridinis asmuo (ar juridiniai asmenys), pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, kuris perdavė visas savo teises, prievoles, įsipareigojimus ar veiklos tęstinumą ir baigė savo veiklą, yra išregistruojamas iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro.

2. Reorganizavus juridinius asmenis sujungimo būdu, įsteigtas naujas juridinis asmuo, kuriam pereina visos susivienijusių juridinių asmenų teisės ir pareigos, pateikia prašymą įregistruoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju ir jam suteikiamas naujas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas. Reorganizuoti juridiniai asmenys, pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai, kurie baigė savo veiklą, išregistruojami iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro.

3. Juridinių asmenį reorganizavus išdalijimo būdu, juridinis asmuo - pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas, baigia savo veiklą ir turi būti išregistruotas iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro, o juridiniams asmenims, kurie perima reorganizuoto juridinio asmens teises, prievoles, įsipareigojimus ir veiklos tęstinumą, paliekamas turėtas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas ir užtikrinamas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo įregistravimo galiojimo tęstinumas.

4. Juridinis asmuo, reorganizuotas padalijimo būdu, perduoda savo teises ir pareigas, ir yra išregistruojamas iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro. Naujai įsteigti juridiniai asmenys pateikia prašymą įregistruoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais ir jiems suteikiami nauji pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų kodai.

5. Atskyrimo atveju, naujai įsteigtas juridinis asmuo (juridiniai asmenys) gali pateikti prašymą įregistruoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju ir jam (jiems) šiuo atveju bus suteikiamas naujas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas, o juridinis asmuo, nuo kurio atskirta dalis, tęsia veiklą su tuo pačiu pridėtinės vertės mokesčio kodu.

Reorganizuojami juridiniai asmenys, pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai, turi laisvos formos raštu apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pranešti datą, nuo kurios pasibaigiančių juridinių asmenų teisės ir pareigos pereina tęsiančiam veiklą po reorganizavimo juridiniam asmeniui, kokie juridiniai asmenys bus išregistruoti iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro, kokie bus į jį įregistruoti (jeigu bus).

Reorganizuojami ir reorganizavime dalyvaujantys pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai, apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai turi pateikti nustatytos formos prašymą, kurio pagrindu apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, atsižvelgdama į prašyme nurodytą datą, juos įregistruoja į registrą ir (arba) išregistruoja iš jo. Po reorganizavimo steigiami nauji asmenys, privalantys ar pageidaujantys savanoriškai įsiregistruoti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais, prašymus pateikia prieš 5 darbo dienas iki dienos, nuo kurios pageidauja įsiregistruoti pridėtinės

vertės mokesčio mokėtojų registre. Reorganizavimo metu įsteigtos bendrovės į pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą įregistruojamos, o reorganizuotos bendrovės išregistruojamos nuo prašyme nurodytos datos. Reorganizuojamos ir reorganizavime dalyvaujančios bendrovės apie būsimą reorganizavimą ir jo datą apskrities valstybinę mokesčių inspekciją turėtų informuoti raštu ne vėliau kaip prieš 10 darbo dienų iki numatomos prašymo pateikimo dienos.

Apskrities valstybinė mokesčių inspekcija gautus užpildytus prašymus ir prie jų pridėtus kitus dokumentus (juridinio asmens registravimo, asmens tapatybę patvirtinančius ir kt.) ar jų kopijas ne vėliau kaip per 5 darbo dienas, skaičiuojant nuo prašymo gavimo datos, turi patikrinti ir įsitikinti, kad nurodyti duomenys yra teisingi ir atitinka šiose taisyklėse nustatytus reikalavimus, o juridiniai asmenys atitinka Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytus reikalavimus, priima sprendimą įregistruoti juos į pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą. Vienas sprendimo egzempliorius įteikiamas ar siunčiamas asmeniui, o antrasis įsegamas į mokesčių mokėtojo bylą.

Reorganizuoti juridiniai asmenys iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro gali būti išregistruoti ir apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos iniciatyva, išsiunčiant prieš 15 darbo dienų pridėtinės vertės mokesčio mokėtojui laisvos formos pranešimą, kuriame nurodoma, nuo kada bus priimtas sprendimas išregistruoti.

Pažymėtina, kad juridiniai asmenys, prieš įregistruojant juos pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais arba išregistruojant iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro dėl reorganizavimo, privalo patikslinti duomenis Mokesčių mokėtojų registre.

Taigi, pridėtinės vertės mokesčio objektas, šio mokesčio mokėtojas ir mokėjimo tvarka reorganizavimo metu yra išsamiai reglamentuoti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo ir jį lydinių teisės aktų nuostatų. Šiuose teisės aktuose nėra papildomų reikalavimų, kuriuos turėtų atitikti reorganizavimo procesas ar po jo pasibaigiantys bei veikiantys juridiniai asmenys, todėl jie taikomi kiekvienam reorganizavimui, įgyvendintam vadovaujantis privatinės teisės normomis. Pažymėtina, kad nors reorganizavimo metu įstatymo numatytais atvejais pridėtinės vertės mokesčio objektas atsiranda, tačiau dėl įstatymo perkeltos mokesčio naštos turtą perimančiam juridiniam asmeniui, tuo pačiu leidžiant šio mokesčio atskaitą kaip bet kurio kito pirkimo atveju, realiai mokėtinas pridėtinės vertės mokeskis neatsiranda.

2.4. Pelno mokesčio bazės teisinis reglamentavimas reorganizavimo metu

2.4.1. Reorganizavimo sampratos teisinis reglamentavimas Pelno mokesčio įstatyme

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas nustato uždirbto pelno ir (arba) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tvarką. Pelno mokesčio mokėtojai pagal Pelno mokesčio įstatymo 3 straipsnį yra:

- Lietuvos apmokestinamieji vienetai – juridiniai asmenys, įregistruoti Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka;
- užsienio apmokestinamieji vienetai – užsienio valstybių juridiniai asmenys ar organizacijos, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti ar kitokiu būdu organizuoti pagal atitinkamos užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas.

Lietuvos apmokestinamojo vieneto mokesčio bazė – “visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje”⁴⁵. Tačiau Pelno mokesčio įstatymas iš bendrųjų pajamų išskiria reorganizavimo metu gautas pajamas ir nustato atskirą jų pripažinimo bei apmokestinimo tvarką.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad reorganizavimo būdų samprata, pateikiama Pelno mokesčio įstatyme, nesutampa su šiomis sąvokomis, pateiktomis Civiliniame kodekse, todėl ne kiekvienam reorganizavimui, įgyvendintam vadovaujantis privatinės teisės normomis, taikomos Pelno mokesčio įstatymo numatytos išimtys.

Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnis numato, kad “vienetų, jų dalyvių pajamos bei nuostoliai kituose šio skyriaus straipsniuose nustatyta tvarka pripažįstami tokiais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, kai:

1) vienetai reorganizuojami prijungiant, t.y. vienas ar keli vienetai (toliau - įsigyjamieji vienetai) prijungiami prie kito, jau esančio vieneto (toliau - įsigyjantysis vienetas) be likvidavimo procedūros ir prijungimo momentu įsigyjamųjų vienetų turtas, teisės ir prievolės perduodamos įsigyjančiajam vienetai, įsigyjamųjų vienetų dalyviams išduodama įsigyjančiojo vieneto akcijų proporcingai įsigyjančiajam vienetai perduotam įsigyjamųjų vienetų turtui ir, jei leidžiama, keičiant įsigyjamųjų vienetų akcijas į įsigyjančiojo vieneto akcijas, akcijų kainų skirtumas gali būti apmokėtas pinigais, tačiau ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, jei nominalios vertės nėra, - apskaičiuotos akcijų tikrosios rinkos kainos, arba

⁴⁵ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 158

2) vienetai reorganizuojami sujungiant, t.y. du ar daugiau vienetų (toliau - išigyjamųjų vienetų) sujungiami į naują vienetą (toliau - išigyjantysis vienetas) be likvidavimo procedūros ir sujungimo momentu išigyjamųjų vienetų turtas, teisės ir prievolės perduodamos išigyjančiajam vienetui, išigyjamųjų vienetų dalyviams išduodama išigyjančiojo vieneto akcijų proporcingai išigyjančiajam vienetui perduotam išigyjamųjų vienetų turtui ir, jei leidžiama, keičiant išigyjamųjų vienetų akcijas į išigyjančiojo vieneto akcijas, akcijų kainų skirtumas gali būti apmokėtas pinigais, tačiau ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, jei nominalios vertės nėra, - apskaičiuotos akcijų tikrosios rinkos kainos, arba

3) vienetai reorganizuojami išdalijant arba padalijant, t.y. vienetas (toliau - išigyjamasis vienetas) išdalija ar išskaido savo įstatinį kapitalą (akcijas) į dvi ar daugiau dalių ir perduoda jas tuo pačiu momentu dviem ar daugiau jau esančių ar naujai kuriamų vienetų (toliau - išigyjantiems vienetams) be likvidavimo procedūros, išigyjamojo vieneto dalyviai gauna proporcingai turėtų šio vieneto akcijų skaičiui išigyjančiųjų vienetų, kuriems perduotas išigyjamojo vieneto turtas, teisės ir prievolės, akcijų ir, jei leidžiama, keičiant išigyjamojo vieneto akcijas į išigyjančiųjų vienetų akcijas, akcijų kainų skirtumas gali būti apmokėtas pinigais, tačiau ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, jei nominalios vertės nėra, - apskaičiuotos akcijų tikrosios rinkos kainos, arba

4) vienetas atskiria vieną ar keletą savo turto dalių, kurios sudaro atskiras vieneto veiklos dalis, ir perleidžia jas kartu vienam ar keliems naujai kuriamiems ar jau esantiems vienetams (išigyjantiems vienetams) mainais už jų akcijas, kurios paskirstomos jo dalyviams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui, kartu sumažindamas įstatinį kapitalą ir rezervus šia suma ir, jei leidžiama, keičiant veiklos dalis atskiriančio vieneto akcijas į išigyjančiųjų vienetų akcijas akcijų kainų skirtumas gali būti apmokėtas pinigais, tačiau ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, jei nominalios vertės nėra, - apskaičiuotos akcijų kainos⁴⁶.

Taigi, Pelno mokesčio įstatyme pateikiami reorganizavimo būdų apibūdinimai, nors iš esmės ir atitinka Civilinio kodekso nuostatas, yra išsamesni, tikslesni bei numatantys papildomus reikalavimus reorganizavimo procesui. Todėl ne kiekvienas reorganizavimas, įgyvendintas vadovaujantis privatinės teisės normomis, yra pripažįstamas reorganizavimu pelno mokesčio tikslais.

Pagal Pelno mokesčio įstatymą reorganizuojant prijungimo būdu prie jau esančios bendrovės (t.y. reorganizavime dalyvaujančios arba išigyjančiosios bendrovės), kuri tęsia veiklą, be likvidavimo procedūros prijungiama kita bendrovė ar kelios kitos bendrovės (t.y. reorganizuojamos arba išigyjamosios bendrovės), kurios baigia savo veiklą, ir prijungimo momentu privalo būti įvykdomos šios dvi sąlygos:

⁴⁶ Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992

- reorganizuojamų bendrovių visas turtas, teisės ir prievolės perduodamos reorganizavime dalyvaujančiai bendrovei ir

- reorganizuojamų bendrovių akcininkams išduodamos reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijos proporcingai tam turtui, kurį reorganizuojama bendrovė ar bendrovės perdavė reorganizavime dalyvaujančiai bendrovei.

Reorganizavimo sujungimo būdu momentu Pelno mokesčio įstatymas papildomai reikalauja įvykdyti šias dvi sąlygas:

- reorganizuojamų bendrovių visas turtas, teisės ir prievolės perduodamos reorganizavime dalyvaujančiai bendrovei ir

- reorganizuojamų bendrovių akcininkams išduodamos reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijos proporcingai tam turtui, kurį reorganizuojamos bendrovės perdavė reorganizavime dalyvaujančiai bendrovei.

Atitinkami reikalavimai numatyti ir reorganizuojant padalijimo ar išdalijimo būdais:

- reorganizuojamos bendrovės visas turtas, teisės ir prievolės perduodamos reorganizavime dalyvaujančioms bendrovėms ir

- reorganizuojamos bendrovės akcininkams išduodamos reorganizavime dalyvaujančių bendrovės akcijos proporcingai jų turėtam reorganizuotos bendrovės akcijų skaičiui.

Taigi, Pelno mokesčio įstatymas imperatyviai reikalauja reorganizuojamų bendrovių akcininkams išduoti reorganizavime dalyvaujančių bendrovių akcijas: jungimo atvejais - proporcingai turtui, kurį reorganizuojamos bendrovės perdavė reorganizavime dalyvaujančiai bendrovei; skaidymo atvejais - proporcingai jų turėtam reorganizuotos bendrovės akcijų skaičiui. Akcinių bendrovių įstatymas numato, kad “po reorganizavimo veiksiančių bendrovių akcijos po reorganizavimo pasibaigiančių bendrovių akcininkams gali būti skirstomos proporcingai arba neproporcingai reorganizuojamų bendrovių įstatiniam kapitalui”⁴⁷. Taigi, reorganizuojant bendroves skaidymo būdu ir akcininkams nusprendus pasibaigiančių bendrovių akcininkams akcijas paskirstyti neproporcingai, Pelno mokesčio įstatymo nuostatos dėl pajamų pripažinimo reorganizavimo metu nėra taikomos.

Kaip jau buvo minėta pirmoje šio darbo dalyje, Akcinių bendrovių įstatymas leidžia nuo bendrovės, kuri tęsia veiklą, atskirti dalį “ir šiai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu gali būti kuriama viena ar kelios tos pačios teisinės formos naujos bendrovės”⁴⁸. Pelno mokesčio įstatymas atitinkamai taip pat numato atvejį, kai vienetas atskiria vieną ar keletą savo turto dalių, tačiau reikalauja, kad šios dalys sudarytų atskiras šio vieneto veiklos dalis, pačiame įstatyme neapibrėžiant sąvokos “vieneto veiklos dalis”. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų

⁴⁷ Akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 123-5574

⁴⁸ Ten pat

ministerijos parengtame Pelno mokesčio komentare ankščiau aptartas atskyrimo atvejis apibūdinamas ne kaip atskyrimas”, o kaip “perleidimas”: “šiam PMĮ punkte nustatytas perleidimo atvejis, kai perleidžiama vieneto turto dalis (ar keletas dalių) kartu su susijusiais įsipareigojimais ar be jų, kuri atskira vieneto veiklos dalis ekonominiu, geografiniu ar kitu požiūriu (pvz., filialas kitame mieste, t.y. ne ten, kur yra pagrindinė vieneto buveinė; nuolatinė buveinė ar atstovybė užsienio valstybėje; turtinis kompleksas: gamybinė įmonė perduoda turėtą mažmeninės prekybos parduotuvę, prekybinė įmonė atskiria ir perduoda didmeninės prekybos veiklą, sau pasilikdama tik mažmeninės prekybos veiklą; ir pan.)”⁴⁹. Kaip matysime vėliau, netikslus sąvokų apibrėžimas pačiame įstatyme, sukelia nemažai praktinių įstatymo taikymo problemų.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Akcinių bendrovių įstatymas atskyrimo metu leidžia atskirtai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu kurti naują (ar naujas) bendroves, bet neleidžia atskirtos dalies perduoti jau veikiančiai bendrovei. Pelno mokesčio įstatyme numatyta, kad vienetai “atskiria vieną ar keletą savo turto dalių, kurios sudaro atskiras vieneto veiklos dalis, ir perleidžia jas kartu vienam ar keliems naujai kuriamiems ar jau esantiems vienetais”⁵⁰. Be to, Pelno mokesčio įstatyme papildomai reikalaujama, kad tokio atskyrimo metu būtų įvykdomos šios dvi sąlygos:

- vienetų, nuo kurios atskiriama dalis, akcininkams būtų išduodamos įsigyjancio vieneto akcijos proporcingai jų turimam perleidžiančio vieneto akcijų skaičiui, ir
- perleidžiantis dalį vienetas sumažintų savo įstatinį kapitalą ir rezervus suma, atitinkančia įsigyjantį vienetai perleistą vieneto turto dalį.

Pažymėtina, kad šis Pelno mokesčio įstatymo punktas nėra taikomas tuo atveju, kai vienetas atskiria dalį savo turto, sudarančią atskirą jo veiklos dalį, ir perleidžia ją jau esančiam ar naujai kuriamam vienetai, kartu šia suma sumažindamas įstatinį kapitalą ir rezervus, tačiau už tokią įsigytą turto dalį įsigyjantysis vienetas mainais savo akcijas išduoda ne visiems pirmojo vieneto akcininkams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui, o tik vienam ar keliems pirmojo vieneto akcininkams.

Kaip Akcinių bendrovių įstatymas, taip ir Pelno mokesčio įstatymas leidžia, susidarius reorganizavime dalyvaujančiai bendrovei perduodamo reorganizuojamų bendrovių turto, teisių bei prievolių ir reorganizuotų bendrovių akcininkams mainais išduodamų akcijų kainų skirtumui, apmokėti šį skirtumą pinigais. Tačiau šiuo atveju turi būti įvykdoma papildoma sąlyga, kad taip

⁴⁹ Pelno mokesčio įstatymo komentaras //

<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04>

⁵⁰ Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992

išmokama suma neviršytų 10 procentų reorganizavime dalyvaujančios bendrovės naujai išleistų akcijų nominalios vertės.

Jeigu reorganizavimas ar atskyrimas, dėl kurių atsiranda pajamos ar nuostoliai, vykdomas tokia seka ir tvarka, kuri atitinka visus aukščiau aptartus Pelno mokesčio įstatyme numatytus kriterijus, jam taikomos specialios pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo nuostatos. Tuomet kai bendrovės reorganizuojamos arba jos akcijos, veiklos dalis ar kitas turtas perleidžiamas kitaip, negu aptarta aukščiau, pvz., jeigu naujai išleistos reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijos išduodamos ne visiems reorganizuotos bendrovės akcininkams, t.y. jos išduodamos ne proporcingai turtui, kurį reorganizuojama bendrovė perdavė reorganizavime dalyvaujančiai bendrovei, arba jeigu reorganizavimo metu susidaręs kainų skirtumas pinigais apmokamas didesne kaip 10 procentų reorganizavime dalyvaujančios bendrovės naujai išleistų akcijų nominalios vertės suma, tai bendrovės iš tokio reorganizavimo gautos pajamos apmokestinamos kaip turto vertės padidėjimo pajamos.

Pelno mokesčio įstatymo nuostatos dėl pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo reorganizavimo metu taikomos tai atvejais, kai reorganizavime dalyvauja ne tik Lietuvos, bet Europos Sąjungos valstybių narių įmonės, Susijungimų direktyvos 3 straipsnio c punkte išvardytų mokesčių mokėtojos (Priedas Nr. 8).

2.4.2. Pajamų pripažinimo teisinis reglamentavimas

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnis įtvirtina nuostatą “jeigu pajamos dėl šio Įstatymo 41 straipsnyje nurodytų operacijų yra turto ir teisių perleidimo tarp Lietuvos vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas yra apmokestintas taikant šio Įstatymo 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 13 procentų mokesčio tarifus, išdava, tai:

1) jei vienetų dalyviai vienetų reorganizavimo metu ir pagal reorganizavimo sąlygas perduoda mainais vieno vieneto akcijas (dalis, pajus) į kito vieneto akcijas (dalis, pajus) ir abu vienetai dalyvauja reorganizavimo procese, toks turto vertės padidėjimas nelaikomas tų dalyvių pajamomis. Tokiais atvejais vienetų dalyvių naujai mainais gautų akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina yra tų akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina, buvusi prieš pat ankstesniems dalyviams perduodant mainais akcijas (dalis, pajus);

2) jei reorganizavimo metu ir pagal reorganizavimo sąlygas vienas vienetas perleidžia turtą kitam vienetui ir abu vienetai yra reorganizavimo dalyviai, toks turto vertės padidėjimas nelaikomas turtą perleidusio vieneto pajamomis. Vienetas, kuris gauna turtą, jokių pajamų, gautų iš šio perdavimo, neįtraukia į savo pajamas, o jo nuosavybėn perleisto turto įsigijimo kaina yra to turto įsigijimo kaina, buvusi prieš pat turto perleidimą nuosavybėn turtą perdavusiame vienetė”⁵¹.

Taigi, Pelno mokesčio įstatymas tiek vieneto dalyviams, tiek patiems reorganizavimo procese dalyvaujantiems vienetams turto vertės padidėjimo reorganizavimo metu nepriskiria pajamoms tik tuo atveju, kai:

1. Reorganizavimo procesas atitinka Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje išvardintus reikalavimus, ir kai

2. Reorganizavimas vyksta tarp:

2.1. Lietuvos bendrovių, kurių apmokestinamasis pelnas, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsniu, apmokestinamas taikant 15 arba 13 procentų mokesčio tarifą (šie mokesčio tarifai turi būti taikomi visoms reorganizavime dalyvaujančioms bendrovėms, apmokestinant jų visą per tą mokestinį laikotarpį, kurį toks reorganizavimas įvyko, gautą apmokestinamąjį pelną. Nuostata taikoma ir tuo atveju, jeigu atitinkamu mokestiniu laikotarpiu bendrovė patyrė mokestinį nuostolį ir dėl to pelno mokesčio nemoka, tačiau jeigu mokėtų, tai, apmokestindama savo pelną, taikytų 15 arba 13 procentų mokesčio tarifą).

2.2. Lietuvos bendrovių, nurodytų 2.1. punkte ir užsienio vienetų, kurie yra Priede Nr. 8 išvardytų mokesčių mokėtojai.

⁵¹ Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992

Kai reorganizavimas vykdomas tokia seka ir tvarka, kuri tenkina visus Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje numatytus kriterijus ir jo metu bendrovė perleidžia turtą kitai bendrovei, tai reorganizavimo procese atsiradęs turto vertės padidėjimas nelaikomas turto perleidusios ar jį įsigijusios bendrovės pajamomis. Šiuo atveju nuosavybėn gauto (t.y. įsigyto) turto kaina yra to turto įsigijimo kaina, už kurią tą turtą įsigijo jį perleidusi bendrovė. Turtą įsigijusi bendrovė tęsia reorganizavimo metu gauto ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) skaičiavimą taip, kaip tai darė turtą perdavusi bendrovė iki pat perdavimo. Tais atvejais, kai bendrovė prieš reorganizavimą perkainavo perleidžiamo turto vertę, tai po reorganizavimo turtą įsigijusi bendrovė tęsia to turto nusidėvėjimą, neatsižvelgdama į perkainojimo rezultatą. Tačiau šiuo atveju negalima pamiršti, kad nors reorganizavimo momentu nei vienai bendrovei neatsiranda prievolė pripažinti turto vertės padidėjimo pajamų, turto vertės padidėjimo apmokestinimo našta persikelia bendrovei, reorganizavimo metu perėmusiai turtą: vėlesnio turto pardavimo ar kitokio perleidimo metu ši bendrovė turės pripažinti turto vertės padidėjimo pajamas ir jas apmokestinti pelno mokesčiu.

Jeigu reorganizavimo metu perleidžiamas ilgalaikis materialusis turtas arba kompiuterių programos, kuriems buvo taikoma investicijos lengvata, nustatyta Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo 21 straipsnyje, reorganizavime dalyvaujančių bendrovių pajamos nedidindamos šio turto įsigijimo kaina.

Palyginus ankstesnėse darbo dalyse aptartas privatinės teisės ir Pelno mokesčio įstatymo pateikiamas reorganizavimo būdų sampratas, darytina išvada, kad jos tarpusavyje nėra visiškai suderintos. Tai rodo teisės spraga, dėl kurios mokesčių administratoriui atsiranda galimybė reorganizavimo metu taikyti bendrovėms Pelno mokesčio įstatymo normas, kurių paskirtis ir uždaviniai iš esmės yra kiti. Tai patvirtina ir teisminė praktika. Tiesa, šioje srityje ji yra ypač skurdi – iki šiol tėra išnagrinėta viena byla, kurioje buvo sprendžiamas pajamų pripažinimo reorganizavimo metu klausimas: Utenos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija 2004-01-29 patikrinimo akte Nr. 001-7-04-10-9 nustatė, kad atskyrus dalį UAB “Autopervežimai” turto ir sukūrus UAB “Rimanto transportas”, UAB “Autopervežimai” 2002-09-27 išrašė sąskaitas “Nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl reorganizavimo” ir pagal priėmimo – perdavimo aktus UAB “Rimanto transportas” rinkos kaina perdavė trumpalaikį ir ilgalaikį turtą, tame tarpe 789’200 litų vertės ilgalaikio turto, kurio likutinė vertė – 449’593 litai. Kadangi turto perdavimo metu galiojusi Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio redakcija nenumatė atskyrimo, mokesčių administratorius šiam atskyrimui netaikė Pelno mokesčio 42 straipsnio nuostatų, tokį turto padalijimą priskyrė turto pardavimui už jo tikrąją rinkos kainą, nustatytą nuosavybės teisės perleidimo dieną, o skirtumą tarp turto įsigijimo kainos, sumažintos nusidėvėjimo sąnaudomis, ir pardavimo kainos – 339’607 litus, įvertino kaip UAB

“Autopervežimai” turto vertės padidėjimo pajamas ir apmokestino pelno mokesčiu (bendrovei nuo šios sumos papildomai priskaičiuota 50’697 litų pelno mokesčio). Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos nurodė: “Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatos taikomos tik tada, jeigu reorganizavimas ar perleidimas dėl kurio atsiranda tokios pajamos, vykdomos tokia seka ir tvarka, kuri atitinka visus Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio bet kurio punkto kriterijus. Jeigu vienetas reorganizuojamas arba jo akcijos, veiklos dalis ar kitas turtas perleidžiamas kitaip, negu numatyta Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje, tai to vieneto ir jo dalyvių iš tokio reorganizavimo ar perleidimo gautos pajamos apmokestinamos kaip turto vertės padidėjimo pajamos, ir Pelno mokesčio įstatymo 42-46 straipsnių nuostatos netaikomos. Pareiškėja reorganizuota pagal Akcinių bendrovių įstatymo 63 straipsnio 3 dalies 3 punktą. Kadangi toks reorganizavimo būdas (iš bendrovės, kuri tęsia veiklą, atskirta dalis, iš kurios sukurta nauja UAB “Rimanto transportas”) Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nenumatytas, todėl VMI tokį turto padalijimą vertino kaip to turto pardavimą, kuris apmokestinamas Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka”⁵². Mokesčių administratoriaus nuomone, įstatymų leidėjas, siekdamas užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo ir nepagrįstos mokesstinės naudos gavimo atvejams, pateikė baigtinį reorganizavimo atvejų sąrašą ir taip reglamentavo šiuos santykius, todėl nėra jokio pagrindo pelno mokesčio reglamentavimo prasme taikyti kitų teisės aktų nuostatas. Šiuo klausimu Teismo ir mokesčių administratoriaus pozicijos išsiskyrė. Vilniaus apygardos administracinis teismas nurodė, kad UAB “Autopervežimai” turtas buvo dalijamas į dvi dalis, proporcingas turimų akcijų skaičiui, ir jo pagrindu formuojamas reorganizuojamų bendrovių turtas, po reorganizavimo veiksiančių bendrovių akcijų skirstymo taisyklės buvo patvirtintos reorganizavimo projekte, o buvęs UAB “Autopervežimai” akcininkas gavo naujai steigiamos įmonės UAB “Rimanto transportas” akcijas proporcingai turėtų akcijų skaičiui. Tokiu būdu turto padalijimas į dvi dalis buvo susijęs ne tik su materialaus ilgalaikio turto padalijimu, bet ir su ir teisių bei prievolių padalijimu, akcijų paskirstymu. Tarp šalių nebuvo ginčo dėl to, kad UAB “Autopervežimai” reorganizavimas, turto ir teisių bei prievolių perdavimas būtų buvęs atliktas ne pagal reorganizavimo procedūras, nustatytas Akcinių bendrovių įstatyme. Dėl šios priežasties UAB “Autopervežimai” dalies ilgalaikio materialaus turto perdavimas atskyrimo būdu naujai steigiamai įmonei nėra ir negali būti laikomas turto pardavimu (turto pardavimo sandoriu), ar neatlygintinu turto perleidimu (dovanojimu). Pardavimo sandorio nepatvirtina ir tarp reorganizuojamų įmonių surašyti turto priėmimo – perdavimo aktai bei laisvos formos sąskaitos, surašytos tam, kad jų pagrindu būtų padaryti atitinkami buhalteriniai įrašai. Pelno mokesčio įstatymo 15 straipsnio paskirtis – užtikrinti teisingą pelno mokesčio apskaičiavimą ir užkirsti kelią neteisėtam pajamų, nuo kurių turi būti apskaičiuotas pelno mokeskis, sumažinimui.

⁵² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 02 08 nutartis // www.lvat.lt

Tačiau, Teismo nuomone, šis straipsnis negali būti tiesiogiai taikomas įmonių reorganizavimo atvejui, kai skaidant įmonę atskiriamas turtas – iš bendrovės, kuri tęsia veiklą, atskiriant dalį, iš kurios sukuriama bendrovė. Šiuo atveju skaidoma bendrovė negauna ir negali gauti pajamų, nevengia ir nesiekia sumažinti pajamas, nuo kurių turi būti apskaičiuotas pelno mokestis. Todėl negali būti taikomas Pelno mokesčio įstatymo 15 straipsnis bei 16 straipsnio 2 dalis. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 ir 4 straipsnių nuostatas, šis įstatymas gali būti taikomas tik tada, kai yra uždirbamos pajamos. Akivaizdu, kad bendrovė, dėl reorganizavimo perduodama turto, nuosavo kapitalo, teisių bei pareigų dalį ir sumažindama ta dalimi savo įstatinį kapitalą, negauna ir ateityje negaus jokių pajamų dėl reorganizavimo. Konkrečiu nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius iš esmės apmokestino turto perkainavimo rezultata, kuris vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 12 straipsnio 7 dalimi, priskiriamas neapmokestinamoms pajamoms (jeigu yra atliktas teisės aktų nustatyta tvarka). Teismas pabrėžė, kad nagrinėjamu atveju yra svarbu tai, kad nors atskyrimo sąvoka nėra aiškiai suformuluota Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje, tai nereiškia, kad turi būti mokamas pelno mokestis. Kai nėra pelno mokesčio bazės, tai yra – kai neuždirbtos pajamos, atlikta ūkinė operacija nėra pelno mokesčio objektas, negali būti taikomas Pelno mokesčio įstatymas. Pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo 2 straipsnio 10 dalies nuostatas pajamos yra ūkio subjekto ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, tai yra ūkio subjekto ekonominės naudos padidėjimas arba įsipareigojimų sumažėjimas, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas. Kadangi dėl reorganizavimo konkrečiu nagrinėjamu atveju reorganizuojamos bendrovės dėl įvykdytos skaidymo procedūros turtas ne padidėjo, bet sumažėjo, o tuo pačiu sumažėjo ir nuosavas bei įstatinis kapitalas (buvo perleistos atitinkamos įstatinio kapitalo, rezervų, įskaitant turto perkainavimo rezervus, nepaskirstytojo pelno dalys), bendrovė neturėjo ekonominės naudos padidėjimo, o tuo pačiu neturėjo ir negalėjo turėti pajamų. Atsižvelgdamas į visas aukščiau aptartas aplinkybes, Vilniaus apygardos administracinis teismas padarė išvadą, kad mokesčių administratorius, įvertindamas turto perdavimą reorganizavimo metu kaip šio turto pardavimą už jo tikrąją rinkos kainą ir tuo pačiu apmokestindamas gautas pajamas, ne pagal paskirtį pritaikė Pelno mokesčio įstatymo nuostatas ir nepagrįstai bei neteisėtai apskaičiavo papildomą pelno mokestį. Šiam Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimui pritarė ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2005-02-08 nutartimi palikdamas galioti nepakeistą pirmosios instancijos teismo sprendimą. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo nutartyje pažymėjo, kad “UAB “Autopervežimai” atskyrimas iš esmės neprieštarauja ir Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio nuostatom”⁵³. Apibendrinant, galima išskirti tokią teisminės praktikos formavimosi tendenciją: nepriklausomai nuo to, ar reorganizavimas vykdomas tokia seka ir tvarka, kuri atitinka visus Pelno mokesčio

⁵³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 02 08 nutartis // www.lvat.lt

įstatymo 41 straipsnyje numatytus kriterijus, ar nuo jų nukrypsta, tačiau vykdomas vadovaujantis privatinės teisės normomis, ir jo metu bendrovė perleidžia turtą kitai bendrovei negaudama iš to ekonominės naudos (t.y. - neuždirbdama pajamų), tai reorganizavimo procese atsiradęs turto vertės padidėjimas bet kokių atveju nelaikomas turto perleidusios bendrovės pajamomis.

Tačiau mokesčių administratorius neatsižvelgė į minėtą Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartį ir, aiškindamas Pelno mokesčio įstatymo 41 bei 42 straipsnius, laikosi savo pozicijos. Tai patvirtina konkretus pavyzdys - bendrovės X, kurios dalį turto sudarė bendrovės Y akcijos, akcininkai nusprendė atskirti bendrovės X dalį, atskirtai daliai perduoti bendrovės Y akcijas, bei su šiomis akcijomis susijusias teises ir pareigas, o perduoto turto, teisių bei pareigų pagrindu įkurti naują bendrovę. Prieš pradėdant atskyrimo procesą, siekiant išvengti su reorganizavimu susijusių mokesčių problemų, mokesčių administratoriui 2005-06-23 buvo pateiktas paklausimas dėl turto perdavimo. Deja, mokesčių administratorius savo atsakyme teigė, kad toks atskyrimo būdas neatitinka nė vieno Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje aprašyto reorganizavimo ar turto perleidimo atvejo, todėl šiuo atveju Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio nuostatos negali būti taikomos. Valstybinės mokesčių inspekcijos nuomone, vienetą, perduodamas vertybinius popierius naujai steigiamai įmonei, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, turi apmokestinti kaip pardavimą, tai yra pripažinti vertybinių popierių vertės padidėjimo pajamas (vertybinių popierių rinkos ir įsigijimo kainos skirtumą) Pelno mokesčio įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, o naujai steigiamai įmonei perduotų vertybinių popierių įsigijimo kaina bus tų vertybinių popierių rinkos kaina, kurią vienetą nustatys perduodamas vertybinius popierius ir apskaičiuodamas jų vertės padidėjimo pajamas.

Privačios ir viešosios teisės aktų neatitikimai neliko nepastebėti įstatymų leidėjo – šiuo metu svarstomi Pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, kuriais siekiama pašalinti teisės spragas. Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projektas iš esmės suvienodina reorganizavimo prijungimo ir sujungimo būdais sampratas, pateiktas Pelno mokesčio įstatyme ir Civiliniame kodekse. Tačiau išdalijimo ir padalijimo atvejais išlieka reikalavimas, kad įsigyjamo vieneto dalyviai vietoj turėtų įsigyjamo vieneto akcijų proporcingai mainais gautų įsigyjančiųjų vienetų akcijų, nors privatinės teisės normos nereikalauja išlaikyti tokių proporcijų ir leidžia akcininkams patvirtinti kitokias akcijų keitimo sąlygas. Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas proporcingumo reikalavimas, siekiant išvengti pajamų pripažinimo reorganizavimo momentu, šiuo metu išsprendžiamas papildomais susitarimais, pasirašomais prieš patvirtinant reorganizavimo sąlygas, ir juose numatant tvarką ir būdus, kaip akcininkai po reorganizavimo pasikeis turimomis akcijomis. Siekiant užkirsti kelią šiam procesui, Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekte numatyta sąlyga, kuria remiantis turto vertės padidėjimo pajamos reorganizavimo metu nelaikomos turto perleidusio vieneto pajamomis, o vieneto dalyvių mainais gautų akcijų vertės

padidėjimas nelaikomas dalyvio pajamomis tik tuo atveju, jeigu reorganizavus vienetus padalijimo, išdalijimo ar atskyrimo (kada atskiriama veiklos dalis) būdu, vienetas ar jo dalyviai, mainais gavę akcijas, jų neparduoda ar kitaip neperleidžia nuosavybėn trejus metus, išskyrus atvejus, jei vyksta vėlesni reorganizavimo procesai, reorganizuojant bendroves tais pačiais būdais. Šis reikalavimas iš esmės užkerta kelią taikyti Pelno mokesčio įstatymo IX skyrių reorganizuojant bendroves padalijimo, išdalijimo ar atskyrimo (kada atskiriama veiklos dalis) būdais ir tuo pačiu pažeidžia ne tik pačių bendrovių, bet ir jų akcininkų turtinius interesus.

Be to, atkreiptinas dėmesys į tai, kad Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekte išskirti du atskyrimo atvejai:

1. Vienetas, toliau tęsiantis veiklą, perleidžia vieną ar keletą savo veiklos dalių, 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 vietoje turėtų perleidžiančiojo vieneto akcijų proporcingai mainais gauna išleistų įsigyjančiųjų vienetų akcijų, o jei, keičiant veiklos dalis perleidžiančio vieneto akcijas į įsigyjančiųjų vienetų akcijas, akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, tai ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, jei nominalios vertės nėra, - balansinės akcijų vertės.

2. 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.

Šiuo atveju, viešosios teisės normomis įtvirtinant papildomus konkrečius reikalavimus iš esmės apribojamas privačios teisės normų taikymas ir akcininkams užkertamas kelias be mokestinių pasekmių, susitarimo pagrindu atskirti dalį bendrovės turto, teisių bei pareigų ir perduoti juos kitam vienetui bei atitinkamai susitarimo pagrindu pasiskirstyti tarpusavyje akcijas. Be to, nagrinėjant antrąjį atskyrimo atvejį, yra visiškai neaišku, kaip realiai įgyvendinamas reikalavimas visą kapitalą, turtą, teises ir pareigas padalinti proporcingai perleidžiančiajame vienete likusių ir iš jo atskirtų akcijų skaičiui.

Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio nuostatos dėl turto vertės padidėjimo pripažinimo pajamomis taikomos ne tik reorganizavime dalyvaujantiems vienetams, bet ir jų dalyviams tais atvejais, kai vieneto dalyvis reorganizavimo metu perleidžia savo akcijas mainais į kito reorganizavime dalyvaujančio vieneto akcijas ir tampa pastarojo akcininku. Tokio perleidimo metu atsiradęs turto vertės padidėjimas nelaikomas akcijas perleidusių vienetų pajamomis. Šiuo atveju naujai mainais gautų akcijų įsigijimo kaina "yra tų akcijų (dalių, paju) įsigijimo kaina,

buvusi prieš pat ankstesniems dalyviams perduodant mainais akcijas (dalis, pajus)”⁵⁴. Turto įsigijimo kaina yra apibrėžta Pelno mokesčio įstatymo 14 straipsnio 1 dalyje – tai “išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus Pridėtinės vertės mokestį, susijusius su šio turto įsigijimu”⁵⁵, o to paties straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad “jei turtas mainomas į kitą turtą, naujai įsigyto turto įsigijimo kaina yra išmainyto turto įsigijimo kaina. Jei išmainyto turto įsigijimo kainos negalima nustatyti, tai naujai įsigyto turto įsigijimo kaina yra šio turto tikroji rinkos kaina”⁵⁶. Todėl visiškai nesuprantama, ką įstatymo leidėjas turėjo omenyje akcijų mainų atveju reorganizavimo metu įvardindamas “įsigijimo kainą, buvusią prieš pat ankstesniems dalyviams perduodant mainais akcijas”. Ta pati problema iškyla nagrinėjant ir gyventojų pajamų mokesčio objektą. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos į visus paklausimus dėl įsigijimo kainos nustatymo pateikia vieną pavyzdį: “X vieneto reorganizavimo metu gyventojas turėjo 100 reorganizuojamojo vieneto akcijų, kurių kiekvienos vertė buvo 5 litai. Mainais už šias akcijas gyventojas gavo kito vieneto 100 akcijų, kurių kiekvienos vertė yra 8 Lt. Pardavimo atveju gyventojas mainais gautų akcijų įsigijimo vertė yra prilyginama 5 Lt už kiekvieną, t.y. akcijų kaina, buvusi prieš pat mainus”⁵⁷. Tačiau praktiškai tokių situacijų, kada visos akcijos įsigytos viena kaina ir keičiamos santykiu už vieną turėtą įsigyjamą įmonės akciją suteikiant vieną įsigyjančios įmonės akciją, nebūna. Akcijos paprastai įsigyjamos keliais sandoriais, jų įsigijimo kainos – nevienodos, o keitimo santykis taip pat gali būti labai įvairus (pavyzdžiui, už dešimt turėtų akcijų suteikiant vieną, arba atvirkščiai). Įsigyjančios bendrovės akcijos vėliau perleidžiamos taip pat nebūtinai visos vienu sandoriu. Dėl šių priežasčių pačiuose įstatymuose tikslinga būtų aiškiau įvardinti įsigyjančiųjų vienetų išduodamų akcijų įsigijimo kainą ir atsižvelgiant į sandorio specifiką, įsigijimo kaina laikyti “vidutinę įsigyjamą vieneto akcijų įsigijimo kainą”.

Kaip jau minėta, ir Akcinių bendrovių įstatymas, ir Pelno mokesčio įstatymas leidžia reorganizavimo metu susidariusį akcijų kainų skirtumą, bet ne daugiau 10 procentų įsigyjančiojo vieneto akcijų nominalios vertės, apmokėti pinigais. Sąvoka “akcijų kainų skirtumas” nėra apibrėžta nė viename teisės akte, todėl lieka visiškai neaišku, ar šiai sąvokai gali būti priskiriamos apvalinant akcijas iki sveiko skaičiaus akcininkams išmokėtos sumos, ar tik visiems akcininkams proporcingai išmokėtas akcijų rinkos kainos skirtumas. Pažymėtina, kad Pelno mokesčio įstatyme nėra numatyta, ar šios, reorganizavimo metu akcininkų gautos piniginės išmokos yra pelno mokesčio objektas. Tačiau Pelno mokesčio įstatymo komentare sakoma, kad jeigu susidarys kainų skirtumas apmokamas pinigais, šis skirtumas nėra apmokestinamas, o

⁵⁴ Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992

⁵⁵ Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992

⁵⁶ Ten pat

⁵⁷ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras //

<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401>

naujų akcijų įsigijimo kaina mažinama jo dydžiu. Norėčiau atkreipti dėmesį į tai, kad Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, kurio normos reglamentuoja akcininkų – fizinių asmenų, pajamų apmokestinimą reorganizavimo atvejais, tiesiogiai reorganizavimo metu gautų piniginių išmokų taip pat nepriskiria pajamoms. Tačiau šio įstatymo komentaras numato, kad “jeigu susidaręs kainų skirtumas apmokamas pinigais (bet ne daugiau kaip 10 procentų įsigyjiančiojo vieneto akcijų nominalios vertės, arba, jei nominalios vertės nėra, - apskaičiuotos akcijų tikrosios rinkos kainos), tai šis skirtumas laikomas gyventojų gautomis pajamomis, ir apmokestinamas kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos”⁵⁸. Taigi, analogiškų įstatymų nuostatas mokesčių administratorius išaiškino visiškai priešingai, Lietuvos juridinių asmenų reorganizavimo metu gautų piniginių išmokų nepriskirdamas apmokestinamoms pajamoms, o fizinių asmenų – nurodydamas apmokestinti kaip pardavimo pajamos. Šiuo metu, kaip jau minėta, parengtas Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projektas, kuriuo siekiama pašalinti aptartą įstatymo spragą ir numatyta, kad reorganizavimo metu pinigais išmokėtas akcijų kainų skirtumas būtų priskirtas šias sumas gavusio vieneto dalyvio pajamoms. Analogiškas nuostatas numatoma įtvirtinti ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme.

Kitas trūkumas, dėl kurio šiuo metu praktikoje iškyla daugybė problemų atliekant reorganizavimo procedūrą, yra tas, jog pelno mokesčio tikslais nėra aiškiai reglamentuotos nuostatos dėl prestižo (neigiamo prestižo) apmokestinimo. Prestižo ir neigiamo prestižo sąvokos pateikiamos 14-ame verslo apskaitos standarte “Verslo jungimai”:

- prestižas – suma, kuria įgijėjo sumokėta kaina viršija įsigytos įmonės grynojo turto dalies vertę ir iš kurios įgijėjas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje;

- neigiamas prestižas – suma, kuria įgijėjo sumokėta kaina yra mažesnė už įsigytos kitos įmonės grynojo turto dalies vertę.

Vadovaujantis minėtu verslo apskaitos standartu, prestižas (neigiamas prestižas) įsigijimo datą finansinėje apskaitoje registruojamas įsigijimo savikaina, o finansinėje atskaitomybėje pateikiamas likutine verte. Prestižas (neigiamas prestižas), susidarantis dėl tokio verslo jungimo, kai viena iš besijungiančių įmonių nustoja veikti kaip atskiras juridinis asmuo arba įsigyjamas kitos įmonės verslas arba jo dalis, įsigyjiančiosios įmonės finansinėje atskaitomybėje pripažįstamas nematerialiuoju turtu. Prestižas turi būti amortizuojamas visą jo naudingo tarnavimo laiką, finansinės apskaitos tikslais - dažniausiai per 5 metus nuo pirmo pripažinimo, tačiau išimtiniais atvejais gali būti nustatomas ilgesnis prestižo naudingo tarnavimo laikas, o mokesstinės apskaitos tikslais – 15 metų. Prestižas amortizuojamas taikant tiesiogiai

⁵⁸ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras //

<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401>

proporcingą amortizacijos skaičiavimo metodą. Kiekvienu ataskaitiniu laikotarpiu amortizacijos suma pripažįstama veiklos sąnaudomis.

Įsigyto kitos įmonės grynojo turto vertės dalis, viršijanti įsigyjančiosios įmonės už jį sumokėtą sumą, gali būti pripažįstama neigiamu prestižu, jei nepripažįstama pajamomis dėl įmonės įsigijimo. Prieš pripažindama ir registruodama apskaitoje neigiamą prestižą, įmonė turi įsitikinti, ar įsigytos įmonės turtas ir įsipareigojimai teisingai įvertinti. Kai kuriais atvejais skirtumas gali atsirasti dėl to, kad įsigytos įmonės turto balansinė vertė yra mažesnė už jo tikrąją vertę. Neigiamo prestižo dalis, susijusi su būsimaisiais nuostoliais ir sąnaudomis, kurios yra numatytos įsigijimo plane ir gali būti patikimai įvertintos, bet dar nepripažintos įsipareigojimais įsigijimo data, turi būti nuosekliai pripažįstama pajamomis pelno (nuostolių) ataskaitoje ir mažinamos veiklos sąnaudos to laikotarpio, kurio bus pripažįstami numatyti nuostoliai ir sąnaudos. Neigiamo prestižo dalis, nesusijusi su numatytais būsimaisiais nuostoliais ir sąnaudomis, kurių negalima patikimai įvertinti įsigijimo data, turi būti pripažįstama pajamomis pelno (nuostolių) ataskaitoje taip:

1. Neigiamo prestižo suma, neviršijanti įsigyto ilgalaikio nepiniginio turto tikrosios vertės, turi būti pripažįstama pajamomis per likusį įsigyto ilgalaikio nepiniginio turto naudingo tarnavimo laikotarpį, proporcingai to turto nusidėvėjimo/amortizacijos sumai.

2. Neigiamo prestižo suma, viršijanti įsigyto ilgalaikio nepiniginio turto tikrąją vertę, turi būti nedelsiant pripažįstama pajamomis.

Taigi, kaip finansinėje apskaitoje pripažįstamas ir apskaitomas prestižas reorganizuojant bendrovės jungimo būdu, 14 verslo apskaitos standartas "Verslo jungimai" reglamentuoja gana išsamiai. Kaip matėme, finansinėje apskaitoje pripažinti neigiamą prestižą pajamomis leidžiama tiek iš karto, tiek dalimis, per kelių metų laikotarpį. Nors šiuo metu galiojantis Pelno mokesčio įstatymas visiškai nereglamentuoja neigiamo prestižo, tačiau Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos nuomone, reorganizavimo metu susidaręs neigiamas prestižas turi būti pripažįstamas pajamomis jo susidarymo momentu.

Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projekto vienas tikslų – aiškiai reglamentuoti nuostatas dėl prestižo (neigiamo prestižo) pripažinimo ir jo apmokestinimo pelno mokesčiu. Šiame projekte pateikiamos tiek neigiamo prestižo, tiek prestižo sąvokos:

Neigiamas prestižas – suma, kuria, įsigyjant kito vieneto veiklą, kaip kompleksą, ar jo veiklos dalį, kaip teisių ir prievolių visumą, organizaciniu požiūriu sudarančią autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra, arba, siekiant valdyti kito vieneto grynąjį turtą ir veiklą, įsigyjant jo akcijas, įsigyjančiojo vieneto pinigais sumokėta kaina yra mažesnė už įsigyto vieneto grynojo turto dalies, įvertintos tikrąją rinkos kainą, vertę.

Prestižas – suma, kuria, įsigyjant kito vieneto veiklą, kaip kompleksą, ar jo veiklos dalį, kaip teisių ir prievolių visumą, organizaciniu požiūriu sudarančią autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra, arba, siekiant valdyti kito vieneto grynąjį turtą ir veiklą, įsigyjant jo akcijas, įsigyjančiojo vieneto pinigais sumokėta kaina viršija įsigyto vieneto grynojo turto dalies, įvertintos tikrąja rinkos kaina, vertę ir iš kurios įsigyjantis vienetas tikisi gauti ekonominės naudos ateityje.

Neigiamas prestižas, pagal Pelno mokesčio įstatymo pakeitimo projektą, priskiriamas pajamoms jo įsigijimo datą, išskyrus atvejį, kai siekiant valdyti kito vieneto grynąjį turtą ir veiklą įsigyjamos jo akcijos - tuomet įsigijimo datą nustatytas neigiamas prestižas, buhalterinėje apskaitoje apskaitytas atskirai nuo kito turto, priskiriamas pajamoms vėlesnio šių vienetų reorganizavimo ar perleidimo, jei jie bus atliekami, momentu. Kai siekiant valdyti kito vieneto grynąjį turtą ir veiklą, įsigyjamos jo akcijos, susidaręs prestižas, buhalterinėje apskaitoje apskaitytas atskirai nuo kito turto, į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus įtraukiamas kaip ir ilgalaikis turtas tik po vėlesnio šių vienetų reorganizavimo ar perleidimo, jei jie bus atliekami.

Nors Pelno įstatymo pakeitimo projekte siekiama detaliai reglamentuoti prestižo pripažinimą pelno mokesčio tikslais, tačiau projekto nuostatos yra daugiaprasmės, nėra aiškus jų praktinis įgyvendinimas ir taikymas, prestižo pripažinimas įmonių prijungimo atveju reglamentuojamas nevienareikšmiškai. Vadovaujantis viena projekto nuostata, vienetui įsigyjant kito vieneto akcijas turint tikslą vėliau prijungti įsigyjamą įmonę, įsigijimo momentu susidaręs neigiamas prestižas pajamoms priskiriamas ir apmokestinamas pelno mokesčiu vėlesnio reorganizavimo metu arba, vadovaujantis kita projekto nuostata, reorganizavimo metu susidaręs vertės padidėjimas pajamomis nepripažįstamas, todėl jis nėra pelno mokesčio bazė. Be to, įstatymo pakeitimo projekte kalbama tik apie tokį prestižą, kuris susidaro įsigyjant kito vieneto akcijas, kai įsigyjančiojo vieneto pinigais sumokėta kaina yra didesnė (neigiamo prestižo atveju – mažesnė) už įsigyto vieneto grynojo turto dalies, įvertintos tikrąja rinkos kaina, vertę. Įstatymų leidėjas, išskirdamas mokėjimą pinigais, neatsako į klausimą, ar tais atvejais, kada kaina apmokama turto, prestižas neturi būti pripažįstamas pelno mokesčio tikslais.

2.4.3. Nuostoliai bendrovės reorganizuojant

Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnis numato, kad reorganizavime dalyvaujančios bendrovės mokestinio laikotarpio mokestiniai nuostoliai, susidarę iki reorganizavimo, perkeliami į kitus mokestinius metus gali būti tik tuo atveju, jeigu vienetų reorganizavimas atliekamas prijungimo būdu ir yra tenkinamos visos žemiau nurodytos sąlygos:

1. Daugiau kaip 66 procentai reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcininkų po prijungimo yra tie patys asmenys, kurie buvo reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcininkai iki prijungimo.

2. Reorganizavime dalyvaujanti bendrovė po prijungimo tęsia tą pačią veiklą, kokią vykdė iki prijungimo. Nustatant, ar po reorganizavimo veiklą vykdanči bendrovė toliau vykdo tą pačią veiklą, kokią vykdė iki prijungimo, reikia įvertinti tokius faktorius, kaip veiklos rūšis, tai veiklai atlikti naudojami resursai (įrenginiai, darbuotojai, technologijos ir kt.), sukurta produkcija, suteiktų paslaugų pobūdis, sąnaudų struktūra ir pan.

3. Pajamos iš 2 punkte nurodytos veiklos, t.y. iki prijungimo vykdytos veiklos, sudaro ne mažiau kaip 85 procentus šios bendrovės pajamų. Skaičiuojant pajamų, gautų iš bendrovės veiklos, dalį bendrovės pajamose, lyginamos visos atitinkamo mokestinio laikotarpio bendrovės pajamos ir bendrovės pajamos, gautos ir/ar uždirbtos per tą mokestinį laikotarpį iš atitinkamos veiklos.

4. Išlieka tas pats mokestinis laikotarpis.

Pažymėtina, kad perkeliama tik reorganizavime dalyvaujančios, tai yra tęsiančios veiklą, bendrovės nuostoliai, o reorganizuotų bendrovių nuostoliai neperkeliami nė vienu iš reorganizavimo būdų.

Jeigu reorganizavimas vykdomas prijungimo būdu, tačiau po reorganizavimo tęsianti veiklą bendrovė neatitinka nors vieno išvardyto kriterijaus, tai iki prijungimo susidarę šios bendrovės ankstesnių mokestinių laikotarpių mokestiniai nuostoliai taip pat neperkeliami. Tokie nuostoliai neperkeliami, pradėdant tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo ši bendrovė nebeatitinka nors vieno iš kriterijų. Jeigu bendrovė dėl to, kad neatitiko kriterijų, mokestinių nuostolių perkelti negalėjo, tai tokių nuostolių ji nebegalės perkelti ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais (net jeigu vėliau ši bendrovė ir atitiktų visus nurodytus kriterijus).

Taigi, jeigu yra tenkinamos visos aukščiau nurodytos sąlygos, po reorganizavimo tęsianti veiklą bendrovė, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, turi teisę ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirti ankstesniais mokestiniais laikotarpiais patirtus nuostolius. Ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams gali būti priskiriami nuostoliai, kurie atsirado uždirbant ankstesnių mokestinių laikotarpių pajamas, tų mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį

pelną apskaičiuojant pagal tais laikotarpiais galiojusius teisės aktus. Pelno mokesčio įstatymo nuostatos dėl mokesčių nuostolių, patirtų iki 2002 metais prasidėjusio mokesčio laikotarpio pradžios, perkėlimo į kitus mokesčius laikotarpius yra analogiškos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo nuostatomis. Todėl tęsianti veiklą bendrovė turi teisę perkelti ir iki 2002 m. prasidėjusio mokesčio laikotarpio pradžios pagal tuo metu galiojusio Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo nuostatas apskaičiuotus nuostolius.

Perkeliant nuostolius reorganizavimo atveju galioja bendra taisyklė: jeigu bendrovė patyrė nuostolių ne vienerius mokesčius metus, tai kiekvienų mokesčių metų nuostolis perkeliamas į kitus mokesčius metus iš eilės ta tvarka, kokia jis susidarė. Mokesčio laikotarpio nuostolius galima perkėlinėti ne ilgiau kaip penkerius vienas po kito einančius mokesčius laikotarpius, pradedant tuo mokesčiu laikotarpiu, kuris eina po to mokesčio laikotarpio, kurį nuostoliai susidarė, išskyrus atvejus, kai nuostoliai susidarė dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo. Tais atvejais, kai mokesčio laikotarpio nuostoliai ar jų dalis susidarė dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, tokius nuostolius arba jų dalį galima perkėlinėti ne ilgiau kaip trejus vienas po kito einančius mokesčius laikotarpius, pradedant tuo mokesčiu laikotarpiu, kuris eina po to mokesčio laikotarpio, kurį šie nuostoliai susidarė. Pasibaigus penkerių metų terminui, o nuostolių dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo atveju – trejų metų terminui, nuostoliai nebeparkeliami.

Kaip jau buvo minėta, Europos Sąjungos valstybės, esant tam tikroms papildomoms sąlygoms, leidžia perkelti ir įsigytųjų bendrovių nuostolius bei panaudoti juos ateities pelno subalansavimui. Vadovaujantis bendraisiais mokesčių principais ir siekiant skatinti ekonomikos augimą, būtų tikslinga įteisinti įsigytųjų vienetų nuostolių perkėlimą ir Lietuvos mokesčių teisėje.

2.5. Gyventojų pajamų mokesčio objektas reorganizavimo proceso kontekste

Gyventojų pajamų mokesčio objektas – “pozityviosios pajamos, per mokestinį laikotarpį gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleista, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra”⁵⁹, o mokėti šį mokestį privalo “pajamų gavę mokėtojai, kurie apmokestinimo tvarką skirstomi į nuolatinius ir nenuolatinius Lietuvos gyventojus”⁶⁰. Nors įstatymas mokesčio objektu skelbia visas gyventojų gautas pajamas, tačiau 2 straipsnio 14 punkte pateikiamas sąrašas išimčių, kurios nėra priskiriamos pajamoms apmokestinimo atžvilgiu. Tarp šių išimčių randame ir pajamas “dėl turto ir teisių perleidimo tarp Lietuvos vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas yra apmokestintas taikant 15 arba 13 procentų pelno mokesčio tarifus, ir užsienio valstybių, kurios yra Europos Sąjungos valstybės narės, vienetų, kurių verslo organizavimo formos yra išvardytos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (toliau – Direktyva 90/434/EB) priede ir kurie yra Direktyvos 90/434/EB 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojai, kai šis perleidimas yra Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nurodytų operacijų išdava, reorganizavimo metu ir pagal reorganizavimo sąlygas įsigyjamojo vieneto dalyvio mainais į turėtas įsigyjamojo vieneto akcijas (dalis, pajus) gautas įsigyjamojo vieneto akcijas (dalis, pajus), kai abu nurodyti vienetai dalyvauja reorganizavime, o akcijų kainų skirtumas, apmokėtas pinigais (jeigu yra), yra ne didesnis kaip 10 procentų įsigyjamojo vieneto akcijų nominalios vertės arba, jei nominalios vertės nėra, – apskaičiuotos akcijų tikrosios rinkos kainos”⁶¹ bei pajamas, gautas “dėl turto ir teisių perleidimo tarp Lietuvos vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas yra apmokestintas taikant 15 arba 13 procentų pelno mokesčio tarifus, kai šis perleidimas yra Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nurodytų operacijų išdava, reorganizavimo metu ir pagal reorganizavimo sąlygas įsigyjamojo vieneto dalyvio mainais į turėtas įsigyjamojo vieneto akcijas (dalis, pajus) gautas įsigyjamojo vieneto akcijas (dalis, pajus), kai abu nurodyti vienetai dalyvauja reorganizavime ir akcijų kainų skirtumo apmokėjimo pinigais nėra”⁶².

Taigi, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas išskiria du atvejus:

1. Kada reorganizavime dalyvauja Lietuvos bendrovės, kurių pelnas pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas yra apmokestinamas taikant 15 arba 13 procentų pelno mokesčio tarifus (šie mokesčio tarifai turi būti taikomi reorganizavime dalyvaujančiai Lietuvos bendrovei,

⁵⁹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P.142

⁶⁰ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P.141

⁶¹ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085

⁶² Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, ten pat

apmokestinant jos visą per tą mokestinį laikotarpį, kuri reorganizavimas įvyko, gautą apmokestinamąjį pelną) ir užsienio vienetai, kurie yra valstybės – Europos Sąjungos narės vienetais, jeigu jų forma minima Susijungimų direktyvos priede ir jeigu jie yra šios direktyvos 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojai (žr. Priedą Nr.8).

2. Kai reorganizavime dalyvauja tik Lietuvos bendrovės, kurių pelnas apmokestinamas taikant 15 arba 13 procentų pelno mokesčio tarifus.

Pirmuoju atveju, jei reorganizavimas atitinka Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nustatytas sąlygas ir reorganizavimo metu bei pagal reorganizavimo sąlygas reorganizuojamos bendrovės akcininkai mainais į turėtas reorganizuojamos bendrovės akcijas gauna reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijas, tai gautos akcijos nelaikomos akcininko gautomis pajamomis – tai nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Kai tarp reorganizuojamos bendrovės akcijų ir akcininkui mainais išduotų reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijų kainų susidaro skirtumas (jeigu toks skirtumas yra) ir jis apmokamas pinigais, turi būti įvykdoma papildoma sąlyga, kuria remiantis taip išmokama suma negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigyjančiojo vieneto akcijų nominalios vertės. Šiuo atveju, nors Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas nieko nenumato, vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos parengtu įstatymo komentaru, išmokėtas kainos skirtumas (bet ne daugiau kaip 10 procentų reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijų nominalios vertės), yra laikomas gyventojų gautomis pajamomis, ir apmokestinamas kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos.

Jeigu bendrovių reorganizavimas neatitinka Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nustatytų atvejų arba akcijų kainų skirtumas, apmokėtas pinigais, yra didesnis kaip 10 procentų reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijų nominalios vertės, tai dėl mainų atsiradęs akcijų verčių skirtumas yra laikomas gyventojų turto vertės padidėjimo pajamomis, kurios apmokestinamos kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos.

Antruoju atveju, jei bendrovė yra reorganizuojama Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nustatytais atvejais ir reorganizavimo metu bei pagal reorganizavimo sąlygas reorganizuojamos bendrovės akcininkas mainais į turėtas akcijas gauna reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijas, tai šios gautos akcijos nelaikomos vieneto dalyvio gautomis pajamomis – jos nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Tačiau jeigu tarp reorganizuojamos bendrovės akcijų ir reorganizuojamos bendrovės akcininkui mainais išduotų reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijų kainų susidaro skirtumas, turi būti įvykdoma papildoma sąlyga, kad akcijų kainų skirtumas neturi būti apmokamas pinigais.

Taigi, nors Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje abiem aptartais atvejais leidžiama išmokėti ne didesnę kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės skirtumą, Gyventojų pajamų

mokesčio įstatymas daro išlygą, kad tuomet, kai reorganizavime dalyvauja tik Lietuvos bendrovės, dėl reorganizavimo susidaręs akcijų vertės padidėjimas pajamomis nepripažįstamas tik tuomet, kai akcijų kainų skirtumas neapmokamas pinigais. Šis reikalavimas yra visiškai nepagrįstas ir prieštaraujantis tiek Susijungimų direktyvos, tiek Lietuvos teisės aktuose, reglamentuojančiuose reorganizavimo mokestinius aspektus, įtvirtintiems principams.

Įstatymų leidėjas, siekdamas pašalinti šį kazusą, svarsto Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 14 dalies 7 ir 8 punktų pakeitimus, kuriais suvienodinamos sąlygos ir numatoma, kad abiem atvejais reorganizavimo proceso metu susidaręs turto vertės skirtumas, kai gaunamos akcijos akcininkų turimas reorganizuojamos bendrovės akcijas mainais keičiant į reorganizavime dalyvaujančios bendrovės akcijas, išskyrus akcijų kainų skirtumo apmokėjimą pinigais, nėra laikomos pajamomis.

Tokiu būdu, reorganizavimo metu, jeigu reorganizavimas vykdomas nenukrypstant nuo Pelno mokesčio įstatymo ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo reikalavimų, akcininkams (fiziniams asmenims) akcijų gavimo momentu neatsiranda papildomai mokėtino gyventojų pajamų mokesčio, o šio mokesčio mokėjimas nusikelia iki akcijų perleidimo momento. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 19 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad “kai gyventojas parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn akcijas (dalis, pajus), šio Įstatymo 2 straipsnio 14 dalies 7 ir 8 punktų nurodytais atvejais gautas mainais į įsigyjamojo vieneto akcijas (dalis, pajus), parduodamų ar kitaip perleidžiamų nuosavybėn akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kaina yra lygi turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų (dalių, pajų) įsigijimo kainai, buvusiai prieš pat perduodant mainais šias akcijas (dalis, pajus)”⁶³. Akcijų perleidimo momentu apmokestinamas tas akcijų kainų skirtumas, kuris nebuvo pripažintas pajamomis reorganizavimo momentu.

Kaip jau minėta, įstatymas mokesčio objektu skelbia gyventojų pajamas apskritai. Tačiau šiuo mokesčiu apmokestinamos ne visos, o tik apmokestinamosios pajamos, tai yra gyventojų pajamų dalis, gauta atlikus atitinkamus atskaitymus. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas numato neapmokestinamas pajamas, kurios atimamos iš pajamų apskaičiuojant apmokestinamasias pajamas. Tarp šių pajamų yra ir pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 m. sausio 1 d. bei pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus po 1999 m. sausio 1 d., jeigu vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn ne anksčiau negu po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos (parduodant dalį to paties emitento tos pačios rūšies ir klasės vertybinių popierių, kiekvienu atveju laikoma, kad pirmiausia parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn anksčiausiai įsigyti vertybiniai popieriai) ir gyventojas 3 metus iki mokestinio laikotarpio, kuriame vertybiniai popieriai buvo parduoti arba kitaip perleisti

⁶³ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085

nuosavybėn, pabaigos nebuvo savininkas daugiau kaip 10 procentų vieneto, kurio vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn, akcijų (dalių, pajų). Vertybinių popierių įsigijimo data nustatoma pagal gyventojų pateiktą vertybinių popierių įsigijimą pagrindžiantį dokumentą, pvz.: pirkimo-pardavimo sutartį, dovanojimo sutartį, paveldėjimo teisės liudijimą ir pan.

Reorganizavimo metu akcininkai mainais už turėtas reorganizuojamų vienetų akcijas gauna po reorganizavimo veiksiančių vienetų akcijas. Įstatymas nedetalizuoja, ar šiuo atveju akcijų gavimas reorganizavimo metu laikomas nauju akcijų įsigijimu Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo prasme, todėl nėra visiškai aišku, kuri data – iki reorganizavimo turėtų bendrovės akcijų, ar po reorganizavimo mainais į jas gautų akcijų, turi būti laikoma įsigijimo data perleidžiant akcijas. Kadangi akcijų įsigijimo data bei laikotarpis, kurį akcininkas buvo jų savininkas, yra labai svarbūs faktai nustatant gyventojų pajamų mokesčio objektą, reorganizavimo metu gautų akcijų įsigijimo momentą mokesčių prasme būtina aptarti pačiame įstatyme.

3. REORGANIZAVIMO PRAKTIKOS LIETUVOJE APŽVALGA

Ankstesnėse darbo dalyse apžvelgtas reorganizavimo proceso teisinis reguliavimas bei nagrinėta, kaip šis procesas įtakoja pridėtinės vertės, pelno ir gyventojų pajamų mokesčių objektus. Šioje darbo dalyje bus aptariamos praktinės mokestinės problemos, su kuriomis gali susidurti reorganizavimą įgyvendinusios bendrovės bei jų akcininkai dėl teisės aktų nuostatų nevienareikšmiškumo ir netikslumo.

Akcinių bendrovių įstatymas išsamiai reglamentuoja dukterinių bendrovių, kuriose patronuojančiai bendrovei priklauso daugiau kaip 90 proc. akcijų, prijungimą prie patronuojančios bendrovės ir numato šiam procesui supaprastintas procedūras: nebūtina, kad reorganizavimo sąlygas įvertintų audito įmonė, nereikia reorganizavimo ataskaitų. Tais atvejais, kai veiklą tęsiančiai bendrovei priklauso visos dukterinės bendrovės akcijos, neiškyla akcijų keitimo klausimas. Kai patronuojančiai bendrovei priklauso daugiau kaip 90 proc. dukterinės bendrovės akcijų, tačiau vis dėlto ne visos, akcijų keitimo ir su tuo susiję klausimai lieka aktualūs. Šiuo atveju prijungiamos bendrovės mažumos akcijų savininkų interesai apsaugomi suteikiant jiems teisę pareikalauti, kad bendrovė išpirktų jų akcijas.

Įstatymas nieko nekalba apie atvirkštinį procesą – kada dukterinė įmonė prisijungia ją patronuojančią bendrovę. Nors šis procesas kai kurių autorių nuomone yra nelogiškas ir praktiškai neturėtų būti vykdomas, pastaruoju metu Lietuvoje jis tampa vis populiariesnis dėl priežasčių, kurios paaiškės išnagrinėjus konkretų pavyzdį.

2004 metų sausio mėnesį specialiai privatizavimui įsteigta AB “Invinus” iš valstybės už 58’050’000 litų įsigijo 87,77 proc. AB “Alita” akcijų (vienos akcijos įsigijimo kaina – 0,95 lito).

2004 metų pabaigoje AB “Invinus”, reorganizavimo sąlygų pagrindu, vadovaujantis Civilinio kodekso 2.97 straipsnio 3 dalies nuostatomis, buvo reorganizuota jungimo būdu, ją prijungus prie AB “Alita”, kuri po reorganizavimo tęsia veiklą. AB “Alita” įstatinis kapitalas iki reorganizavimo buvo 73’088’135 litai, padalintas į 73’088’135 paprastąsias vardines 1 lito nominalios vertės akcijas. AB “Alita” vertė pagal UAB korporacijos “Matininkai” pateiktą įvertinimo ataskaitą – 190’120’000 litų, atitinkamai vienai paprastajai akcijai tenkanti bendrovės vertės dalis – 2,60 litų.

AB “Invinus” įstatinis kapitalas – 10’000’000 litų, jis padalintas į 100’000 paprastųjų vardinių 100 litų nominalios vertės akcijų. AB “Invinus” vertė pagal UAB korporacijos “Matininkai” pateiktą įvertinimo ataskaitą – 122’400’000 litų, atitinkamai vienai paprastajai akcijai tenkanti bendrovės vertės dalis – 1’224 litai. AB “Invinus” iki reorganizavimo buvo pagrindinė AB “Alita” akcininkė, kuriai nuosavybės teise priklausė 69’337’846 paprastosios vardinės akcijos, o tai sudarė 94,87 procento visų AB “Alita” išleistų akcijų.

Reorganizavimo metu visas AB "Invinus" turtas, teisės bei pareigos buvo perduoti AB "Alita". 2004-08-31 AB "Invinus" balanso duomenimis, šios bendrovės viso turto vertė buvo 67'806'391 lito, iš jų – AB "Alita" akcijų vertė – 67'140'067 litai; mokėtinos sumos ir įsipareigojimai sudarė 58'583'446 litus; iš jų – 57'079'067 litų skola kredito įstaigoms, finansavusioms AB "Alita" akcijų įsigijimą.

Pagal reorganizavimo sąlygose nustatytą akcijų keitimo santykį viena AB "Invinus" paprastoji vardinė akcija buvo keičiama į 470,7692 paprastas vardines AB "Alita" akcijas. AB "Alita" akcijos po reorganizavimo pasibaigiančios AB "Invinus" akcininkams buvo skirstomos proporcingai jų turimoms dalims reorganizuotos AB "Invinus" įstatiniame kapitale. Tokiu būdu AB "Invinus" akcininkams buvo paskirstyta 47'076'920 paprastųjų vardinių 1 lito nominalios vertės AB "Alita" akcijų. Likusios 22'260'926 AB "Invinus" priklausiusios AB "Alita" akcijos buvo anuliuotos, atitinkamai sumažinant AB "Alita" įstatinį kapitalą iki 50'827'209 litų.

Formaliai AB "Invinus" prijungimo prie AB "Alita" procedūra įvykdyta nepažeidžiant Civiliniame kodekse ir Akcinių bendrovių įstatyme numatytos tvarkos ir sekos, AB "Invinus" išregistruota iš juridinių asmenų registro, o AB "Alita", perėmusi visą AB "Invinus" turtą, teises bei pareigas, tęsia veiklą. Tačiau kyla klausimas, ar šio reorganizavimo proceso turinys atitinka tiek privačios, tiek viešosios teisės principus.

Siekiant "apsaugoti" bendrovės suformuotą įstatinį kapitalą, Akcinių bendrovių įstatyme yra nustatyti apribojimai savoms akcijoms įsigyti. Įstatymas draudžia pačiai bendrovei pasirašyti jos išleidžiamas akcijas, bendrovės turtu skatinti jos akcijų įsigijimą. Tiek Lietuvoje, tiek Europos Sąjungos valstybėse laikomasi principo, kad lėšos, perduodamos už naujai išleidžiamas akcijas, turi didinti realų bendrovės turtą, o dėl sandorių antrinėje apyvartoje bendrovės realus turtas negali mažėti. Taigi, savų akcijų įsigijimas yra neskatinamas ir griežtai reglamentuotas imperatyviomis įstatymų normomis:

1. Akcinės bendrovės savoms akcijoms įsigyti turi pateikti savanorišką oficialų pasiūlymą vertybinių popierių rinką reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka.

2. Savoms akcijoms įsigyti būtinas visuotinis akcininkų susirinkimo sprendimas, kuriame, be kita ko, nustatomas akcijų įsigijimo tikslas; maksimalus leidžiamų įsigyti akcijų skaičius; terminas, per kurį bendrovė gali įsigyti savas akcijas; maksimali ir minimali akcijų įsigijimo kaina; savų akcijų pardavimo tvarka ir minimali pardavimo kaina. Įstatymas reikalauja, kad pardavimo tvarka užtikrintų lygias galimybes visiems akcininkams įsigyti bendrovės akcijų.

3. Bendrovės įsigyjamų savų akcijų bendra nominali vertė kartu su kitų jau turimų savų akcijų nominalia verte negali būti didesnė kaip 1/10 įstatinio kapitalo.

4. Bendrovė gali įsigyti savas akcijas, jeigu ji yra sudariusi rezervą savoms akcijoms įsigyti, kurio dydis yra ne mažesnis už įsigyjamų savų akcijų įsigijimo verčių sumą.

Konkrečiu atveju buvo pasinaudota reorganizavimo procesu siekiant išvengti imperatyvių įstatymo normų, reglamentuojančių nuosavų akcijų įsigyjimą, taikymo ir tuo pačiu sudarant sąlygas bendrovės nuosavas akcijas įsigyti ne visiems akcininkams, kaip to reikalauja įstatymas.

Pagal Akcinių bendrovių įstatymo 44 straipsnio 9 dalį “bendrovė negali iš anksto mokėti lėšų, suteikti paskolos ar užtikrinti prievolių įvykdymo tretiesiems asmenims, jeigu šiais veiksmais siekiama sudaryti sąlygas kitiems asmenims įsigyti tos bendrovės akcijų”⁶⁴. Šios nuostatos esmė – draudimas bendrovėms savo turto sąskaita padėti asmenims įsigyti bendrovės akcijų. Šis draudimas taikytinas tiek tiesioginiams sandoriams, tiek analogiškas pasekmes sukuriantiems sandoriams, vykdomiems per trečiuosius asmenis. Tokiam atvejui, manau, galėtume priskirti ir aptartą reorganizavimą, kadangi jo galutinis rezultatas yra tas, jog AB “Alita” perėmė visus įsiskolinimus kredito institucijoms, kurie susidarė AB “Invinus” įsigyjant AB “Alita” akcijas.

Pagal Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnį, kaip jau minėta anksčiau, reorganizavimas prijungimo būdu laikomas tokia procedūra, kada privalomai įvykdomos šios dvi sąlygos:

1. Įsigyjamų vienetų visas turtas, teisės ir prievolės perduodamos įsigyjančiajam vienetui.

2. Įsigyjamų vienetų dalyviams išduodamos įsigyjančiojo vieneto akcijos proporcingai tam turtui, kurį įsigyjamasis vienetas perdavė įsigyjančiam vienetui. Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos parengtą Pelno mokesčio įstatymo komentarą “šiuo atveju sąvoka “turtas” reiškia prijungiamojo vieneto turtą, atėmus iš jo visus to vieneto įsipareigojimus”⁶⁵. Konkrečiai nagrinėjamu atveju įsigyjantysis vienetas gavo 67’806’391 lito vertės turtą ir 58’583’446 litų vertės įsipareigojimus; tai yra turto vertė, kuriai proporcingai turėjo būti išduodamos akcijos – 9’222’945 litai. Tačiau reorganizavimo metu buvo anuliuotos 22’260’926 AB “Invinus” priklausiusios AB “Alita” akcijos, atitinkamai sumažinant AB “Alita” įstatinį kapitalą iki 50’827’209 litų. Tuomet, netgi pripažįstant AB “Alita” gautas nuosavas akcijas turtu, kyla klausimas – už kokį perduotą turtą įsigyjamojo vieneto akcininkai gavo akcijas ir ar šis procesas gali būti pripažintas reorganizavimu Pelno mokesčio įstatymo bei Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo prasmėmis. Galima daryti išvadą, kad minėto reorganizavimo tikroji paskirtis – ne prisijungti AB “Invinus”, o perkelti šios bendrovės įsipareigojimus įsigyjančiajai įmonei ir ją likviduoti. Tuomet, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, tiek AB “Invinus”, tiek šios bendrovės akcininkams mokesčių

⁶⁴ Akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 123-5574

⁶⁵ Pelno mokesčio įstatymo komentaras //

<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04>

administratorius galėtų taikyti įstatymų nuostatas, reglamentuojančias apmokestinimą likvidavimo atveju.

Gyventojų pajamų mokesčio bazė juridinio asmens likvidavimo atveju numatyta Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 11 straipsnyje – “vieneto likvidavimo atveju laikoma, kad gyventojas (vieneto dalyvis) parduoda turimas akcijas (dalis, pajus)”⁶⁶. Akcijų pirkėjas šiuo atveju – pati bendrovė, o gyventojas gauti pinigai ar turtas laikomi turėtų akcijų pardavimo pajamomis. Kadangi nagrinėjamu atveju, bendrovės akcininkai už savo turėtą AB “Invinus” akcijų dalį gauna ne pinigus, o AB “Alita” akcijas, tai AB “Invinus” akcijų pardavimo pajamomis laikoma gauto turto, AB “Alita” akcijų, tikroji rinkos kaina nuosavybės teisės perleidimo dieną.

Tikroji rinkos kaina, kaip ją apibrėžia Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, – suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio išsipareigojimas. Nagrinėjamu atveju tikrajai rinkos kainai pagrįsti gali būti panaudojamas atliktas AB “Alita” akcijų vertinimas. Taigi, visų AB “Invinus” akcijų pardavimo vertė – 122’399’992 litai. Atėmus šių akcijų įsigijimo vertę – 10’000’000 litų, gauname pardavimo momentu mokėtino gyventojų pajamų mokesčio bazę – 112’399’992 litus. Formaliai pasinaudojus reorganizavimo procesu, nagrinėjamu atveju nebuvo priskaičiuotas ir sumokėtas mokėtinas gyventojų pajamų mokestis.

Jeigu pirmuoju pavyzdžiu norėta įrodyti, kad pasinaudojant įstatymų netikslumais bei spragomis, reorganizavimo metu galima išvengti mokėtinų mokesčių, žemiau pateikiamo pavyzdžio tikslas - iliustruoti praktikoje galinčias kilti problemas dėl Pelno mokesčio įstatymo papildomų reikalavimų, keliamų reorganizavimo procesui.

Siekiant atskirti tam tikrą vykdomą veiklą ar dalį turto Lietuvoje vis dažniau vykdomi atskyrimo procesai. Galimos šių procedūrų mokestinio pobūdžio pasekmės bus nagrinėjamos panaudojant AB “Žemaitijos pienas” dalies atskyrimo, sukuriant tos pačios teisinės formos bendrovę AB “Žemaitijos pieno investicija”, pavyzdį. Minėtas procesas buvo įgyvendinamas atskyrimo būdu, vadovaujantis Akcinių bendrovių įstatymo 71 straipsniu. Iš AB “Žemaitijos pienas”, kuri tęsia savo veiklą, buvo atskirta dalis ir šiai daliai priskirtų turto, teisių ir pareigų pagrindu įkurta AB “Žemaitijos pieno investicija”.

Kaip jau minėta pirmojoje šio darbo dalyje, vadovaujantis Civilinio kodekso 2.97 straipsniu, juridiniai asmenys yra reorganizuojami jungimo ir skaidymo būdais. Civilinis kodeksas nenumato atskyrimo, kaip vieno iš reorganizavimo būdų. Akcinių bendrovių įstatymas taip pat nepriskiria atskyrimo prie reorganizavimo, o reglamentuoja tai kaip savarankišką naujos bendrovės formavimo būdą. Tačiau AB “Žemaitijos pienas” atskyrimo sąlygose nurodyta, kad

⁶⁶ Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085

atskyrimas yra reorganizavimo būdas. Be to, atskyrimo sąlygos vadinamos “reorganizavimo sąlygomis”, o sąvoka “reorganizavimas” vietoje “atskyrimas” vartojama praktiškai visuose sąlygų punktuose. Nepaisant to, kad atskyrimui *mutatis mutandis* taikomos Civilinio kodekso ir Akcinių bendrovių įstatymo nuostatos, reglamentuojančios reorganizavimą padalijimo būdu, šios nuostatos taikomos tik procedūriniu atžvilgiu, todėl termino “atskyrimas” sutapatinimas su “reorganizavimo” terminu yra netinkamas ir prieštarauja Civilinio kodekso ir Akcinių bendrovių įstatymo nuostatoms, nepriskiriančioms atskyrimo prie reorganizavimo.

Vadovaujantis atskyrimo sąlygomis AB “Žemaitijos pienas” po atskyrimo sukurtai bendrovei AB “Žemaitijos pieno investicija” perdavė turto 46’186’364 litų sumai bei įsipareigojimus 11’098’311 litų sumai. Atitinkamai buvo suformuotas AB “Žemaitijos pieno investicija” 35’088’053 litų nuosavas kapitalas, kurį sudaro 10’580’097 litų įstatinis kapitalas ir kiti rezervai, kurių suma – 14’507’956 litai. AB “Žemaitijos pienas” įstatinis kapitalas dėl atskyrimo sumažintas nebuvo ir liko toks pat – 37’000’000 litų. Visiems AB “Žemaitijos pienas” akcininkams, turėjusiems paprastųjų vardinių akcijų visuotinio akcininkų susirinkimo, kuriame buvo priimtas sprendimas dėl atskyrimo ir patvirtintos atskyrimo sąlygos bei po reorganizavimo veiksiančios bendrovės įstatai, dieną, buvo priskirta “tiek AB “Žemaitijos pieno investicija” paprastųjų vardinių akcijų, kiek jie turi AB “Žemaitijos pienas” paprastųjų vardinių akcijų. AB “Žemaitijos pieno investicija” akcijų negauna tik reorganizavime dalyvaujanti AB “Žemaitijos pienas”, supirkusi ir turinti 173’301 savo paprastąją vardinę akciją”⁶⁷.

Pagal AB “Žemaitijos pienas” atskyrimo sąlygas, po atskyrimo sukurtai bendrovei AB “Žemaitijos pieno investicija” buvo perduota dalis AB “Žemaitijos pienas” veiklų (pavyzdžiui, mineralinio vandens ir gaiviųjų gėrimų gamyba ir realizavimas, paskirstymo transportas ir logistika, mažmeninė prekyba, žaliavos supirkimo transportas ir logistika ir kt.). Atskyrimo sąlygos nenumato, kokios konkrečiai AB “Žemaitijos pienas” sutartinės teisės ir įsipareigojimai, susiję su šių veiklų vykdymu, perduodamos AB “Žemaitijos pieno investicija”, dėl šios priežasties gali kilti papildomų finansinių ir mokestinių klausimų. Be to, kadangi reorganizavimą reglamentuojančios teisės normos *mutatis mutandis* taikomos ir atskyrimo atveju, atskyrimo metu AB “Žemaitijos pienas” perkeliant minėtus įsipareigojimus ir perleidžiant teises (reikalavimus) AB “Žemaitijos pieno investicija”, nebūtų reikalaujama gauti atskirų kreditorių sutikimų prievolių perkėlimui ir pateikti atskirus pranešimus skolininkams dėl teisių (reikalavimų) perleidimo. Tuo tarpu, jeigu teisės bei prievolės bus perleidžiamos ne pagal atskyrimo sąlygas, svarstytinas klausimas dėl atskirų kreditorių sutikimų tokių įsipareigojimų perkėlimui gavimo ir atitinkamai pranešimų skolininkams apie teisių perleidimą pateikimo.

⁶⁷ Akcinės bendrovės “Žemaitijos pienas” reorganizavimo sąlygos

Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio prasme, vienetų, jų dalyvių pajamos bei nuostoliai pripažįstami ir tokiais atvejais, kai “vienetas atskiria vieną ar keletą savo turto dalių, kurios sudaro atskiras vieneto veiklos dalis, ir perleidžia jas kartu vienam ar keliems naujai kuriamiems ar jau esantiems vienetais (įsigyjantiems vienetais) mainais už akcijas, kurios paskirstomos jo dalyviams proporcingai jų turimų akcijų skaičiui, kartu sumažindamas įstatinį kapitalą ir rezervus šia suma”⁶⁸. Taigi, atskyrimo atveju įstatymas imperatyviai reikalauja įgyvendinti dvi sąlygas:

1. Perleidžiančio vieneto dalyviams turi būti išduodamos įsigyjamojo vieneto akcijos, proporcingai jų turimam perleidžiančio vieneto akcijų skaičiui, ir

2. Perleidžiantis vienetas mažina savo įstatinį kapitalą ir rezervus suma, atitinkančia įsigyjamajam vienetai perleistą vieneto turto dalį.

Nagrinėjamu atveju pilnai ir tinkamai įgyvendintas pirmasis reikalavimas – visi AB “Žemaitijos pienas” akcininkai (išskyrus pačią AB “Žemaitijos pienas”) gavo AB “Žemaitijos pieno investicija” akcijų proporcingai jų turimam AB “Žemaitijos pienas” akcijų skaičiui. Tačiau atskyrimo metu AB “Žemaitijos pienas”, perdavusi turtą (“turtas” reiškia perleistą AB “Žemaitijos pienas” turtą, atėmus iš jo kartu su tuo turtu susijusius perleistus įsipareigojimus), neįvykdė antrojo Pelno mokesčio įstatyme numatyto imperatyvaus reikalavimo - nesumažino savo įstatinio kapitalo ir rezervų suma, atitinkančia įsigyjamajam vienetai perleistą vieneto turto dalį. Taigi, AB “Žemaitijos pienas” dalies atskyrimas įvykdytas iš esmės nepažeidžiant Akcinių bendrovių įstatyme numatytų reikalavimų, tačiau Pelno mokesčio įstatymo prasme, kadangi neįvykdytas Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas imperatyvus reikalavimas perleidžiančiam vienetai sumažinti savo įstatinį kapitalą, nagrinėjamas atvejis nepriskiriamas atskyrimui, vadinasi, visos tiek pačių atskyrimo dalyvavusių vienetų, tiek jų dalyvių turto vertės padidėjimas, gautas kaip šio proceso pasekmė, turi būti pripažintas pajamomis.

Pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas, tuo atveju, jei vienetas yra reorganizuojamas arba jo turtas ir teisės yra perleidžiamos Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nustatytais atvejais, ir reorganizavimo metu bei pagal reorganizavimo sąlygas įsigyjamojo vieneto dalyvis mainais į turėtas įsigyjamojo vieneto akcijas gauna įsigyjamojo vieneto akcijas, tai šios gautos akcijos nelaikomos vieneto dalyvio gautomis pajamomis, tai yra - nėra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Analizuojamu atveju, kadangi neįvykdytas Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio reikalavimas sumažinti perleidžiančio vieneto įstatinį kapitalą, atsiranda pagrindas AB “Žemaitijos pieno investicijos” akcininkams visas jų gautas akcijas pripažinti turto vertės padidėjimu ir apmokestinti gyventojų pajamų mokesčiu pajamų gavimo momentu.

⁶⁸ Pelno mokesčio įstatymas

Iš esmės, Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje įtvirtintas imperatyvus reikalavimas sumažinti perleidžiančio vieneto įstatinį kapitalą perleidžiamo turto verte, prieštarauja bendriesiems protingumo ir teisingumo principams. Formalus šio reikalavimo laikymasis nagrinėjamu atveju reikštų tik reikalavimą atlikti papildomas procedūras, kas iš esmės visiškai nepakeistų galutinio rezultato, tačiau pačiai bendrovei tai reikštų papildomas laiko ir materialines sąnaudas. AB „Žemaitijos pienas“, kad atskyrimo procesas tenkintų Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio reikalavimus, iki pradėdant atskyrimo procesą privalėjo iš bendrovės lėšų padidinti AB „Žemaitijos pienas“ įstatinį kapitalą suma, kuri atitiktų turto, perduoto AB „Žemaitijos pieno investicija“, vertę, papildomai išleisdama paprastasias vardines akcijas, kurios nemokamai išduodamos AB „Žemaitijos pienas“ akcininkams proporcingai jiems visuotinio akcininkų susirinkimo, priėmusio sprendimą padidinti įstatinį kapitalą, dieną nuosavybės teise priklausančių akcijų nominaliai vertei. Pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą pajamoms nepriskiriama dėl įstatinio kapitalo didinimo (iš įmonės lėšų arba dėl turto vertės padidėjimo) akcininkams nemokamai išduotų akcijų vertė, taigi AB „Žemaitijos pienas“ akcininkai dėl įstatinio kapitalo didinimo apmokestinamų pajamų būtų negavę. Atskyrimo metu sumažinus AB „Žemaitijos pienas“ įstatinį kapitalą ta pačia suma, kuria jis buvo padidintas, ir atitinkamai AB „Žemaitijos pienas“ akcininkams anuliuojamus jiems priklausančias akcijas mainais išduodant AB „Žemaitijos pieno investicija“ akcijas, būtų įgyvendintos visos Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio nuostatos ir tiek pačioms bendrovėms, tiek jų akcininkams turto vertės padidėjimas nebūtų priskirtas pajamoms, tuo pačiu atskyrimo momentu nesusiformuotų nei pelno mokesčio, nei gyventojų pajamų mokesčio objektas.

Mokestiniai klausimai iškyla ne tik atskyrimo atvejais – jų neišvengiama ir vykdant struktūriškai paprastesnius prijungimo veiksmus. 2004 metų pabaigoje buvo atliktas AB „Aistensita“, AB „Umega“ ir AB „Utenos elektrotechnika“ reorganizavimas, kurio metu AB „Umega“ ir AB „Utenos elektrotechnika“ buvo prijungtos prie AB „Aistensita“ ir kaip juridiniai asmenys pasibaigė, o AB „Aistensita“, perėmusi reorganizuotų bendrovių turtą, teises bei pareigas toliau tęsia savo veiklą nauju pavadinimu – AB „Umega“.

Iki reorganizavimo AB „Aistensita“ įstatinis kapitalas buvo 150'000 litų, padalintas į 1500 paprastųjų vardinių vertė 100 litų nominalios vertės akcijų. AB „Aistensita“ priklausė 443'030 paprastųjų vardinių AB „Utenos elektrotechnika“ akcijų. AB „Umega“ įstatinis kapitalas iki reorganizavimo – 5'114'800 litų, jis padalintas į 1'022'960 paprastųjų vardinių 5 litų nominalios vertės akcijų. AB „Utenos elektrotechnika“ įstatinis kapitalas iki reorganizavimo – 1'971'248 litai, jis padalintas į 492'812 paprastųjų vardinių 4 litų nominalios vertės akcijų.

Reorganizuojamų bendrovių – AB „Umega“ ir AB „Utenos elektrotechnika“ visos akcijos buvo keičiamos į AB „Aistensita“ akcijas, išskyrus 443'030 paprastųjų vardinių AB

“Utenos elektrotechnika” akcijų, kurias iki reorganizavimo buvo įsigijusi AB “Aistensita” – šios akcijos, vadovaujantis Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 67 straipsnio 4 dalimi, į po reorganizavimo veikiančios bendrovės – AB “Aistensita”, akcijas nebuvo keičiamos. Reorganizavimo sąlygose buvo numatyta: jeigu keičiant AB “Umega” ir AB “Utenos elektrotechnika” akcijas į AB “Aistensita” akcijas yra apskaičiuojama trupmeninė akcijos dalis, už po kablelio esančią trupmeninę dalį, mažesnę nei 0,5 akcijos, akcininkui neskiriama po reorganizavimo veikiančios bendrovės akcija, o išmokama piniginė kompensacija, kuri apskaičiuojama dauginant akcininko turimą akcijų kiekį, tenkantį trupmeninei daliai, iš atitinkamos reorganizuojamos bendrovės akcijos kainos, nustatytos pagal vertinimo ataskaitą, t.y. AB “Utenos elektrotechnika” šis akcijų kiekis dauginamas iš 8,557016 lito, o AB “Umega” – iš 1,958043 lito. Už po kablelio esančią 0,5 ir didesnę akcijos dalį reorganizuojamų bendrovių akcininkams buvo suteikiama po vieną AB “Aistensita” akciją.

Reorganizavimo sąlygose buvo numatyta galimybė reorganizuojamų bendrovių akcininkams, jei keičiant akcijas akcininkui apskaičiuota trupmeninė akcijos dalis yra mažesnė nei 0,5 akcijos, atsisakyti piniginės kompensacijos ir iki 2004-12-24 į atitinkamos bendrovės kasą įmokėti sumą, kuri apskaičiuojama dauginant AB “Umega” ir AB “Utenos elektrotechnika” trūkstantį akcijų kiekį iki 0,5 po reorganizavimo veikiančios AB “Aistensita” akcijos iš atitinkamos reorganizuojamos bendrovės akcijos kainos, nustatytos pagal vertinimo ataskaitą ir gauti po reorganizavimo veikiančios bendrovės akciją. Nė vienas akcininkas šia galimybe nepasinaudojo.

Įgyvendinus reorganizavimą, AB “Umega” akcininkai už turėtas 1’022’960 paprastųjų vardinių AB “Umega” 5 litų nominalios vertės akcijų pagal nustatytą akcijų keitimo santykį gavo 1445 paprastąsias vardines AB “Aistensita” 100 litų nominalios vertės akcijas, o AB “Utenos elektrotechnika” akcininkai už turėtas 492’812 paprastųjų vardinių AB “Utenos elektrotechnika” 4 litų nominalios vertės akcijų pagal nustatytą akcijų keitimo santykį gavo 307 paprastąsias vardines AB “Aistensita” 100 litų nominalios vertės akcijas (AB “Aistensita” priklausančios AB “Utenos elektrotechnika” akcijos pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių 67 straipsnio 4 dalį į bendrovės, veikiančios po reorganizavimo, akcijas nebuvo keičiamos). Tiek AB “Umega”, tiek AB “Utenos elektrotechnika” ne visiems akcininkams mainais už turėtas akcijas buvo išduotos AB “Aistensita” akcijos, kadangi pagal reorganizavimo sąlygose nustatytą akcijų keitimo santykį, daugeliui akcininkų priklausė mažiau kaip 0,5 AB “Aistensita” akcijos. Toks reorganizavimas, kurio metu ne visi reorganizuotų bendrovių akcininkai gauna po reorganizavimo veikiančių bendrovių akcijų kelia abejonių dėl jo atitikimo bendriesiems sąžiningumo ir teisingumo principams – balsų daugumą turintys akcininkai savo sprendimu reorganizuoti bendroves “išbraukia iš sąrašų” mažuosius akcininkus. Todėl diskutuotinas

klausimas, ar vienu iš reikalavimų reorganizavimo procesui privatinės teisės normos neturėtų numatyti imperatyvaus reikalavimo, kad visi reorganizuotų bendrovių akcininkai privalo gauti po reorganizavimo veiksiančios bendrovės (bendrovių) akcijų, išskyrus išimtis, kai jie patys šios galimybės atsisako. Kadangi šiuo metu tokio imperatyvaus reikalavimo nėra, pirmiau aptartas reorganizavimo procesas buvo įvykdytas.

Vadovaujantis Akcinių bendrovių įstatymo 40 straipsnio 5 dalimi, akcija į dalis nedalijama. Siekiant atitikimo šiai nuostatai, reorganizavimo sąlygose buvo numatyta, kad reorganizuojamų bendrovių akcininkams, kuriems pagal keitimo santykį priklausė mažiau kaip 0,5 AB "Aistensita" akcijos, akcija nebuvo išduodama, o sumokama šios akcijos dalies kompensacija. Nė vienas įstatymas nenumato, ar toks akcijų keitimas laikomas proporcingu turėtai reorganizuotos bendrovės daliai ir ar tai atitinka Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nustatytą sąlygą, kad įsigijamos bendrovės akcininkams išduodamos įsigijančios bendrovės akcijos proporcingai perduotam turtui. Todėl šiuo konkrečiu atveju lieka neaišku, ar pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas AB "Umega" ir AB "Utenos elektrotechnika" prijungimas prie AB "Aistensita" bus laikomas reorganizavimu. Jeigu šis reorganizavimas neatitinka Pelno mokesčio 41 straipsnio reikalavimų, perleidžiantieji vienetai - AB "Umega" ir AB "Utenos elektrotechnika", skirtumą tarp turto vertintojų nustatytos turto vertės ir turto likutinės vertės turės pripažinti pajamomis ir apmokestinti. Sistemiskai nagrinėjant Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, AB "Aistensita" šiuo atveju turto įsigijimą turėtų traktuoti vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 14 straipsnio 4 dalimi, kai už vieneto akcijas apmokama turtu, kurio vertės padidėjimo pajamos buvo apmokestintos turtą perleidžiančiame vienete, ir turto įsigijimo savikaina pripažinti turto vertintojų nustatytą turto vertę bei nuo jos skaičiuoti nusidėvėjimą, priskiriamą leidžiamiems atskaitymams.

Jeigu manytume, kad nagrinėjamas reorganizavimo procesas atitinka Pelno mokesčio 41 straipsnio reikalavimus, tuomet iškyla prestižo bei neigiamo prestižo pripažinimo ir apmokestinimo klausimas. Prijungimo metu AB "Aistensita" visą turtą, teises ir pareigas iš reorganizuotų bendrovių perėmė įsigijimo vertėmis. Vadovaujantis 14 verslo apskaitos standarto "Verslo jungimai" nuostatomis finansinėje apskaitoje apskaičiuotas 212721 litų teigiamas prestižas bei 3689671 litų neigiamas prestižas. Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnyje sakoma, kad pajamos, susidariusios dėl 41 straipsnyje nurodytų operacijų, nelaikomos turtą perleidusio vieneto pajamomis bei vienetas, kuris gauna turtą, jokių pajamų, gautų iš šio perdavimo, neištraukia į savo pajamas. Vadovaujantis šia įstatymo nuostata, nepaisant neigiamo prestižo pripažinimo pajamomis finansinėje apskaitoje pagal verslo apskaitos standartų reikalavimus, pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais AB "Aistensita" neturėtų pripažinti jokių pajamų. Tačiau, nors Pelno mokesčio įstatymas šiuo metu visai nereglamentuoja neigiamo prestižo, mokesčių

administratoriaus nuomone, prijungimo metu susidaręs neigiamas prestižas iš karto turi būti pripažintas pajamomis ir bendra tvarka apmokestintas pelno mokesčiu.

Kalbant apie reorganizavimo procesą buvo aptarta turto ir verslo vertinimo svarba reorganizavimo kontekste. Kaip minėta, nė vienas įstatymas neįtvirtina imperatyvaus reikalavimo atlikto turto ir/ar verslo vertinimą prieš reorganizavimą bei nenumato jokių papildomų reikalavimų, jei jis yra atliekamas. Naudojantis šia įstatymo spraga, reorganizavimo metu atliekamas vienu įmonių turto vertinamas turtas, kitų – verslo, naudojami skirtingi vertinimo metodai. Tai leidžia pagrindiniams akcininkams (kurie paprastai yra ir įmonių vadovai), manipuluojant skirtingais vertinimo metodais, nustatyti palankų sau akcijų keitimo santykį. Pavyzdžiui, atliekant AB “Aistensita”, AB “Umega” ir AB “Utenos elektrotechnika” vertinimus, AB “Aistensita” buvo įvertinta naudojant turto likvidacinės vertės metodą, o AB “Umega” ir AB “Utenos elektrotechnika” – naudojimo pajamų vertės metodą (pajamų kapitalizavimo arba pinigų srautų diskonto metodą), diskontuojant prognozuojamus pinigų srautus. Papildomai atkreiptinas dėmesys į tai, kad naudojimo pajamų vertės metodas paremtas prognozėmis, kurias sudarant sunku nustatyti ir įvertinti visus veiksnius, darančius joms įtaką. Todėl vertinimas susijęs su tam tikrais objektyviais apribojimais ir išlygomis, kurių įtaka bendrovių akcijų vertei yra neapibrėžta. Be to, labai abejotina, ar vertinant vienu reorganizavime dalyvaujančių įmonių turtą, kitų – verslą ir naudojant skirtingus vertinimo metodus, gautą rezultatą galima lyginti ir juo remiantis grįsti akcijų keitimo santykį.

Šiame darbe jau buvo minėta, kad Konstitucijoje įtvirtintas reikalavimas visus mokesčius nustatyti tik įstatymu. Šis konstitucinis reikalavimas yra svarbi kiekvieno asmens - tiek fizinio, tiek juridinio, teisių apsaugos garantija. Mokesčių teisės normos turinys – dalyvaujančių mokestiniuose santykiuose elgesio taisyklė, pasireiškianti jų teisių ir pareigų nustatymu, kurių tinkamas realizavimas turi užtikrinti valstybės pajamų gavimą. Toks normos turinio kryptingumas lemia mokesčių teisės normų imperatyvų pobūdį, todėl šios normos turi aiškiai apibrėžti leistinas mokestinių santykių dalyvių ribas.

Apibendrinant tai, kas buvo išnagrinėta šiame darbe, matyti, kad mokesčių teisės normos, reguliuojančios mokesčio objektą reorganizavimo procesų metu, ne visada yra tikslios ir nedviprasmiškos. Dėl šios priežasties mokesčių mokėtojai dažniau vadovaujasi ne pačia atitinkamo mokesčio įstatymo norma, o jos komentaru, parengtu Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos, kurio paskirtis – ne nustatyti teisės normas, o jas paaiškinti. Pažymėtina, kad komentaras nėra teisės šaltinis. Nagrinėjant komentarus matyti, kad nors pati įstatymo norma nepasikeitusi nuo įstatymo įsigaliojimo, jos komentaras pasikeičia net kelis kartus, kiekvieną kartą šią normą interpretuojant vis naujai.

Kadangi realiai reorganizavimai pradėti vykdyti nuo 2002 metų, teisminės praktikos mokesčių teisės taikymo klausimais šio proceso metu nėra. Tikėtina, kad dėl šiame darbe aptartų teisės aktų dviprasmiškumų bei netikslumų, suteikiančių galimybę mokesčių administratoriui paskaičiuoti papildomai mokėtinus mokesčius bei netesybas, dauguma mokestinių patikrinimų baigsis teisminiais ginčais, o papildomai priskaičiuoti mokėtini mokesčiai bei netesybos apsunkins po reorganizavimo veiksiančių įmonių finansinę būklę, stabdys jų augimą ir plėtrą.

IŠVADOS

Įvertinus tai, kas išdėstyta, galima pateikti tokias išvadas:

1. Reorganizavimas yra vienas iš juridinio asmens pasibaigimo būdų, ypatingas tuo, kad juridinio asmens veikla nepasibaigia visiškai, o kartu su visomis teisėmis ir pareigomis bei turtu pereina kitam juridiniam asmeniui. Lietuvoje teisės aktai įteisina du reorganizavimo būdus: sujungimą ir skaidymą. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas leidžia vykdyti ir atskyrimą, kada bendrovės, kuri tęsia veiklą, dalis atskiriama ir šiai daliai priskirtų turto teisių bei pareigų pagrindu kuriama viena ar kelios tos pačios teisinės formos naujos bendrovės. Nors atskyrimas nėra vienas iš reorganizavimo būdų, tačiau jam *mutatis mutandis* taikomos Civilinio kodekso ir Akcinių bendrovių įstatymo nuostatos, reglamentuojančios reorganizavimą padalijimo būdu. Reorganizavimo ir atskyrimo procesai reglamentuojami privatinės teisės normomis, kurios yra suderintos su Europos Sąjungos teisės reikalavimais.

2. Per pastaruosius metus Baltijos šalių rinkoje reorganizavimų skaičius ženkliai išaugo: nuo 132 sandorių 2001 metais iki 204 sandorių 2004 metais. Numatomas tolimesnis šio proceso intensyvėjimas - įmonės planuoja susijungimus arba skaidymus, o veiklos perkėlimą į kitas šalis nurodo kaip vieną iš pagrindinių strategijų. Daugiau nei 80 proc. Skandinavijos įmonių planuoja 2005 metais investuoti į naująsias Europos Sąjungos šalis ir net 33 proc. iš jų – į Baltijos valstybes.

3. Reorganizavimu siekiama optimizuoti mokesčius, sureguliuoti pinigų srautus, tobulinti valdymą, didinti įmonės vertę, padaryti įmonę patrauklią investuotojams, sustiprinti jos konkurencingumą bei padėti rinkoje ir pan.

4. Lietuvoje atskirų juridinių asmenų grupė, kurią sudaro patronuojanti ir dukterinės įmonės, nėra pripažįstama savarankišku juridiniu asmeniu ir tuo pačiu kaip vienetas nepripažįstama mokesčių mokėtoju. Mokesčių mokėtojais laikoma kiekviena grupę sudaranti įmonė (atskiras juridinis asmuo). Tuo tarpu ekonomine ar verslo prasmėmis juridinių asmenų grupės gana dažnai traktuojamos kaip vienas vienetas.

5. Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, atsiradęs istoriškai kartu su valstybe. Pagrindinės mokesčių funkcijų, kurias nurodė Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas – gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti (fiskalinė funkcija) bei reguliuoti valstybėje vykstančius ekonominius, socialinius procesus, skatinti naudingas ūkines pastangas, paremti ūkio plėtros prioritetus (reguliacinė funkcija).

6. Vienas iš esminių mokesčio elementų yra mokesčio objektas. Teisinė apmokestinamojo objekto svarba pasireiškia tuo, kad mokestinė prievolė mokesčio mokėtojui

atsiranda tik tuomet, kai jis turi (naudoja) įstatymo apibrėžtą apmokestinimo objektą. Apmokestinimo objektas yra tik tokie reiškiniai, kurių apmokestinimą įtvirtina atitinkami mokesčių įstatymai.

7. Europos Sąjungos teisėje įtvirtinta nuostata, kad reorganizavimo procesų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys dėl mokesčių nuostatų.

8. Civilinė teisė iš esmės reguliuoja patį reorganizavimo procesą, o mokesčių teisė – mokesčių objektą šiame procese. Mokesčių teisėje reorganizavimo proceso ir jo galiojimo negalima vertinti kitaip, nei tą nustato civilinė teisė. Tačiau reorganizavimo civiliniai teisiniai padariniai ir jo įtaka ūkio subjekto apmokestinimui negali būti tapatinami, todėl įmanomas skirtingas reorganizavimo vertinimas civiliniu teisiniu ir mokesčiniu teisiniu požiūriu.

9. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo nuostatos nesuderintos su Lietuvos Respublikos pelno mokesčio bei Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymuose įtvirtintais bendraisiais apmokestinimo principais.

10. Lietuvoje galiojantys mokesčių teisės aktai, reglamentuojantys mokesčių objektus reorganizavimo procese nesudaro vieningos suderintos sistemos, prieštarauja vieni kitiems, nėra aiškūs ir nedviprasmiški, mokesčio administratoriaus galiojantys paaiškinimai mokesčių mokėtojams, aplinkraščiai teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms nėra susisteminti, interpretuoja statymus, o tai prieštarauja mokesčių sistemos aiškumo principui stabdo juridinių asmenų reorganizavimo procesus, ir tuo pačiu – juridinių asmenų veiklos plėtrą, juridinių asmenų bei jų dalyvių pajamų didėjimą, kas sąlygoja mokesčių fiskalinės funkcijos įgyvendinimo sunkumus bei stabdo šalies ekonomikos augimą.

11. Teisės aktų nesuderinamumas kaip reorganizavimo išdavą sąlygoja jame dalyvaujantiems juridiniams asmenims ir jų dalyviams ne mokesčių optimizavimą, o nuostolius.

12. Pridėtinės vertės mokesčio objektas, šio mokesčio mokėtojas ir mokėjimo tvarka reorganizavimo metu yra išsamiai reglamentuoti Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme ir jį lydinčių teisės aktų nuostatomis. Šiuose teisės aktuose nėra papildomų reikalavimų, kuriuos turėtų atitikti reorganizavimo procesas ar po jo pasibaigiantys bei veiksiantys juridiniai asmenys, todėl jie taikomi kiekvienam reorganizavimui, įgyvendintam vadovaujantis privatinės teisės normomis. Pažymėtina, kad nors reorganizavimo metu įstatymo numatytais atvejais pridėtinės vertės mokesčio objektas atsiranda, tačiau dėl įstatymo perkeltos mokesčio naštos turtą perimančiam juridiniam asmeniui, tuo pačiu leidžiant šio mokesčio atskaitą kaip bet kurio kito pirkimo atveju, realiai mokėtinas pridėtinės vertės mokeskis neatsiranda.

13. Pelno mokesčio bei Gyventojų pajamų mokesčio įstatymuose įstatymų leidėjas, siekdamas užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo ir nepagrįstos mokesčinės naudos gavimo atvejams, pateikė baigtinį sąrašą, dėl ko ne kiekvienas reorganizavimas ar atskyrimas,

įgyvendintas vadovaujantis privatinės teisės normomis, priskiriamas reorganizavimui ar atskirymui mokesčių teisės prasme, kas sąlygoja neigiamas mokestines pasekmes.

14. Pelno mokesčio įstatymas gali būti taikomas tik tada, kai yra uždirbamos pajamos. Akivaizdu, kad įmonė, dėl reorganizavimo perduodama turto, nuosavo kapitalo, teisių bei pareigų dalį ir sumažindama tai daliai savo įstatinį kapitalą, negauna ir ateityje negaus jokių pajamų dėl reorganizavimo. Kai nėra pelno mokesčio bazės, tai yra – kai neuždirbtos pajamos, atlikta ūkinė operacija nėra pelno mokesčio objektas, negali būti taikomas Pelno mokesčio įstatymas. Pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatas pajamos yra ūkio subjekto ekonominės naudos padidėjimas per ataskaitinį laikotarpį, tai yra ūkio subjekto ekonominės naudos padidėjimas arba išsipareigojimų sumažėjimas, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas. Taigi, reorganizavimo atvejais, kada reorganizavimo procesas netenkina mokesčių įstatymuose numatytų papildomų reikalavimų, mokesčių administratorius iš esmės apmokestina turto perkainavimo rezultata, kuris, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymu, priskiriamas neapmokestinamoms pajamoms.

15. Kadangi realiai reorganizavimo procesai prasidėjo 2002 metais, teisminės praktikos mokesčių teisės taikymo klausimais nėra. Tikėtina, kad dėl šiame darbe aptartų teisės aktų dviprasmiškumų bei netikslumų, suteikiančių galimybę mokesčių administratoriui paskaičiuoti papildomai mokėtinus mokesčius bei netesybas, dauguma mokestinių patikrinimų gali baigtis teisminiais ginčais, o papildomai priskaičiuoti mokėtini mokesčiai bei netesybos apsunkins po reorganizavimo veiksiančių įmonių finansinę būklę, stabdys jų vystymąsi ir plėtrą.

PASIŪLYMAI

1. Reorganizavimo metu yra labai svarbu objektyviai įvertinti tiek įsigyjamų, tiek ir įsigyjančių bendrovių turtą ir verslą. Šis įvertinimas ypač svarbus tais reorganizavimo atvejais, kada akcininkų akcijos skirstomos veiksiančioms po reorganizavimo bendrovėms neproporcingai jų įstatiniam kapitalui. Nuo įvertinimo priklauso, kiek ir kokios vertės akcijų gaus akcininkai. Neteisingai įvertinus turtą, sudaromos prielaidos vieniems akcininkams gauti “geresnes” akcijas kitų akcininkų, gaunančių “blogesnes” akcijas, sąskaita. Be to, neobjektyvus turto įvertinimas gali iškreipti kreditorių garantijas. Todėl, atsižvelgiant į turto bei įsipareigojimų įvertinimo svarbą, Akcinių bendrovių įstatyme reikia įtvirtinti reikalavimą atlikti turto ir verslo įvertinimą. Vertinimo metodai, naudojami visų reorganizavime dalyvaujančių ir reorganizuojamų bendrovių turto ir verslo vertinimui, turėtų būti tie patys, kad būtų galima objektyviai palyginti buvusį ir gautą rezultatą.

2. Siekiant “apsaugoti” bendrovės suformuotą jos įstatinį kapitalą, Akcinių bendrovių įstatyme yra nustatyti apribojimai savoms akcijoms įsigyti. Įstatymas draudžia pačiai bendrovei pasirašyti jos išleidžiamas akcijas, bendrovės turtu skatinti jos akcijų įsigijimą. Tiek Lietuvoje, tiek Europos Sąjungos valstybėse laikomasi principo, kad lėšos, perduodamos už naujai išleidžiamas akcijas, turi didinti realų bendrovės turtą, o dėl sandorių antrinėje apyvartoje bendrovės realus turtas negali mažėti. Siekiant pilnai įgyvendinti šį principą, privatinėje teisėje reikėtų įtvirtinti tiesioginį draudimą dukterinei įmonei prisijungti ją patronuojančią įmonę.

3. Pelno mokesčio bei Gyventojų pajamų mokesčio įstatymuose įstatymų leidėjas, siekdamas užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo ir nepagrįstos mokestinės naudos gavimo atvejams, pateikė baigtinį reorganizavimo atvejų sąrašą, dėl ko ne kiekvienas reorganizavimas ar atskyrimas, įgyvendintas vadovaujantis privatinės teisės normomis, priskiriamas reorganizavimui mokesčių teisės prasme. Tokiu būdu pagal privatinės teisės normas įgyvendintoms reorganizavimo procedūroms netaikomos mokesčių įstatymų reorganizavimui numatytos normos, o gautos pajamos apmokestinamos kaip pardavimo pajamos. Pelno mokesčio įstatymo paskirtis – užtikrinti teisingą pelno mokesčio apskaičiavimą ir užkirsti kelią neteisėtam pajamų, nuo kurių turi būti apskaičiuotas pelno mokestis, sumažinimui. Reorganizavimo metu įmonė negauna ir negali gauti pajamų, nevengia ir nesiekia sumažinti pajamų, nuo kurių turi būti apskaičiuotas pelno mokestis. Tokiu būdu, reorganizavimo atvejais, kada reorganizavimo procesas netenkina mokesčių įstatymuose numatytų papildomų reikalavimų, mokesčių administratorius iš esmės apmokestina turto perkainavimo rezultatą, kuris vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymu priskiriamas neapmokestinamoms pajamoms. Siekiant išvengti tokių situacijų, mokesčių įstatymuose neturėtų būti numatyti papildomi reikalavimai pačiam

reorganizavimo procesui, o kiekvienam, vadovaujantis privatinės teisės normomis įgyvendintam reorganizavimui, - reikėtų taikyti mokesčių teisės normas, reglamentuojančias apmokestinimą reorganizavimo metu.

4. Kaip jau buvo minėta, Europos Sąjungos valstybės, esant tam tikroms papildomoms sąlygoms, leidžia perkelti ir įsigytųjų bendrovių nuostolius bei panaudoti juos ateities pelno subalansavimui. Vadovaujantis bendraisiais mokesčių principais ir siekiant skatinti ekonomikos augimą, būtų tikslinga įsigyjamų nuostolių perkėlimą įteisinti ir Lietuvos mokesčių teisėje.

5. Lietuvoje atskirų juridinių asmenų grupė, kurią sudaro patronuojanti ir dukterinės įmonės, nėra pripažįstama savarankišku juridiniu asmeniu ir tuo pačiu kaip vienetas nepripažįstama mokesčių mokėtoju – mokesčių mokėtojais laikoma kiekviena grupę sudaranti įmonė (atskiras juridinis asmuo). Tuo tarpu ekonomine ar verslo prasmėmis juridinių asmenų grupės gana dažnai traktuojamos kaip vienas vienetas. Siekiant sukurti kuo geresnes sąlygas verslui vystytis, Lietuvoje tikslinga įteisinti įmonių “grupavimą” pelno mokesčio ir pridėtinės vertės mokesčio tikslais. Esminė įmonių grupės, kaip vieno vieneto, pripažinimo pelno mokesčio požiūriu nauda - nuostolių kompensavimas, tai yra, jeigu grupės bendras rezultatas yra nuostolis, net ir esant individualių grupės elementų pelnams, pelno mokestis nemokamas, o pridėtinės vertės mokesčio požiūriu - apyvartinių lėšų ekonomija sandorių tarp grupės narių atžvilgiu

LITERATŪROS SĄRAŠAS

EUROPOS SĄJUNGOS TEISĖS AKTAI

1. 1978 m. spalio 9 d. Trečioji Tarybos direktyva, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalimi, dėl akcinių bendrovių jungimo (78/855/EEB)
2. 1982 m. gruodžio 17 d. Šeštoji tarybos direktyva, pagrįsta, Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu dėl akcinių bendrovių skaidymo (82/891/EEB)
3. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (90/434/EEB)
4. 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
5. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (77/388/EEB)

LIETUVOS RESPUBLIKOS TEISĖS AKTAI

6. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992. Nr. 33-1014
7. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 271 straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 “Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo” 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai” ir skyriaus “Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai” atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai // Valstybės žinios. 2003, Nr. 109-4887
8. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 “Dėl atskaitymų valstybiniam

- keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti” atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai // Valstybės žinios. 2002, Nr. 55-2199
9. Civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 1964, Nr. 19-138
 10. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262
 11. Įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr. 14-395
 12. Akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 1990, Nr. 24-594
 13. Akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 55-1046
 14. Akcinių bendrovių įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 64-1914
 15. Akcinių bendrovių įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 123-5574
 16. Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 24-110-3992
 17. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085
 18. Buhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3515
 19. Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243
 20. Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 52-1672
 21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos // Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102
 22. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos įsakymas Dėl įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklių pakeitimo // Valstybės žinios. 2004, Nr. 55-1924
 23. Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos nutarimas Dėl pavyzdinio sąskaitų plano tikslinimo // Valstybės žinios. 2004, Nr. 43-1437

SPECIALIOJI LITERATŪRA

24. Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2000
25. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2000
26. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003
27. Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 1994
28. Koncerevyčius G. Finansai ir investicijos. Kaunas, 2004
29. Ambrasienė D, Baranauskas E. ir kt. Civilinė teisė. Prievolių teisė. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2004
30. Stanislovaitis R. Komerčinė teisė. Vilnius: Eugrimas, 2005
31. Mikelėnas V., Vileita A., Taminskas A. Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso komentaras. Pirmoji knyga. Bendrosios nuostatos. Vilnius: Justitia, 2001

32. Mikelėnas V., Bartkus G., Mizaras V., Keserauskas Š. Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso komentaras. Antroji knyga. Asmenys. Vilnius: Justitia, 2002
33. Edwards V. Europos Sąjungos bendrovių teisė. Vilnius: Eugrimas, 2002
34. Europos Sąjungos teisė ir Lietuva. Vilnius: Justitia, 2002
35. Europos Sąjungos teisės seminarai. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2005
36. Verslo ir komercinė teisė. Nr. 2-3. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 1996
37. Verslo ir komercinė teisė. Nr. 4-6. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001
38. Kaip sudaryti 2005-ųjų finansinių metų atskaitomybę ir apskaičiuoti pelno mokestį. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, 2005
39. Ross S.A., Westerfield R.W., Jordan B. D. Fundamentals of corporate finance. London: Irwin, 1995
40. Пепеляев С. Г. Налоговое право. Москва: Юристъ, 2004

INTERNETINIAI ŠALTINIAI

41. Europos Parlamentas // <http://www.europarl.eu.int/>
42. Europos Komisija // http://europa.eu.int/comm/index_en.htm
43. Europos Sąjungos Taryba // http://ue.eu.int/cms3_fo/index.htm
44. Lietuvos Respublikos Seimas // <http://www.lrs.lt/>
45. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas <http://www.lrkt.lt/>
46. Lietuvos Respublikos Vyriausybė // <http://www.lrv.lt/>
47. Lietuvos Respublikos finansų ministerija // <http://www.finmin.lt/>
48. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos // <http://www.vmi.lt/>
49. Audito rūmai // <http://www.eca.eu.int/>
50. Viešoji įstaiga Lietuvos Respublikos apskaitos institutas // <http://www.apskaitosinstitutas.lt/>
51. Europos informacijos centras // <http://www.eic.lrs.lt/>
52. Teisinės informacijos centras // <http://www.litlex.lt/portal/>
53. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas // <http://www.curia.eu.int/en/index.htm>
54. Lietuvos Respublikos Aukščiausias Teismas // <http://www.lat.litlex.lt/>
55. Lietuvos Respublikos Vyriausiasis administracinis teismas // <http://www.lvat.lt/>
56. Vyriausioji administracinių ginčų komisija // <http://www.vagk.lt/>

SANTRAUKA

MOKESČIŲ OBJEKTO TEISINIS REGULIAVIMAS LIETUVOJE REORGANIZAVIMO PROCESUOSE

DARBE NAUDOJAMOS PAGRINDINĖS SĄVOKOS: mokesčiai; mokesčių objektas; mokesčio bazė; mokesčių subjektas; pelno mokestis; gyventojų pajamų mokestis; pridėtinės vertės mokestis; pajamos; sąnaudos; prestižas; neigiamas prestižas; reorganizavimas; sujungimas; skaidymas; atskyrimas; akcija ; akcininkas; įmonių grupės; bendrovė (įmonė, juridinis asmuo).

Mokesčiai, kaip pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, susijęs tiek su valstybės, tiek praktiškai su visų ūkio subjektų ir gyventojų materialiniais interesais. Apmokestinimo objektu laikytini visi reiškiniai, kurie įstatymo nustatyta tvarka apmokestinami konkrečiu mokesčiu.

Pagrindiniai mokesčių mokėtojai Lietuvoje – privatūs juridiniai asmenys ir fiziniai asmenys. Privačių juridinių asmenų veiklos tikslas - materialios naudos didinimas. Vienas iš būdų, kuriuo siekiama optimizuoti šį tikslą – juridinių asmenų reorganizavimas. Reorganizavimas yra vienas iš juridinio asmens pasibaigimo būdų, ypatingas tuo, kad juridinio asmens veikla nepasibaigia visiškai, o kartu su visomis teisėmis ir pareigomis bei turtu pereina kitam juridiniam asmeniui.

Teisės aktai, reglamentuojantys reorganizavimo procesą, o ypač teisės aktai reglamentuojantys mokesčių objektą reorganizavimo procese, yra palyginti “jauni”. Praktikoje dažnai kyla neaiškumų, kaip turi būti taikomos apmokestinimo nuostatos tam tikrais reorganizavimo atvejais. Daug papildomų problemų sukelia ir Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo reorganizavimo nuostatų bei mokesčių įstatymuose įtvirtintų bendrųjų apmokestinimo principų neatitikimai. Be to, reorganizavimas tiesiogiai paliečia ne tik jame dalyvaujančių juridinių asmenų mokestinius interesus, bet ir jų dalyvių (akcininkų) interesus.

Tarybos direktyvoje dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis įtvirtintas bendras principas, kad reorganizavimo procesų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys dėl mokesčių nuostatų.

Šiame magistriniame darbe mokesčių objekto teisinis reglamentavimas nagrinėtas reorganizavimo proceso kontekste, siekiant išsiaiškinti, ar šio proceso metu nepažeidžiami aukščiau minėti principai.

Apibūdinant mokesčių objektą reorganizavimo procese šiame darbe remiamasi tiek Lietuvos, tiek užsienio šalių literatūros šaltiniais ir sukaupta patirtimi.

Darbe nagrinėjama problema yra aktuali tiek moksliniu, tiek praktiniu požiūriu. Praktinė jo nauda pasireiškia tuo, kad darbe pateikiama išsami reorganizavimo proceso teisinė analizė, jo įtaka reorganizavime dalyvaujančių juridinių asmenų bei jų dalyvių (akcininkų) mokesčių objektų susiformavimui, kuo šiandien galėtų pasinaudoti juridiniai asmenys bei jų dalyviai, ketinantys vykdyti reorganizavimą.

SUMMARY

LEGAL REGULATION OF TAX OBJECT IN LITHUANIA IN THE PROCESSES OF REORGANIZATION

KEYWORDS: taxes; tax objekt; tax base; tax subject; profik tax; residents income tax; value-added tax; income, revenue, return; input; expenditure; goodwill; negative goodwill; reorganization; merger; segmentation; separation; share; shareholder; groups of enterprises; company (enterprise, legal person)

Taxes, as the main way forming the state incomes, are connected with the material interests of both state and all economic subjects as well as of residents. The object of taxation is considered to be all occurrences, which are taxed by a concrete tax according to the set order by the law.

Main payers of the taxes in Lithuania are private legal persons and natural persons. The activity aim of the private legal persons is the increase of material benefit. One of the ways to optimize this aim is the reorganization of the legal persons. The reorganization is one of the legal persons way of coming to an end. It is a special way because the legal persons activity does not finish totally, and it goes to another person together with all rights and duties as well as all property.

The acts of law, regulating the process of reorganization, and especially the acts of law, regulating the object of taxes in the process of reorganization, are comparatively “young”. In practice there often appear difficulties of how the regulations for the taxation should be applied in certain reorganization cases. Many additional problems are caused by the differences between the regulations of the law reorganization of the Lithuanian Republic join – stock companies and the principles of common taxation, set in tax laws. Moreover, the reorganization directly is connected not only with the legal persons material interests, but also with the interests of its participants (shareholders).

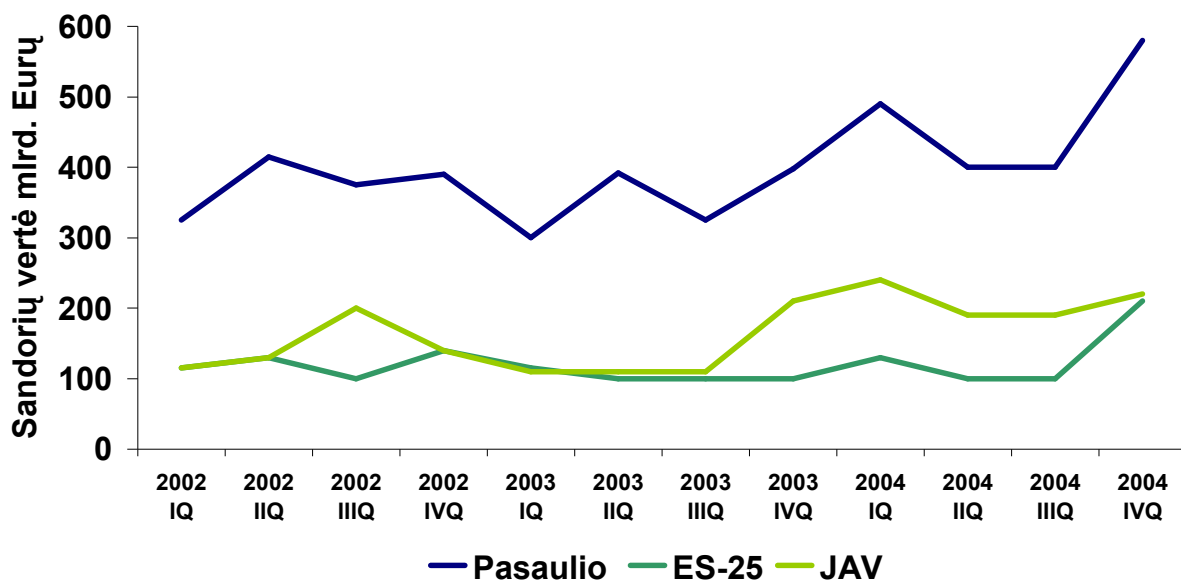
In the directive of the council of Europe for the common tax system, a common principle for the merging division, alienation and shares exchanging of various state members, is applied in order the processes of reorganization would not be aggravated by limitations, obstacles and restrictions, appearing due to tax regulations.

In this Master work the legal reclamation of tax objects is being analysed in the context of the reorganization process, aiming to elucidate if the above mentioned principles are not violated during this process.

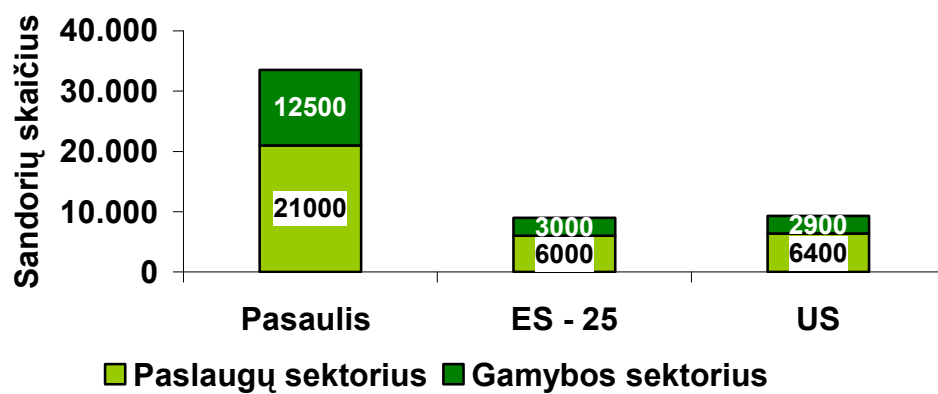
The description of the tax object in the process of reorganization in this work is based on both Lithuanian and foreign literature sources and accumulated experience.

The problem discussed in this work is topical in scientific and practical point of view. The practical benefit of it is that a full analysis of legal reorganization process is given, also the influence of reorganization on legal persons and participants (shareholders), taking part in the process, forming of tax objects. This analysis can be beneficial for legal persons as well as participants, intending to carry out the reorganization.

PASAULINIAI “SUSIJUNGIMŲ IR ĮSIGIJIMŲ” SANDORIAI PAGAL VERTE⁶⁹

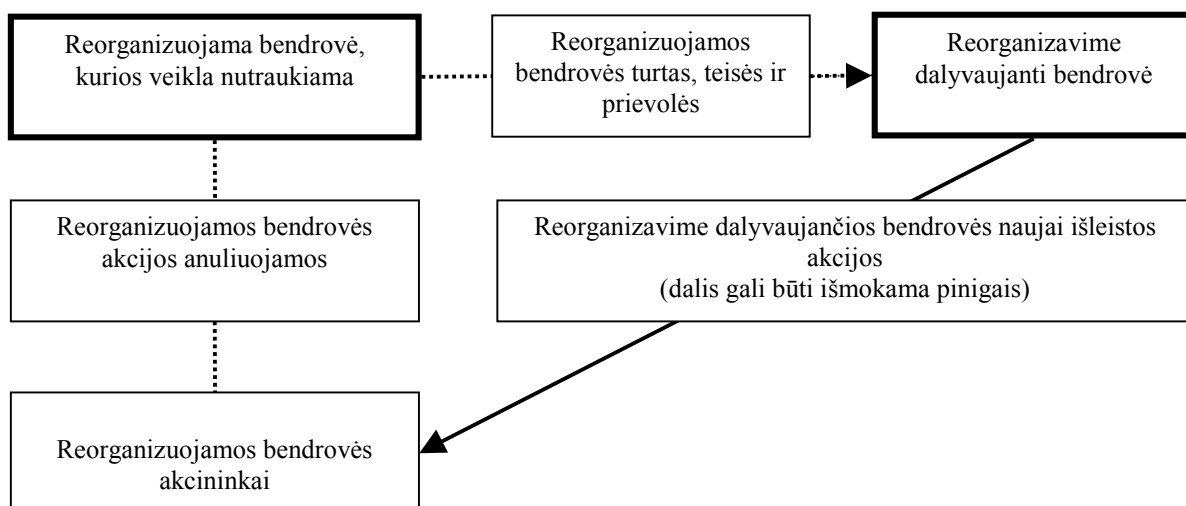


⁶⁹ Konferencija “Mokestinės galimybės ir rizika. Įmonės, jų grupės, holdingai, ofšorai”.
<http://www.vz.lt/konferencijos/pdf/failai/33/01>

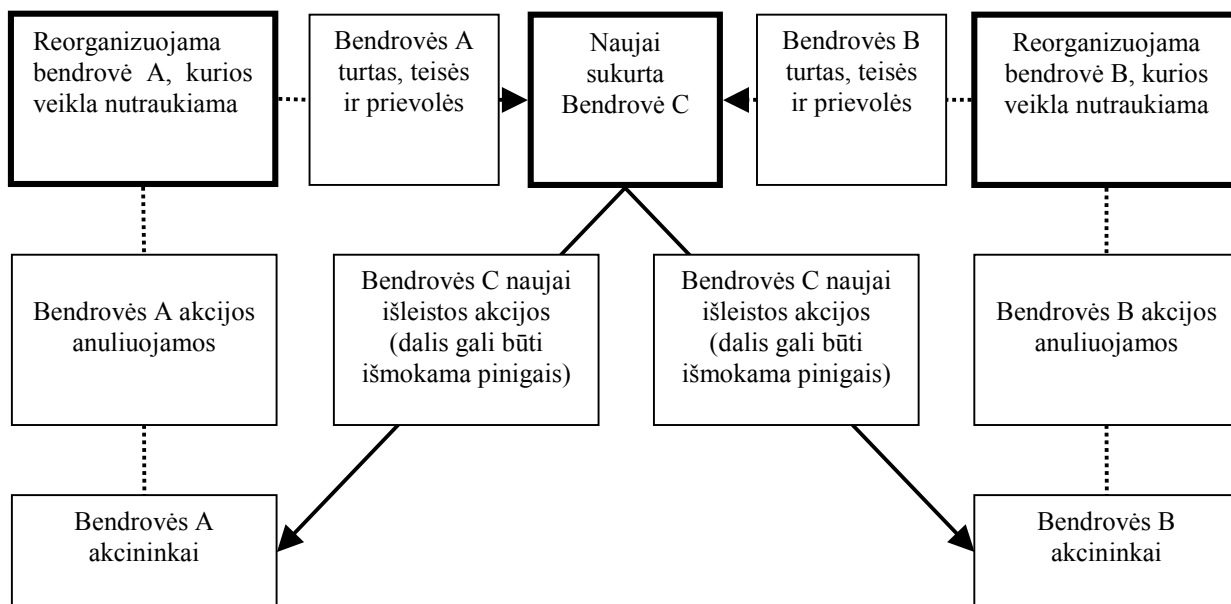
PASAULINIAI “SUSIJUNGIMŲ IR ĮSIGIJIMŲ” SANDORIAI PAGAL SKAIČIŲ⁷⁰

⁷⁰ Konferencija “Mokestinės galimybės ir rizika. Įmonės, jų grupės, holdingai, ofšorai”.
[//http://www.vz.lt/konferencijos/pdf/failai/33/01](http://www.vz.lt/konferencijos/pdf/failai/33/01)

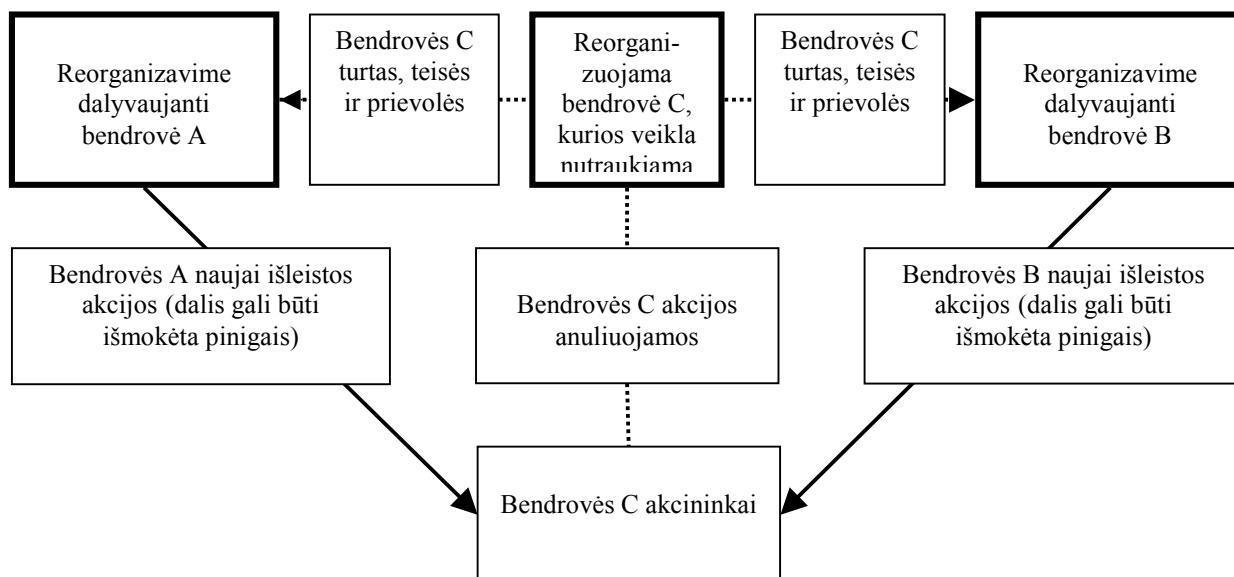
REORGANIZAVIMAS PRISIJUNGIMO BŪDU



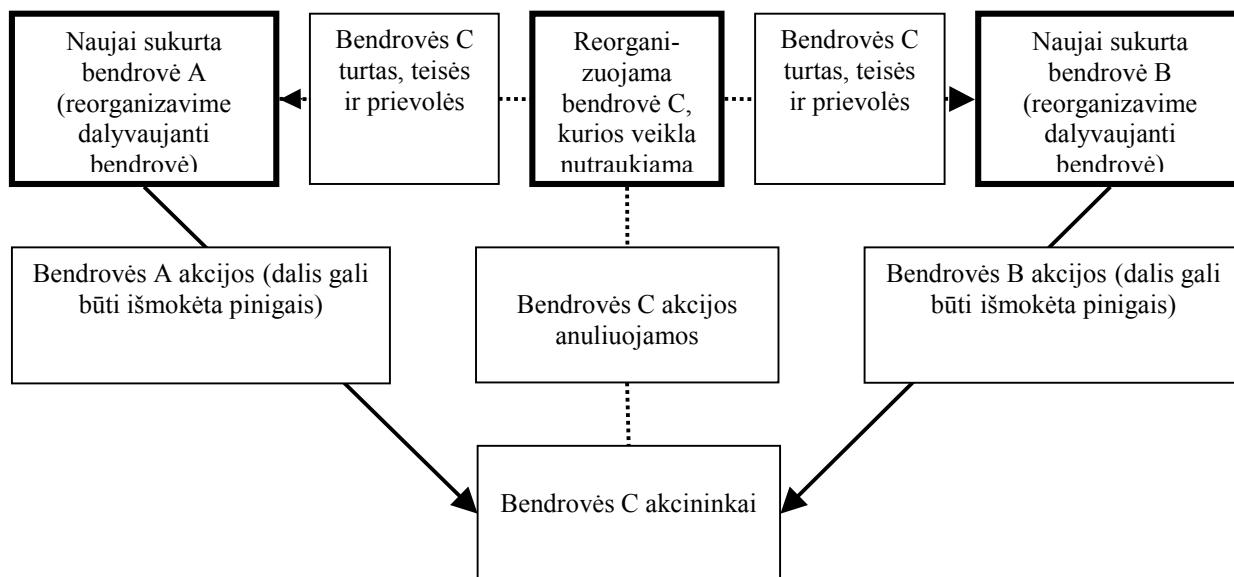
REORGANIZAVIMAS SUSIJUNGIMO BŪDU



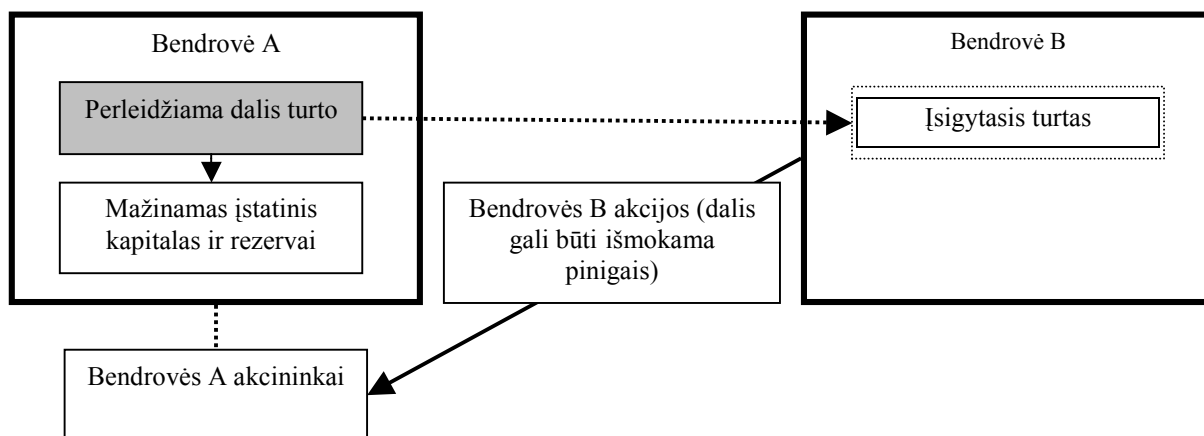
REORGANIZAVIMAS IŠDALIJIMO BŪDU



REORGANIZAVIMAS PADALIJIMO BŪDU



ATSKYRIMAS



**MOKESČIŲ MOKĖTOJAI IR MOKESČIAI, KURIEMS TAIKOMOS SUSIJUNGIMŲ DIREKTYVOS
NUOSTATOS**

| Šalis | Mokesčiai | Mokesčių mokėtojai |
|----------------------|---|---|
| Airija | corporation tax | bendrovės, pagal Airijos įstatymus žinomos kaip viešosios akcinės ar garantijų bendrovės (<i>public companies limited by shares or by guarantee</i>) arba kaip uždarnosios akcinės ar garantijų bendrovės (<i>private companies limited by shares or by guarantee</i>), asmenys, įsteigti pagal <i>Industrial and Provident Societies Act</i> , ir statybos bendrijos, įsteigtos pagal <i>Building Societies Acts</i> |
| Austrijos Respublika | Koerperschaftsteuer | bendrovės, pagal Austrijos įstatymus žinomos kaip “Aktiengesellschaft” ir “Gesellschaft mit beschraenkter Haftung” |
| Belgijos Karalystė | impôt des sociétés/ vennootschapsbelasting | bendrovės, pagal Belgijos įstatymus žinomos kaip “société anonyme” / “naamloze vennootschap”, “société en commandite par actions” / “commanditaire vennootschap op aandelen”, “société privée à responsabilité limitée” / “besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ir pagal privatinę teisę veikiančios viešosios teisės subjektai |
| Čekijos Respublika | dan z příjmu právnických osob | bendrovės, pagal Čekijos įstatymus žinomos kaip “akciová společnost” ir “společnost s ručením omezeným” |
| Danijos Karalystė | selskabsskat | bendrovės, pagal Danijos įstatymus žinomos kaip “aktieselskab” ir “anpartsselskab” |
| Graikijos Respublika | foros eisodimatos nomikon prosopon kerdokopikoy charaktira | bendrovės, pagal Graikijos įstatymus žinomos kaip “anonymi etaireia” |

| | | |
|--|--|---|
| Ispanijos Karalystė | impuesto sobre sociedades | bendrovės, pagal Ispanijos įstatymus žinomos kaip “sociedad anónima”, “sociedad comanditaria por acciones”, “sociedad de responsabilidad limitada”, ir pagal privatinę teisę veikiančios viešosios teisės subjektai |
| Italijos Respublika | imposta sul reddito delle persone giuridiche | bendrovės, pagal Italijos įstatymus žinomos kaip “società per azioni”, “società in accomandita per azioni”, “società a responsabilità limitata”, ir viešieji bei privatūs vienetai, užsiimančios gamybine ar komercine veikla |
| Jungtinė Didžioji Britanija ir Šiaurės Airijos Karalystė | corporation tax | pagal Jungtinės Karalystės įstatymus įsteigtos bendrovės |
| Kipro Respublika | Φόρος Εισοδήματος | pagal Kipro įstatymus “εταιρείες”, kaip apibrėžta pajamų mokesčio įstatymuose |
| Latvijos Respublika | uzņēmumu ienākuma nodoklis | bendrovės, pagal Latvijos įstatymus žinomos kaip “akciju sabiedrība” ir “sabiedrība ar ierobežotu atbildību” |
| Lenkijos Respublika | podatek dochodowy od osób prawnych | bendrovės, pagal Lenkijos įstatymus žinomos kaip “spółka akcyjna” ir “spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” |
| Liuksemburgo Didžioji Hercogystė | impôt sur le revenu des collectivités | bendrovės, pagal Liuksemburgo įstatymus žinomos kaip “société anonyme”, “société en commandite par actions” ir “société à responsabilité limitée” |
| Nyderlandų Karalystė | vennootschapsbelasting | bendrovės, pagal Nyderlandų įstatymus žinomos kaip “naamloze vennootschap” ir “besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid” |
| Maltos Respublika | taxxa fuq l- <i>income</i> | bendrovės, pagal Maltos įstatymus žinomos kaip “Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata” ir “Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f'azzjonijiet” |

| | | |
|-------------------------|---|---|
| Portugalijos Respublika | imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas | pagal Portugalijos įstatymus įsteigtos komercinės bendrovės arba komercinę formą turinčios civilinės teisės bendrovės, taip pat kiti juridiniai asmenys, užsiimantys komercine ar gamybine veikla |
| Prancūzijos Respublika | impôt sur les sociétés | bendrovės, pagal Prancūzijos įstatymus žinomos kaip “société anonyme”, “société en commandite par actions”, “société à responsabilité limitée”, ir viešosios gamybinės bei komercinės paskirties įstaigos bei įmonės |
| Slovakijos Respublika | Daň z príjmov právnických osôb | bendrovės, pagal Slovakijos įstatymus žinomos kaip “Akciová spoločnosť”, “Spoločnosť s učením obmedzeným”, “Verejná obchodná spoločnosť” ir “Komanditná spoločnosť” |
| Slovėnijos Respublika | davek od dobička pravnih oseb | bendrovės, pagal Slovėnijos įstatymus žinomos kaip “delniška družba”, “komanditna družba” ir “družba z omejeno odgovornostjo” |
| Suomijos Respublika | Yhteisöjen tulovero/inkomstskatten foer samfund | bendrovės, pagal Suomijos įstatymus žinomos kaip “osakeyhtio/aktiebolag”, “osuuskunta/andelslag”, “saeaestoepankki/sparbank” ir “vakuutusyhtio/foersaekringsbolag” |
| Švedijos Karalystė | Statlig inkomstskatt | bendrovės, pagal Švedijos įstatymus žinomos kaip “aktiebolag”, “bankaktiebolag” ir “foersaekringsaktiebolag” |
| Vengrijos Respublika | társasági adó | bendrovės, pagal Vengrijos įstatymus žinomos kaip “közkereseti társaság”, “betéti társaság”, “közös vállalat”, “korlátolt felelősségű társaság”, “részvénytársaság”, “egyesülés”, “közhasznú társaság” ir “szövetkezet” |

Darbas baigtas 2005 m. gruodžio 2 d.

Magistrantė Danutė Kadanaitė

