

# VIENTŲ REORGANIZAVIMO AR PERLEIDIMO METU KYLANČIŲ KLAUSIMŲ SPRENDIMAS ATSIŽVELGIANT Į EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMO PRAKTIKĄ

**Agnė Petkevičiūtė**

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros doktorantė  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius  
Tel. (+370 5) 236 61 75  
El. paštas: Agne.Petkeviciute@tf.stud.vu.lt

*Straipsnyje, siekiant atsakyti į kai kuriuos reorganizavimo ar turto perleidimo atvejais kylančius klausimus, analizuojama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika aiškinant 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (su vėlesniais pakeitimais ir papildymais).*

*The author of the article, seeking to address some issues rising in the case of reorganizations or transfers, analyses the practice of the Court of Justice of the European Union in interpreting the provisions of the Council Directive of 23 July 1990 90/434/EEC on a common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States (as amended).*

## Įvadas

Lietuvai tapus Europos Sąjungos (toliau – ES, Sąjunga, Bendrija) nare, vadovaujantis Konstitucijos papildymo konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymo<sup>1</sup> 2 straipsniu, Europos Sąjungos teisės normos tapo sudedamąja Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalimi. Taigi specialiuoju nacionalinės mokesčių teisės šaltiniu tapo ir ES teisės aktai<sup>2</sup>.

1990 m. liepos 23 d. buvo priimta Europos Bendrijų Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis<sup>3</sup> (toliau – Direktyva).

Dėl naujų narių įstojimo į ES, 1994 m. ir 2003 m. buvo padaryti korekciniai Direktyvos pakeitimai, o 2005 m. Direktyva<sup>4</sup> pakeista iš esmės<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 111-4123.

<sup>2</sup> MEDELIENĖ, A.; ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011, p. 66.

<sup>3</sup> 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys L*, 225, p. 1.

<sup>4</sup> 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys L*, 058, p. 19–27.

<sup>5</sup> Direktyva pradėta taikyti daliniam skaidymui ir Europos Bendrovės (SE) ar Europos kooperatinės bendrovės (SCE) registruotos buveinės perkėlimui.

Direktyvos tikslas – Bendrijoje sukurti analogiškas vidaus rinkai sąlygas ir panaikinti apribojimus, kliūtis ir suvaržymus, kylančius iš valstybių nacionalinės teisės, kurie apsunkina įmonių jungimąsi, skaidymą, turto perleidimą ir keitimąsi akcijomis<sup>6</sup> tais atvejais, *kai tokioje operacijoje dalyvauja kelių valstybių narių įmonės*.

Šis tikslas įgyvendinamas Direktyvoje sukuriant sistemą, kuri leidžia, esant tam tikroms sąlygoms, atidėti reorganizavimo ar perleidimo metu susidarančių turto vertės padidėjimo pajamų (finansinės apskaitos tikslais) apmokestinimą iki to momento, kol šis turtas bus parduotas ar kitaip perleistas vėlesnių sandorių metu.

Supaprastintai Direktyvos veikimo mechanizmas yra toks, kad mokesčių tikslais reorganizavimo ar perleidimo metu perleidžiamas turtas ir įsipareigojimai įsigyjančiame vienete apskaitomi ne rinkos, o istorinėmis mokesčinėmis vertėmis, buvusiomis iki jų perleidimo, taigi turto vertės padidėjimo pajamos (skirtumas tarp turto perleidimo kainos ir įsigijimo kainos) perleidžiančiame vienete nesusidaro. Turto vertės padidėjimo pajamos susidaro ir yra atitinkamai apmokestinamos tik vėlesnio tokio turto pardavimo ar kitokio perleidimo metu.

Iš esmės reorganizavimo ar perleidimo sandoriai yra „popieriniai“, t. y. piniginio apmokėjimo už perleistą turtą nėra, taigi ir jų apmokestinimas būtų nesąžiningas, jei būtų reikalaujama mokėti mokesčius, nors faktiškai piniginio atlygio (su tam tikromis išimtimis, aptariamomis šiame straipsnyje vėliau) nė viena iš šalių nėra gavusi<sup>7</sup>.

Lietuvoje Direktyvos nuostatos įgyvendintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo<sup>8</sup> (toliau – Pelno mokesčio įstatymas) IX skyriuje. Labai svarbu paminėti tai, kad, siekiant užtikrinti vienodą ES teisės taikymą visose ES šalyse, Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – Teisingumo Teismas, Teismas) suteikta teisė aiškinti ES teisę<sup>9</sup>. Taigi, taikant ir aiškinant Direktyvos, o kartu ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, turėtų būti atsižvelgiama ir į šio teismo praktiką.

Reorganizavimai ir perleidimai Lietuvoje – vis dažniau pasitaikanti verslo pertvarkymo forma. Šiais atvejais kyla įvairių, tiek praktinių, tiek teorinių problemų.

Visų pirma, kaip minėta, Direktyvos nuostatos yra taikomos tais atvejais, kai reorganizuojant arba perleidžiant dalyvauja kelių valstybių narių įmonės. Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas, perkeldamas Direktyvos nuostatas į Pelno mokesčio įstatymą, analogišką palankų apmokestinimą pasirinko taikyti ir tarptautinio elemento neturinčioms situacijoms, kai, pvz., sujungiamos dvi Lietuvos įmonės. Taigi kyla klausimas, ar ir tokiais atvejais kilus mokesčiniam ginčui mokesčių mokėtojas galėtų remtis Direktyvos nuostatomis ir jas aiškinančia Teisingumo Teismo praktika.

Išnagrinėjus Direktyvą akivaizdu ir tai, kad jos 11 straipsnis – mokesčių išvengti skirta priemonė – į Pelno mokesčio įstatymą nebuvo perkelta. Tad ar tokiais atvejais, kai mokesčių mokėtojas

---

<sup>6</sup> Po 2005 m. Direktyvos pakeitimų jos nuostatos taikomos ir daliniam skaidymui bei Europos Bendrovės (SE) ar Europos kooperatinės bendrovės (SCE) registruotos buveinės perkėlimui. Toliau šiame straipsnyje paprastumo tikslais visos operacijos bendrai vadinamos reorganizavimo ar perleidimo atvejais.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad nors oficialiame Direktyvos vertime vartojamos sąvokos „turto perleidimas“ ir „dalinis skaidymas“, abiem atvejais kalbama apie veiklos perleidimą, tik „turto perleidimo atveju“ veikla perleidžiama „žemyn“, t. y. mainais už įsigyjančiojo vieneto akcijas (Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 6 punktas), o „dalinio skaidymo“ atveju – „iš šoną“ – mažinamas perleidžiančio vieneto įstatinis kapitalas, o mainas perleidžiančio vieneto akcininkai gauna įsigyjančiojo vieneto akcijų (Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 5 punktas). Toliau tekste vartojamos Direktyvos oficialiame vertime pateiktos sąvokos.

<sup>7</sup> FINNERTY, C. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdamas: IBFD Publications BV, 2007, p. 26; TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law*, Netherlands: Kluwer Law International, 2012, p. 662, 669; LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Wien: Spiramus Press, 2013, p. 153, 160.

<sup>8</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.

<sup>9</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-27]. Prieiga per internetą: <<http://curia.europa.eu/>>.

tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atveju siekia išvengti mokesčių, jo pajamos galėtų būti atitinkamai apmokestintos Lietuvoje ir kokių instrumentu turėtų vadovautis mokesčių administratorius?

Galiausiai Pelnų mokesčio įstatyme, tuo pačiu metu, kai buvo perkliamos Direktyvos nuostatos, buvo numatytas apribojimas perleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas (dalis, pajus). Ar tokio apribojimo numatymas nacionaliniame įstatyme gali būti laikomas pertekliniu; o gal jis yra pagrįstas, kaip bendrosios Direktyvoje įtvirtintos mokesčių išvengti skirtos normos sukonkretinimas?

Šio straipsnio tikslas – atsakyti į nurodytus praktikoje kylančius klausimus. Naudojant sisteminės analizės, loginį-analitinį, istorinį ir kitus tyrimo metodus straipsnyje išnagrinėta Teisingumo Teismo praktika, aiškinant 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, Pelnų mokesčio įstatymas ir kiti reorganizavimo ir perleidimo atvejams aktualūs teisės aktai, jų taikymo praktika Lietuvoje. Straipsnyje daugiausia vadovautasi Teisingumo Teismo praktika, taip pat nagrinėta specialioji literatūra, atsižvelgta į Direktyvos įgyvendinimo studiją<sup>10</sup>.

Pažymėtina, kad anksčiau reorganizavimo ir perleidimo atvejai bei Teisingumo Teismo praktika šiuo klausimu Lietuvos teisės moksle nagrinėta tik Vilniaus universiteto Teisės fakulteto studento Lauryno Ladietos magistro darbe „Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai“<sup>11</sup>. Teisingumo Teismo praktika minėtame darbe nagrinėta fragmentiškai, o šiame straipsnyje keliamos problemos apskritai neminimos. Kai kurios reorganizavimo ar perleidimo problemos nagrinėtos ir periodinėje spaudoje, tačiau tik praktiniu aspektu.

## **1. Teisingumo Teismo praktikos Direktyvos taikymo srityje apžvalga. Teisingumo Teismo teisė aiškinti Direktyvos nuostatas tais atvejais, kai byloje taikoma tik nacionalinė teisė**

Nuo Direktyvos priėmimo iki šio straipsnio rengimo Teisingumo Teismas (vadovaujantis oficialios šio Teismo interneto svetainės duomenimis<sup>12</sup>) buvo išnagrinėjęs vienuolika su Direktyvos taikymu susijusių bylų. Dviejose iš jų buvo sprendžiamas Direktyvos nuostatų perkėlimo į nacionalinę teisę klausimas ir konstatuota, kad Belgija<sup>13</sup> ir Graikija<sup>14</sup> neįvykdė Bendrijai prisiimtų įsipareigojimų ir nacionalinėje teisėje Direktyvos nuostatų per nustatytą terminą neįgyvendino.

Likusiose bylose nagrinėti klausimai šio straipsnio tikslais skirstomi į tris grupes: 1. Teisingumo Teismo teisė aiškinti Direktyvą tais atvejais, kai byloje nėra tarptautinio elemento (reorganizuojant ar perleidžiant dalyvauja tik vienos valstybės subjektai) ir taikoma tik nacionalinė teisė. 2. Direktyvoje numatyto palankaus apmokestinimo režimo netaikymas mokesčių slėpimo ir vengimo atvejais. 3. Kiti konkretūs klausimai: termino „veiklos dalis“ aiškinimas, akcijų kainų skirtumo apmokėjimo pinigais sąlygos ir įsigytų akcijų vertės klausimas.

Kalbant apie Teisingumo Teismo teisę aiškinti Direktyvos nuostatas tada, kai taikoma tik nacionalinė teisė, visų pirma pažymėtina, kad į Direktyvos reglamentavimo sritį patenka tik valstybės ribas

---

<sup>10</sup> Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended) [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-20]. Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/mergers\\_directive/study\\_impl\\_direct.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf)>. Studiją atliko tarptautinė audito kompanija EY. Dokumente pateikiama visapusiškai Direktyvos įgyvendinimo 27-iose ES šalyse narėse apžvalga. Šis dokumentas paskelbtas Europos Komisijos svetainėje 2009 m. sausį, jį rengiant dalyvavo ir straipsnio autorė.

<sup>11</sup> LADIETA, L. *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai*: magistro darbas. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007.

<sup>12</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-27] <...>.

<sup>13</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gegužės 8 d. sprendimas *Komisija prieš Belgiją (C-392/07)*.

<sup>14</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1998 m. vasario 19 d. sprendimas *Komisija prieš Graikijos Respubliką (C-8/97)*.

peržengiantys reorganizavimo ir perleidimo atvejais<sup>15</sup>. Situacijoms, kai, pvz., sujungiamos tik įmonės vienos valstybės rezidentės, Direktyva nėra taikoma. Tačiau labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad daugeliu atvejų valstybės narės, perkeldamos Direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę ir siekdamos išvengti savo rezidentų diskriminacijos<sup>16</sup>, nusprendė tokį patį palankų, kaip kad numatytas Direktyvoje, apmokestinimo režimą taikyti ir tais atvejais, kai reorganizuojant ar perleidžiant dalyvauja tik tos vienos valstybės rezidentai, t. y. atvejams, kai Direktyvos nuostatos nebūtų taikomos (toks pats principas pasirinktas ir Lietuvoje). Taigi kyla klausimas, ar tokiais atvejais Teismas turėtų teikti prejudicinį sprendimą, t. y. aiškinti Direktyvos nuostatas, ar ne.

Labai įdomu, kad net šešiose bylose<sup>17</sup>, kurias nagrinėjo Teisingumo Teismas, nebuvo tarptautinio elemento ir taikyta tik nacionalinė valstybių narių teisė. Taigi, atsižvelgiant į susiklosčiusią praktiką galima daryti išvadą, kad Direktyva netgi dažniau buvo taikoma nacionaliniu nei tarptautiniu lygmeniu<sup>18</sup>. Todėl nacionaliniai teismai, kreipdamiesi į Teisingumo Teismą prejudicinio sprendimo konkrečiu jiems kilusiu klausimu, visų pirma klausė, ar tie atvejai, kai konkrečioje byloje Direktyva tiesiogiai nėra taikoma ir tik nacionalinio įstatymų leidėjo valia susidariusioje situacijoje taikomos Direktyvoje numatytos taisyklės, priskirtini Teismo kompetencijai.

Įdomu tai, kad, generalinio advokato nuomone, kurią jis išdėstė „*Leur-Bloem*“ byloje<sup>19</sup>, nacionaliniai teisės aktai viso labo pasiskolino Bendrijos taisyklę ir perkėlė ją už jos pačios taikymo ribų. Taigi Teismas, advokato nuomone, tokiais atvejais Direktyvos nuostatų neturėtų aiškinti. Teismas šia generalinio advokato nuomone nesivadovavo: jo nuomone, Teismo kompetencijai priskirtini ir tie atvejai, kai susidariusiai situacijai nėra tiesiogiai taikoma ES teisė, tačiau nacionaliniuose teisės aktuose, perkeltant Direktyvos nuostatas, nuspręsta vienodas taisykles taikyti tiek tarptautinio elemento neturinčioms situacijoms, tiek toms situacijoms, kurioms taikoma Direktyva.

Šioje byloje buvo dar kartą pakartotas ir ankstesnėje Teismo praktikoje suformuluotas principas, kad nacionaliniai teismai gali kreiptis Teisingumo Teismo išaiškinimo net ir tais atvejais, kai nagrinėjamos bylos aplinkybėms Bendrijos teisė nebūtų taikoma, tačiau konkrečioje situacijoje ji taikoma vadovaujantis nacionalinės teisės ar šalių sudarytos sutarties nuostatomis<sup>20</sup>.

Taigi byloje Teisingumo Teismas suformulavo bendrą taisyklę, jog tais atvejais, kai reglamentuojant išimtinai nacionalinės teisės reguliavimo sričiai priskirtinus klausimus, valstybės narės, tam, kad, be kita ko, būtų išvengta savo šalies rezidentų diskriminacijos ar konkurencijos iškreipimų, taiko tokius pačius principus kaip ir įtvirtinti Sąjungos teisėje, akivaizdu, kad egzistuoja Sąjungos interesas iš Sąjungos teisės perkeltas nuostatas aiškinti vienodai. Šios taisyklės Teismas nuosekliai laikėsi ir kitose bylose<sup>21</sup>.

<sup>15</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 654.

<sup>16</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 691.

<sup>17</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Punch Graphix Prepress Belgium NV* prieš Belgijos valstybę (C-371/11); Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Pelati d.o.o. prieš Slovėnijos Respubliką* (C603/10); Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia prieš Valstybės sekretorių mokesčių klausimais* (C-126/10); Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcizų ministeriją* (C-321/05); Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. vasario 15 d. sprendimas *Andersen og Jensen ApS prieš Danijos finansų ministeriją* (C-43/00); Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A.Leur-Bloem prieš Nyderlandų mokesčių inspekciją* (C-28/95).

<sup>18</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 702.

<sup>19</sup> Generalinio advokato Jakobs išvada byloje, kurioje buvo priimtas 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A. Leur-Bloem* <...>.

<sup>20</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A. Leur-Bloem* <...>; Survey of the implementation of the Council Directive <...>.

<sup>21</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Punch Graphix Prepress Belgium NV* <...>; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Pelati d.o.o.* <...>; Europos Sąjungos

Kalbant apie tokios Teisingumo Teismo praktikos reikšmę Lietuvoje taikant Pelno mokesčio įstatymą, visų pirma atkreiptinas dėmesys į Administracinių bylų teisenos įstatymo<sup>22</sup> 4 straipsnio 3 dalį, pagal kurią, taikydamas Europos Sąjungos teisės normas, teismas taip pat vadovaujasi Europos Sąjungos teismo institucijų sprendimais ir preliminariais nutarimais.

Autoriaus nuomone, jei Teisingumo Teismo praktikoje ES teisei prilyginami ir tie atvejai, kai reglamentuodamos išimtinai nacionalinės teisės reguliavimo sričiai priskirtinus klausimus, valstybės narės taiko tokius pačius principus kaip ir įtvirtinti Sąjungos teisėje, tai Lietuvos administraciniai teismai, spręsdami mokesčius ginčus, kuriuose būtų taikomos Pelno mokesčio įstatymo nuostatos (tačiau tai nepatektų į Direktyvos reguliavimo sritį, t. y. nebūtų tarptautinio elemento – reorganizuojant ar perleidžiant dalyvautų tik nacionaliniai subjektai), privalėtų vadovautis ES teismo institucijų sprendimais ir preliminariais nutarimais.

Taip pat, vadovaujantis pirmiau aptarta Teisingumo Teismo praktika, Lietuvos administraciniai teismai, vadovaudamiesi Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 straipsnio 3 dalimi, nagrinėdami mokesčius bylas, galėtų kreiptis į Teisingumo Teismą preliminaraus nutarimo net ir tuo atveju, kai reorganizavimas ar perleidimas vyktų tik tarp nacionalinių subjektų ir toks atvejis į Direktyvos taikymo sritį formaliai nepakliūtų.

## 2. Direktyvoje numatyto palankaus apmokestinimo režimo netaikymas mokesčių vengimo ar slėpimo atvejais

Aptariant šį klausimą visų pirma pažymėtina, kad Direktyvos nuostatos yra taikomos visoms reorganizavimo ir perleidimo operacijoms, neatsižvelgiant į šių operacijų tikslą – pagrįstos ekonominės priežastys (grupės struktūros pertvarkymas ar pan.) ar net mokesčių vengimas ar slėpimas<sup>23</sup>. Tačiau siekiant apsaugoti valstybių narių ekonominius interesus Direktyva suteikia galimybę atsakyti taikyti jos nuostatas, jeigu jungimusi, skaidymu, turto perleidimu arba keitimusi akcijomis<sup>24</sup> siekiama išvengti mokesčių arba juos paslėpti. Šiuo tikslu Direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkte<sup>25</sup> nustatyta, kad „valstybės narės gali atsakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos nuostatų, jeigu paaiškėtų, kad jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis *pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų* yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas. Tai, kad viena iš minėtų operacijų vykdoma ne dėl tinkamų ekonominių priežasčių, pvz., operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, *gali leisti manyti*, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas“.

Pažymėtina, kad Direktyvos 11 straipsnis į Pelno mokesčio įstatymą, kuris, kaip minėta, būtų ir įgyvendino Direktyvą, nebuvo perkeltas<sup>26</sup>. Tačiau taip pat atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo<sup>27</sup> 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendroji neleidžianti vengti mokesčių norma – turinio viršenybės prieš formą principas. Taigi kyla klausimas, ar esant mokesčių

---

Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia* <...>; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofod* <...>; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. vasario 15 d. sprendimas *Andersen og Jensen ApS* <...>.

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 85-2566.

<sup>23</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 686.

<sup>24</sup> Kaip minėta, po 2005 m. Direktyvos pakeitimų jos nuostatos taikomos ir daliniam skaidymui bei Europos Bendrovės (SE) ar Europos kooperatinės bendrovės (SCE) registruotos buveinės perkėlimui.

<sup>25</sup> Atkreiptinas dėmesys, kad po Direktyvos pakeitimų 2005 m. Direktyvos numeracija buvo pakeista ir 11 straipsnis tapo 15, tačiau čia ir toliau paprastumo dėlei nurodomas tik Direktyvos 11 straipsnis.

<sup>26</sup> Specialios Pelno mokesčio įstatymo nuostatos, ribojančios reorganizavimo ar perleidimo metu įgytų akcijų perleidimą trejus metus, aptariamos šiame straipsnyje toliau.

<sup>27</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

mokėtojo piktnaudžiavimui tarptautinio reorganizavimo ar perleidimo atveju, atsižvelgiant į tai, kad Direktyvos 11 straipsnis pažodžiui į nacionalinius teisės aktus nebuvo perkeltas, mokesčių administratorius galėtų taikyti bendrąją Mokesčių administravimo įstatyme numatytą išvengtą mokesčių neleidžiančią normą.

„*Kofoed*“ byloje<sup>28</sup> Teisingumo Teismas būtent ir pateikė atsakymą į minėtą klausimą – analizuota galimybė taikyti Direktyvos 11 straipsnio nuostatas tuo atveju, kai jos nėra pažodžiui perkeltos į valstybės narės nacionalinę teisę.

Aptariant šį Teismo sprendimą visų pirma pažymėtina, kad jis sujungia Direktyvos 11 straipsnį su bendroju Sąjungos principu, draudžiančiu piktnaudžiauti teise<sup>29</sup>: „Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas atspindi bendrąjį Bendrijos teisės principą, kad piktnaudžiavimas teise yra draudžiamas. Asmenys negali remtis Bendrijos teisės normomis siekdami apgauti arba piktnaudžiauti. Šių normų taikymas negali būti išplėstas taip, kad apimtų piktnaudžiavimo praktiką, t. y. operacijas, atliekamas ne sudarant pagrįstus komercinius sandorius, bet turint vienintelį tikslą – piktnaudžiaujant pasinaudoti Bendrijos teisėje numatytais lengvatomis.“<sup>30</sup> Šiuo atveju taip pat pažymėtina, kad Direktyvos 11 straipsnis, skirtingai nei bendroji Teisingumo teismo suformuluota piktnaudžiavimo teisėmis doktrina, yra taikomas net ir tuo atveju, kai *bent vienas* iš ūkinės operacijos tikslų yra mokesčių vengimas<sup>31</sup>.

Atsakant į klausimą, ar Direktyvos 11 straipsnis gali būti taikomas tada, kai jis nėra perkeltas į nacionalinę teisę, Teismo sprendime visų pirma atkreipiamas dėmesys į tai, kad teisinio teisingumo principas draudžia direktyvoms pačioms sukurti pareigas asmenims<sup>32</sup>. Tačiau taip pat pažymima, kad valstybės narės gali pasirinkti direktyvų įgyvendinimo formą ir būdus, leidžiančius geriausiai užtikrinti jų siekiamą rezultatą<sup>33</sup>.

Kaip šioje byloje pažymėjo generalinė advokatė<sup>34</sup>, tam tikrais atvejais Direktyvai perkelti, atsižvelgiant į jos turinį, gali pakakti ir bendro teisinio konteksto, todėl formalus ir pažodinis direktyvos nuostatų perėmimas specialiose nacionalinėse nuostatose nėra būtinas. Teismas sutiko su tokia generalinės advokatės nuomone ir nurodė, kad nagrinėjamoje byloje turėtų būti patikrinta, ar Danijos teisėje yra nuostata ar bendrasis principas, pagal kuriuos piktnaudžiavimas teise yra uždraustas, arba kitos nuostatos dėl mokesčių vengimo ar mokesčių slėpimo, kurios galėtų būti aiškinamos pagal Direktyvos 11 straipsnį ir pagrįstų Direktyvoje numatytų lengvatų netaikymą.

Taigi *Kofoed* byloje Teisingumo Teismas padarė aiškia išvadą, kad šalys narės gali uždrausti naudotis palankiu Direktyvoje numatytu apmokestinimo režimu net ir tuo atveju, kai atitinkamos Direktyvos nuostatos nėra tiesiogiai perkeltos į nacionalinius teisės aktus. Bendroji vengti mokesčių neleidžianti priemonė ar net doktrina gali būti tinkamos priemonės apmokestinimui pagrįsti<sup>35</sup>.

<sup>28</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

<sup>29</sup> Survey of the implementation of the Council Directive <...>.

<sup>30</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>; TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 686.

<sup>31</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 697; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise (C-255/02)*; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd prieš Commissioners of Inland Revenue (C-196/04)*; Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs prieš RBS Deutschland Holdings GmbH (C-277/09)*.

<sup>32</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>; TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 687–688; LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 172.

<sup>33</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

<sup>34</sup> Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. liepos 15 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

<sup>35</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 688; IBDF Tax Travel Companions. *ECJ Direct Tax Compass*. Amsterdamas: IBFD Publications BV, 2013, p. 82.

Kalbant apie tokio sprendimo reikšmę Lietuvoje, kaip jau buvo minėta, Direktyvos 11 straipsnio nuostatos į Lietuvos nacionalinę teisę, kaip ir aptartoje byloje Danijoje, nebuvo perkeltos. Atsižvelgiant į nurodytą Teisingumo Teismo sprendimą, tuo atveju, jei tarptautiniu reorganizavimu ar perleidimu būtų siekiama mokesstinės naudos, Lietuvos mokesčių administratorius galėtų vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalimi ir taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Mokesčių administratorius tokiu atveju neatsižvelgtų į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkurtų iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuotą pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas, taigi iš esmės atsisakytų taikyti Direktyvoje numatytas lengvatas.

Pažymėtina, kad Lietuvoje mokesčių ginčų nagrinėjimo praktikoje tais atvejais, kai reorganizavimu yra siekiama mokesstinės naudos, yra taikoma Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis<sup>36</sup>. Deja, nagrinėtoje byloje nebuvo tarptautinio elemento, taigi, nėra aišku, ar Lietuvoje mokesčius ginčus nagrinėjančios institucijos minėtą straipsnį taikytų net ir tuo atveju, kai reorganizuojant dalyvautų ir kitos ES valstybės narės subjektas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, o būtent tai, kad piktnaudžiavimo atvejais Lietuvoje galėtų būti taikomas bendrasis vengti mokesčių neleidžiantis principas, aktuali ir kita Teisingumo Teismo praktika, aiškinant Direktyvos 11 straipsnį.

Kalbant apie šį Direktyvos straipsnį visų pirma pažymėtina, kad nėra aiškaus jame vartojamų sąvokų „mokesčių vengimas“ ir „tinkamos ekonominės priežastys“ atskyrimo. Direktyvos 11 straipsnis iš esmės patvirtina, kad tuo atveju, kai yra tinkamos ekonominės priežastys, mokesčių vengimo nėra, ir atvirkščiai. Tačiau Direktyvoje nepateikiamas aiškus šių sąvokų atskyrimas, t. y. kada tinkamos ekonominės priežastys perauga į mokesčių vengimą ar slėpimą pagal Direktyvos prasmę.

Direktyvos 11 straipsnio turiniui atskleisti, be aptartos *Kofoed* bylos, aktualios *Leur-Bloem*<sup>37</sup>, *Modehuis*<sup>38</sup> ir *Foggia*<sup>39</sup> bylos.

Pirmoji ir svarbiausia byla yra *Leur-Bloem*.

Bylos fabula yra tokia, kad p. Leur Bloem buvo vienintelė dviejų Nyderlandų įmonių akcininkė ir direktorė. *Mainais* už šių įmonių akcijas ji planavo įsigyti kitos Nyderlandų įmonės akcijas (Direktyvos 2 straipsnis, d punktą, Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 7 punktą – akcijų mainai). Tokiu būdu p. Leur Bloem jau anksčiau minėtas dvi įmones būtų valdžiusi nebe tiesiogiai, o per naujai įsigytą holdingo bendrovę.

Nyderlandų mokesčių administratorius tokiam sandoriui atsisakė taikyti Nyderlandų pelno mokesčio įstatymą, nes šiame įstatyme, pateikiant akcijų mainų sąvoką, papildomai buvo nurodomas ir būtinas požymis – tokio sandorio tikslas. Įmonių, kurių akcijos mainomos, pagrindu privalėjo būti sukurtas ekonominiu ir finansiniu požiūriu vieningas vienetas.

Nyderlandų mokesčių administratoriaus nuomone, p. Leur Bloem sudarytas sandoris tokio tikslo neturėjo, tad, kilus ginčui, kreiptasi į Teisingumo Teismą prašant išaiškinti, ar Nyderlandų pelno mokesčio įstatymo nuostatos atitiko Direktyvą.

Savo sprendime Teismas visų pirma pažymėjo, kad minėtas sandorio tikslas Direktyvoje nėra nurodomas, taigi akivaizdu, kad Nyderlandų mokesčių administratorius tokią nuostatą į įstatymą įtraukė vadovaudamasis Direktyvos 11 straipsniu suteikta teise netaikyti Direktyvos tada, kai pagrindinis arba

<sup>36</sup> Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2011 m. liepos 25 d. sprendimas *byloje Nr. S173(7-119/2011)*.

<sup>37</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A. Leur-Bloem <...>*.

<sup>38</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gegužės 20 d. sprendimas *Modehuis A. Zwijnenburg BV prieš Valstybės finansų sekretorių (C-352/08)*.

<sup>39</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia <...>*.

vienas iš pagrindinių reorganizavimo arba perleidimo tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.

Aiškindamas Direktyvos 11 straipsnį Teismas savo sprendime priėjo prie keleto svarbių išvadų.

Visų pirma, vadovaujantis Teismo sprendimu, „Iš Direktyvos 11 straipsnio teksto bei tikslo aki-vaizdu, kad „tinkamos ekonominės priežastys“ yra sąvoka, kuri apima daugiau, nei vien mokestinę naudą“<sup>40</sup>. Taigi tokie atvejai, kai mokesčių mokėtojo sandorio tikslas yra mokestinė nauda, *galėtų būti* laikomi mokesčių vengimu. Šiems sandoriams Direktyvos nuostatos nebūtų taikomos.

Čia, autoriaus nuomone, labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad kalbant apie mokestinę naudą omenyje turimi tik tie mokesčiai, kurie patenka į Direktyvos taikymo sritį (paprastai tai valstybės narėse nustatytas pelno mokestis). Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo *Modehuis* byloje<sup>41</sup>, Direktyvos 11 straipsnis turėtų būti aiškinamas taip, kad jis neuždraudžia pasinaudoti Direktyvoje numatytomis lengvatomis, jei mokesčių mokėtojas siekia išvengti mokesčio, nepatenkančio į šios direktyvos taikymo sritį.

Kalbant apie *Modehuis* sprendimo reikšmę Lietuvoje, dar kartą paminėtina, kad mokesčių vengimo atvejais mokesčių administratorius turi teisę taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Šis principas galioja visiems Mokesčių administravimo įstatymu Lietuvoje nustatytiems mokesčiams. Taigi jei reorganizavimo ar perleidimo dėka būtų išvengta kito nei pelno mokestis mokėjimo į Lietuvos valstybės biudžetą, pirmiau nurodytas Teismo sprendimas negalėtų būti panaudotas kaip gynybinė mokesčių mokėtojo pozicija.

Grįžtant prie *Leur-Bloem* bylos, antra labai svarbi išvada, padaryta šioje byloje, yra ta, kad, siekiant nustatyti mokesčių mokėtojo tikslą (pagrįstos ekonominės priežastys ar mokesčių vengimas), negali būti remiamasi vien konkrečiais iš anksto nustatytais kriterijais (tokiais kaip kad kreipdamasis prejudicinio sprendimo nurodė Nyderlandų teismas – viena iš sandoryje dalyvaujančių įmonių nevykdo veiklos; sandoryje dalyvaujančių įmonių akcininkas ir direktorius tampa ir kito sandoryje dalyvaujančio asmens akcininku), o kiekvienas konkretus atvejis turi būti nagrinėjamas.

Teisingumo Teismo nuomone, Sąjungos teisėje nesant konkrečių nuostatų dėl Direktyvos 11 straipsnio taikymo, valstybės narės turi pačios nusistatyti atitinkamas taisykles. Šiuo atveju labai svarbu, kad taikant šį Direktyvos straipsnį nebūtų pažeistas ES teisėje įtvirtintas proporcingumo reikalavimas. Svarbu pažymėti, kad išankstinis konkrečių požymių, kaip kad jau minėti, apibūdinančių mokesčių vengimą, nustatymas, Teismo nuomone, šį ES įtvirtintą proporcingumo principą pažeistų<sup>42</sup>.

Šiuo atveju taip pat turėtų būti atkreiptas dėmesys į tai, kad tam tikrų papildomų sąlygų nacionalinėje teisėje nustatymas, kad būtų taikomos Direktyvoje numatytos mokesčių lengvatos, Direktyvai neprieštarauja. Štai Teisingumo Teismo byloje *Pelati*<sup>43</sup> buvo nagrinėjama tokia situacija, kai Slovėnijos teisės normos numatė papildomą reikalavimą per nustatytą terminą – 30 dienų iki reorganizavimo pabaigos – pateikti nustatytos formos prašymą, kad reorganizavimui būtų taikomos mokesčių lengvatos. Savo sprendime Teisingumo Teismas atsakė, jog toks reglamentavimas neprieštarauja Direktyvos 11 straipsniui. Tačiau šiuo atveju turėtų būti užtikrinta, kad termino skaičiavimo tvarka būtų pakankamai tiksli, aiški ir nuspėjama, kad apmokestinamieji asmenys žinotų savo teises ir galėtų pasinaudoti Direktyvoje numatytomis mokesčių lengvatomis.

Aptariamoje *Leur-Bloem* byloje Teisingumo Teismas pateikė dar vieną išvadą, kurią patikslino ir išplėtojo vėlesnėje savo praktikoje – o būtent tai, kad mokestinių nuostolių perkėlimas tarp reorga-

<sup>40</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A. Leur-Bloem* <...>.

<sup>41</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gegužės 20 d. sprendimas *Modehuis* <...>.

<sup>42</sup> Šis Teismo argumentas svarbus nagrinėjant Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintą ribojimą perleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas. Apie tai šiame straipsnyje rašoma toliau.

<sup>43</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Pelati d.o.o.* <...>.



nizuojant dalyvaujančių įmonių nėra tinkamos ekonominės priežastys pagal Direktyvą. Mokestinių nuostolių perkėlimas laikytinas mokestinės naudos siekimu, o tinkamos ekonominės priežastys turėtų būti aiškinamos plačiau nei vien mokestinė nauda<sup>44</sup>. Tačiau atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad mokestinių nuostolių perkėlimo Teismas nelaiškė ir mokesčių slėpimu ar vengimu remiantis Direktyva (vadovaujantis Direktyva, tinkamų ekonominių priežasčių nebuvimas *gali leisti manyti*, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas). Vėlesnėse bylose (pvz., *Foggia*) Teismas pažymėjo, kad siekiant nustatyti mokesčių vengimo faktą svarbus ne vien subjektyvus šalių ketinimas gauti mokestinės naudos; turėtų būti atsižvelgiama ir į kitas objektyvias bylos aplinkybes<sup>45</sup>.

Minėtoje *Foggia* byloje [...] prie Portugalijoje veikiančios įmonės *Foggia* buvo prijungtos trys kitos tos pačios grupės bendrovės. Remdamasi nacionaliniais teisės aktais, *Foggia* valstybės sekretoriui mokesčių klausimais pateikė prašymą leisti perimti prisijungtų įmonių nuostolius. Sekretorius šį prašymą patenkino, tačiau tik tiek, kiek tai buvo susiję su dviejų grupės įmonių nuostoliais. Trečiosios įmonės nuostolių (apie 2 mln. EUR) perimti nebuvo leista. Sekretorius tokį savo sprendimą motyvavo tuo, kad ši įmonė pastaraisiais metais iš savo veiklos nebeuždirbdavo pelno ir iš esmės tik investavo į vertybinius popierius, o ir pačių nuostolių kilmė buvo neaiški.

Savo sprendime Teisingumo Teismas nepateikė griežtos išvados, ar susidariusi situacija turėtų būti laikoma mokesčių vengimu. Teismo nuomone, atsižvelgiant į bylos aplinkybes, *gali būti*, kad operacija įvykdyta ne dėl tinkamų ekonominių priežasčių, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 11 straipsnį. Tačiau ar pakanka įrodymų teigti, kad susidurta su mokesčių vengimo ar slėpimo atveju pagal Direktyvos 11 straipsnį, *atsižvelgdamas į visas bylos aplinkybes, privalo patikrinti* prašymą pateikti prejuicinį sprendimą pateikęs teismas.

Taigi aptariamas Teismo sprendimas svarbus tuo, jog jame konstatuota, kad tinkamos ekonominės priežastys pagal Direktyvą gali egzistuoti net ir tada, kai siekiama mokestinės naudos. Svarbu, kad toks tikslas nebūtų pagrindinis, t. y. operacija nebūtų siekiama vien išvengti mokesčių ar juos paslėpti.

Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad šioje byloje buvo vykdomas reorganizavimas prijungimo būdu (Direktyvos 2 (a) straipsnis, Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1 punktas). Teismo nuomone, kiekvienai jungimo operacijai būdinga tai, kad dėl prisijungimo išnykus vienai ar kelioms iš grupės įmonių ir supaprastėjus grupės struktūrai, sumažėja administracinių ar valdymo išlaidų. Toks išlaidų sutaupymas, kaip nurodė Teismas, nelaikytinas tinkama ekonomine priežastimi pagal Direktyvą – jeigu nuolat būtų pripažįstama, kad administracinių ir valdymo išlaidų sumažėjimas yra tinkama ekonominė priežastis remiantis Direktyva ir nebūtų atsižvelgta į kitus operacijos tikslus, o ypač į tikslą gauti mokestinę naudą, Direktyvos 11 straipsnyje numatyta taisyklė nebektų savo prasmės ir nebesaugotų valstybių narių finansinių interesų. Anot Teismo, tokia situacija prieštarautų ir bendrajam Sąjungos teisės principui, draudžiančiam piktnaudžiauti teise (plačiau apie šį principą kalbėta nagrinėjant *Kofoed* bylą).

### ***2.1. Pelno mokesčio įstatyme numatyto apribojimo perleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas (dalis, pajus) pagrįstumo klausimas***

Šiame straipsnyje minėta, kad Pelno mokesčio įstatyme yra nustatyti apribojimai perleisti akcijas (dalis, pajus), įgytas reorganizavimo ar perleidimo metu; Direktyvoje tokie apribojimai nėra įtvirtinti, taigi tikslinga įvertinti jų pagrįstumą tiek Direktyvos, tiek Teisingumo Teismo praktikos kontekste.

Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio nuostatomis, Pelno mokesčio įstatyme numatytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais susidaręs turto vertės padidėjimas nėra laikomas pa-

<sup>44</sup> IBDF Tax Travel Companions <...>, p. 78.

<sup>45</sup> Survey of the implementation of the Council Directive <...>.

jamomis. Tačiau ši taisyklė tam tikrais atvejais (išdalijimas, padalijimas, veiklos ar turto perleidimas ir akcijų mainai) netaikoma, kai vienetas ar jo dalyviai, reorganizavimo ar perleidimo metu mainais gavę akcijų (dalių, pajų), jas parduoda ar kitaip perleidžia nuosavybėn nepraėjus trejiems metams (išskyrus Pelno mokesčio įstatyme numatytas išimtis).

Pavyzdžiui, vienetas – akcinė bendrovė – reorganizuojamas išdalijant, t. y. ji išdalija savo turta, teises ir pareigas į dvi ar daugiau dalių ir tuo pačiu momentu jos pereina dviem ar daugiau naujai kuriamų bendrovių. Tokios akcinės bendrovės dalyviai vietoj turėtų akcijų proporcingai mainais gauna naujai kuriamų bendrovių išleistų akcijų. Vadovaujantis minėtu Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsniu, akcininkų turto vertės padidėjimas nebus laikomas akcininkų, mainais gavusių naujų bendrovių akcijas, pajamomis. Tačiau jei šios akcijos bus parduotos ar kitaip perleistos nuosavybėn neišlaikius jų trejus metus, tai tokie mainai bus laikomi išmainytų akcijų *pardavimu* už išmainytų akcijų tikrąją rinkos kainą mainais gautų akcijų įsigijimo nuosavybėn dieną. Parduotų akcijų turto vertės padidėjimo pajamos bus apskaičiuojamos ir apmokestinamos Pelno mokesčio įstatyme numatyta tvarka<sup>46</sup>.

Minėtas 3 metų apribojimas Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas priėmus Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, įstatymo papildymo 37(3) straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei Pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymą<sup>47</sup>.

Kaip numatyta šio įstatymo projekto aiškinamajame rašte<sup>48</sup>, projekto tikslas – „perkelti Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, nuostatas“. Atsižvelgiant į šią direktyvą ir siekiant aiškiau reglamentuoti atvejus, susijusius su turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimu reorganizavimo ir perleidimo metu, projekte pasiūlyti atitinkami 41, 42, 43 ir 44 straipsnių pakeitimai, tame tarpe ir dėl įsigytų akcijų (dalių, pajų) išlaikymo tam tikrą laikotarpį.

Išnagrinėjus Direktyvos tekstą ir atsižvelgiant į tai, kad jame nėra konkrečių nuostatų dėl reorganizavimo ar perleidimo metu įgytų akcijų perleidimo ribojimo, galima daryti išvadą, kad toks apribojimas Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintas įgyvendinant aptartą Direktyvos 11 straipsnį.

Minėta, kad vienas iš Direktyvos preambulėje įtvirtintų tikslų – suteikti valstybėms narėms galimybę atsakyti taikyti šią direktyvą, jeigu jungimusi, skaidymu, turto perleidimu arba keitimuisi akcijomis siekiama išvengti mokesčių arba juos paslėpti. Šiuo tikslu Direktyvos 11 straipsnyje numatyta *bendra taisyklė*, kad valstybės narės gali atsakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi Direktyvos nuostatų, jeigu paaiškėtų, kad jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas. *Konkrečių priemonių* nustatymas paliktas valstybių narių kompetencijai.

<sup>46</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-19]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/>>.

<sup>47</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, įstatymo papildymo 37(3) straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei Pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 153-5653.

<sup>48</sup> Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, įstatymo papildymo 37(3) straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei Pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymo [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-20]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=2621981t/](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=2621981t/)>.

Minėta, kad taikant Direktyvos 11 straipsnį viena iš pirmųjų ir svarbiausių Teisingumo Teismo bylų yra *Leur-Bloem*. Šioje byloje pažymėta, kad, siekiant nustatyti mokesčių mokėtojo tikslą (pagrįstos ekonominės priežastys ar mokesčių vengimas) *negali būti vadovaujamosi vien tik konkrečiais iš anksto numatytais kriterijais*, o kiekvienas konkretus atvejis turi būti nagrinėjamas atskirai<sup>49</sup>.

Taip pat, kaip šiame sprendime nurodė Teismas, atsižvelgiant į tai, kad Sąjungos teisėje nėra konkrečių nuostatų dėl Direktyvos 11 straipsnio taikymo, valstybės narės turi pačios nusistatyti atitinkamas taisykles. Tačiau labai svarbu, kad taikant šį Direktyvos straipsnį *nebūtų pažeistas ES teisėje įtvirtintas proporcingumo reikalavimas*. Kaip šioje byloje pažymėjo Teisingumo Teismas, *išankstinis konkrečių požymių, apibūdinančių mokesčių vengimą, nustatymas, pažeistų ES įtvirtintą proporcingumo principą*.

Taigi, jeigu nustatoma visuotinai taikoma taisyklė, pagal kurią tam tikroms operacijų rūšims automatiškai netaikomos mokesstinės lengvatos ir nėra nagrinėjamas klausimas, ar iš tikrųjų vengiama mokesčių ir ar jie slepiami, tai neproporcinga tam, kas būtina mokesčių vengimui ar slėpimui išvengti, ir pažeidžia Direktyva siekiamą tikslą<sup>50</sup>.

Atsižvelgiant į tokį Teisingumo Teismo išaiškinimą, galima pagrįstai manyti, kad Pelno mokesčio įstatyme numatytas apribojimas trejus metus neperleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytų akcijų (dalių, pajų) prieštarauja Direktyvos nuostatomis ir ES teisėje įtvirtintam proporcingumo principui.

Įdomu pažymėti, kad, kaip jau buvo minėta šiame straipsnyje, 2008 m. tarptautinė audito kompanija EY atliko visapusę Direktyvos įgyvendinimo 27-iose ES šalyse narėse apžvalgą, kuri publikuota 2009 m. Bendriausiu požiūriu Direktyvos nuostatos į šalių narių nacionalinius teisės aktus buvo perkeltos tinkamai<sup>51</sup>. Tačiau šiuo atveju svarbu pažymėti, kad, vadovaujantis šios apžvalgos rezultatais, tik septyniose (įskaitant Lietuvą) iš tuo metu buvusių 27 ES šalių buvo nustatyti papildomi reikalavimai, tokie kaip antai: akcijų išlaikymo, veiklos tęstinumo, rezidavimo ar pan., tam, kad reorganizavimui arba perleidimui būtų taikomos Direktyvoje numatytos lengvatos. Teikiant išvadą, ar Direktyvos 11 straipsnis kiekvienoje šioje konkrečioje valstybėje narėje įgyvendintas tinkamai, visos šios šalys nurodė atsakymą – „abejotinas“, o Vokietija – „netinkamas“. Studijoje taip pat nurodoma, kad Vokietijoje numatyti papildomi akcijų išlaikymo reikalavimai (5 metai išdalijimo, padalijimo ir veiklos perleidimo atvejais bei 7 metai turto perleidimo ir akcijų mainų atvejais) prieštarauja *Leur-Bloem* sprendime išdėstytiems principams – išankstinis konkrečių mokesčių vengimo požymių nustatymas pažeidžia ES įtvirtintą proporcingumo principą.

Tokia pat nuomonė dėl kai kuriose valstybėse narėse iš anksto nusistatytų apribojimų išdėstyta ir literatūroje. Antai Ben. J. M. Terra savo knygoje „European Tax Law“<sup>52</sup> nurodo, kad valstybių narių požiūris į tai, kas turėtų būti laikoma piktnaudžiavimu, skirtingas. Štai Prancūzijoje buvo numatytas reikalavimas (turto) veiklos perleidimo atveju įgytas akcijas išlaikyti mažiausiai 5 metus, Vokietijoje – 7. Autoriaus nuomone, toks reglamentavimas pažeidžia proporcingo principą. Ypač tais atvejais, kai reorganizuojant ar perleidžiant dalyvaujantiems asmenims nesuteikiama galimybė apsiginti, t. y. įrodyti, kad jų valdytų akcijų perleidimas įvyko dėl pagrįstų ekonominių priežasčių.

Taigi, atsižvelgiant tiek į pirmiau išdėstytą Teisingumo Teismo poziciją *Leur-Bloem* byloje, tiek į Direktyvos įgyvendinimo studijoje ir literatūroje pateiktas išvadas, galima daryti išvadą, kad Pelno mokesčio įstatyme numatytas apribojimas trejus metus neperleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytas akcijas (dalis, pajus) prieštarauja Direktyvai ir bendriesiems ES principams.

<sup>49</sup> IBDF Tax Travel Companions <...>, p. 86.

<sup>50</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A. Leur-Bloem* <...>.

<sup>51</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 656.

<sup>52</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 689–670.

Šiuo atveju labai svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad, kaip *Leur-Bloem* byloje nurodė Teisingumo Teismas, akcijų mainai, net ir tais atvejais, kai tam tikrą įmonių grupės struktūrą siekiama sukurti *tik laikinai*, taip pat gali turėti pagrįstą ekonominę priežastį.

Literatūroje<sup>53</sup> pateikiama nuomonė, kad Direktyvos nuostatos dėl mokestinės prievolės atidėjimo tuo atveju, jei jos nebuvo tinkamai perkeltos į nacionalinę teisę, yra tiesioginio veikimo, nes yra aiškios ir besąlyginės. Taigi mokesčių mokėtojas santykiuose su valstybės institucijomis jomis gali vadovautis tiesiogiai.

Apibendrinant tai, kas pirmiau išdėstyta, autorės nuomone, tuo atveju, jei Lietuvoje, neišlaikius trejus metus, būtų perleistos reorganizavimo ar perleidimo metu įgytos akcijos ir mokesčių mokėtojas dėl to patirtų neigiamų mokestinių padarinių, papildomos mokestinės prievolės galėtų būti pagrįstai ginčijamos tiesiogiai remiantis tiek Direktyvos nuostatomis, tiek Teisingumo Teismo praktika.

### 3. Kiti konkretūs Teisingumo Teismo nagrinėti klausimai, jų reikšmė Lietuvoje

Straipsnio rengimo metu buvo rasta tik keletas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bei Mokestinių ginčų komisijos nagrinėtų bylų<sup>54</sup> taikant ir aiškinant Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatas. Šiame straipsnyje išskeltoms problemoms spręsti iš dalies buvo aktuali tik viena iš jų – ji paminėta šiame straipsnyje nagrinėjant Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies taikymo pagrįstumo tarptautinio reorganizavimo ir perleidimo atvejais klausimą.

Reorganizavimai ir perleidimai – vis dažniau pasitaikanti verslo pertvarkymo forma, tad, manytina, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos vertinant reorganizavimo ir perleidimo atvejus ateityje daugės. Sprendžiant šiuos ginčus, neatsižvelgiant į tai, ar nagrinėjama situacija turės tarptautinį elementą, ar bus tik nacionalinio pobūdžio, kaip nurodyta šiame straipsnyje, turės būti atsižvelgiama į Teisingumo Teismo praktiką. Todėl tikslinga aptarti ir kitus Teismo nagrinėtus klausimus.

#### 3.1. Sąvoka „veiklos dalis“

Vienas iš Direktyvoje numatytų perleidimo atvejų – turto perleidimas (angl. *transfer of assets*). Direktyvos 2 (c) straipsnyje turto perleidimas apibrėžiamas kaip toks atvejis, kai vienetas, toliau tęsiantis veiklą, perleidžia visas arba vieną ar daugiau veiklos dalių kitam vienetui mainais už šio vieneto akcijas.

Pelno mokesčio įstatyme aptariamas turto (tiksliau – veiklos<sup>55</sup>) perleidimas numatytas 41 straipsnio 1 dalies 6 punkte – tai atvejis, kai vienetas, toliau tęsiantis veiklą (perleidžiantysis vienetas), perleidžia veiklą kaip kompleksą arba vieną ar daugiau veiklos dalių kitam vienetui (įsigyjantysis vienetas) mainais už įsigyjančiojo vieneto akcijas (dalis, pajus).

Kalbant apie turto perleidimą visų pirma atkreiptinas dėmesys į tai, kad toks Direktyvoje pasirinktas operacijos įvardijimas nėra teisingas. Maža to – jis galėtų būti laikomas klaidinančiu, nes atskirų turto vienetų perleidimas net nepatenka į Direktyvos taikymo sritį<sup>56</sup> – Direktyvos taikymo tikslais, kaip matysime iš nagrinėjamos bylos, turėtų būti perleista veikla ar kelios jų. Literatūroje<sup>57</sup> aptariamą operaciją siūloma įvardyti ir vadinti *Transfer of branch(es)* (liet. veiklos (-ų) perleidimu).

<sup>53</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 699.

<sup>54</sup> Teismų praktika [interaktyvus. Žiūrėta 2014-01-14]. Prieiga per internetą: <www.infolex.lt>.

<sup>55</sup> Šios operacijos pavadinimu netikslumas iš dalies aptartas šiame straipsnyje anksčiau.

<sup>56</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 660. LANG, M. *et al. Introduction to European Tax Law* <...>, p. 157.

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

Taigi, atsižvelgiant į tai, kad atskirų turto vienetų perleidimas nepatenka į Direktyvos taikymo sritį, labai svarbu suprasti, kas Direktyvos taikymo tikslais būtų laikoma veiklos, kaip komplekso, perleidimu.

Aiškinant veiklos sąvoką svarbus Teisingumo Teismo sprendimas *Andersen og Jensen*<sup>58</sup> byloje.

Šios bylos fabula yra tokia, kad Danijos bendrovės *Randers Sport A/S* akcininkai, ketindami savo verslą perleisti vaikams, įkūrė naują bendrovę – *Randers Sport Nyt A/S*, kuriai turėjo pereiti *Randers Sport A/S* turtas (Direktyvos 2 (c) straipsnis). Tam, kad *Randers Sport A/S* būtų apsaugota nuo iš naujo verslo galinčių kilti prievolių, buvo paimta 10 mln. EUR paskola, kurios lėšos perduotos *Randers Sport A/S*, o įsipareigojimas tokią paskolą gražinti turėjo būti perleistas naujai kompanijai – *Randers Sport Nyt A/S*.

Danijos atsakingos institucijos atsisakė šiam sandoriui duoti pritarimą, t. y. taikyti mokesťines lengvatas. Kilus ginčui išaiškinimo kreiptasi į Teisingumo Teismą.

Šiame sprendime Teismas pateikė dvi svarbias išvadas.

Visų pirma, Teismo nuomone, iš Direktyvos nuostatų aišku, jog turto (veiklos) perleidimas pagal Direktyvą turi apimti *visą* su perleidžiama veikla susijusį turtą ir įsipareigojimus. Taigi tokie perleidimo atvejai, kai pagal sudarytą paskolos sutartį gautos lėšos lieka perleidžiančioje įmonėje, o su šia paskola susiję įsipareigojimai yra atiduodami, nelaikytini turto perleidimu Direktyvos požiūriu.

Maža to – aptariamam atveju ekonominiu požiūriu veikla buvo įsigyta ne mainais už akcijas, o už pinigus (veiklos dalį įsigijusios įmonės balanse buvo apskaitytas įsipareigojimas). O, kaip jau buvo minėta šiame straipsnyje ir anksčiau, Direktyvos nuostatos nėra taikomos tiems atvejams, kai turtas ar veikla įsigijami už pinigus<sup>59</sup>.

Antra, šioje byloje Teismas taip pat atkreipė dėmesį į tai, jog Direktyvos 2 (i) straipsnyje sąvoka „veiklos dalis“ apibūdinama kaip turto, teisių ir pareigų visuma, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra.

Aiškindamas šią Direktyvos nuostatą Teismas pažymėjo, kad vieneto autonomiškumas visų pirma turi būti vertinamas funkcinio požiūriu – perleisto turto pagrindu sudarytas ekonominis vienetas turėtų sugebėti veikti savarankiškai be papildomų išteklių ar investicijų. Ir tik paskui turi būti vertinamas finansinis savarankiškumas.

Pabaigoje pažymėtina, kad praktikoje nėra aišku, ar veikla (jos dalis) turėtų būti suprantama kaip akyvi veikla (pvz., gamybinis padalinys) ar tai taip pat galėtų būti pasyvi įmonės veikla (pvz., holdingas ir kontrolė). Teisingumo Teismas šiuo klausimu nepasisako, tačiau iš aptarto Teismo sprendimo aišku, kad perleidžiama veikla turėtų sugebėti veikti savarankiškai<sup>60</sup> ir tik po to turėtų būti vertinamas finansinis veiklos savarankiškumas.

Autorės nuomone, Pelno mokesčio įstatymo komentare<sup>61</sup> pateikta veiklos dalies samprata atitinka sampratą, pateikiamą Teisingumo Teismo praktikoje. Kaip šiame komentare aiškina Valstybinė mokesčių inspekcija, sąvoka „veiklos dalis“ suprantama kaip turto, teisių ir pareigų visuma, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vienetą, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra.

Komentare nurodoma, kad veiklos dalimi laikoma visuma materialiojo ir nematerialiojo turto, su tuo turtu susiję įsipareigojimai, teisės ir pareigos (pvz., įsipareigojimai tiekėjams, darbuotojams, įvai-

<sup>58</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2002 m. vasario 15 d. sprendimas *Andersen og Jensen ApS* <...>.

<sup>59</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 660–661. IBDF Tax Travel Companions <...>, p. 81; FINNERTY, C. *Fundamentals of International Tax Planning* <...> p. 26.

<sup>60</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 663.

<sup>61</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-19] <...>.

rūs leidimai, licencijos, technologijos, rinka (tiekėjų ir pirkėjų sąrašai) ir pan.), t. y. visa tai, kas leidžia tokią veiklos dalį identifikuoti ir išskirti iš visos įmonės veiklos kaip savarankišką ekonominį vienetą ir sudaro sąlygas toliau savarankiškai tokią veiklą vykdyti įsigyjančiajame vienetė. Veiklos dalies (veiklos padalinio) perleidimu nelaikomas pavienio materialiojo turto, tegul ir sudarančio perleidžiamos veiklos dalies materialųjį pagrindą, perleidimas.

### 3.2. Akcijų vertės skirtumo apmokėjimas pinigais

Direktyvos 2 (d) straipsnyje reglamentuojami akcijų mainai. Tai operacija, kai vienetas, siekdamas kontroliuoti kitą vienetą įsigydamas daugumą balsų ar turėdamas daugumą balsų ir siekdamas įsigyti daugiau to vieneto akcijų, perleidžia išleidžiamas savo akcijas mainais įsigyjamojo vieneto dalyviams už jų turimas įsigyjamojo vieneto akcijas.

Vargu ar pasitaikys atvejais, kai perleidžiančiojo vieneto akcijų vertė visiškai sutaps su įsigyjamo vieneto akcijų verte. Kita vertus, šiame straipsnyje minėta, kad Direktyvos nuostatos nėra taikomos, kai turtas ar veikla įsigyjami už pinigus. Taigi susidariusioms situacijoms spręsti Direktyvoje numatyta išimtis, kad jei, keičiant įsigyjamojo vieneto dalyvių turimas įsigyjamojo vieneto akcijas į įsigyjančiojo vieneto akcijas, akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais – tai ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės arba, kai nominalios vertės nėra, ne daugiau kaip 10 procentų balansinės akcijų vertės.

Pelno mokesčio įstatyme akcijų mainai reglamentuoti 41 straipsnio 2 dalies 7 punkte, čia iš esmės pakartojamos Direktyvos nuostatos, įskaitant ir galimybę ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės apmokėti pinigais.

Ne daugiau kaip 10 procentų akcijų nominalios vertės apmokėjimo pinigais galimybė Pelno mokesčio įstatyme numatyta ir kai kuriais kitais reorganizavimo ir perleidimo atvejais.

*Kofoed* byloje<sup>62</sup> aptariamas vienas iš dalies akcijų vertės apmokėjimo pinigais aspektų.

H. M. Kofoed ir N. Toft turėjo po 50 proc. Danijos įmonės *Cosmopolit* akcijų. Jie taip pat įsigijo po vieną Airijos bendrovės *Dooralong* akciją. Pastaroji bendrovė padidino įstatinį kapitalą išleisdama naujas akcijas, kurios buvo iškeistos į H. M. Kofoed ir N. Toft turėtas *Cosmopolit* akcijas. Po tokios operacijos H. M. Kofoed ir N. Toft valdė *Dooralong* akcijas, o ši – visas *Cosmopolit* akcijas.

Praėjus dviem dienoms po akcijų mainų *Dooralong* gavo dividendų iš savo naujos dukterinės įmonės *Cosmopolit*, atitinkamai dar po dviejų dienų *Dooralong* visuotinis akcininkų susirinkimas nutarė išmokėti dividendus H. M. Kofoed ir N. Toft.

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

Teismas savo sprendime visų pirma atkreipė dėmesį į tai, kad, vadovaujantis Direktyvos nuostatomis, akcijų mainų atveju apmokėjimas grynaisiais pinigais ir akcijų įsigijimas yra to paties sandorio dalys. Apmokėjimas yra neatsiejama dalis atlyginimo, kurį įsigyjančioji įmonė moka įgytosios įmonės akcininkams, siekdama įgyti akcijų.

Taigi prie apmokėjimo grynaisiais pinigais pagal Direktyvos 2 (d) straipsnį negalima priskirti piniginio mokėjimo, kurį įsigyjančioji įmonė skiria įgytosios įmonės akcininkams vien dėl to, kad, pvz., tarp šių operacijų yra nedidelis laiko tarpas<sup>63</sup>. Kiekvienu nagrinėjamu atveju reikia patikrinti, ar apmokėjimas turi privalomo mokėjimo už įsigyjamas akcijas pobūdį.

<sup>62</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. liepos 5 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed* <...>.

<sup>63</sup> LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 171.

Aptariamoje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad nėra jokių aplinkybių, įrodančių, jog dividendai mokėti už įsigytas akcijas. Tačiau, jau šiame straipsnyje minėta, *Kofoed* byloje nagrinėtas ir Direktyvos 11 straipsnio taikymo klausimas. Taigi, nors dividendų išmokėjimas savo esme Teismo ir nelaikytas apmokėjimu už įsigytas akcijas, jei būtų nustatyta, kad pagrindinis arba vienas iš pagrindinių operacijos tikslų buvo mokesčių vengimas ar slėpimas, Direktyvoje numatytos mokesčių lengvatos tokiems akcijų mainams nebūtų taikomos.

Pažymėtina, kad Direktyvoje nėra numatyta, ar leidžiama pinigine įmoka turėtų būti paskirstoma visiems akcininkams proporcingai, taigi jei tokio reikalavimo nacionalinėje teisėje nėra, papildomas piniginis mokėjimas gali būti naudojamas kaip priemonė nepageidaujamų mažųjų akcininkų akcijoms išpirkti, aišku, jei laikomasi Direktyvoje numatyto 10 proc. vertės reikalavimo<sup>64</sup>. Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvoje akcijų paketo, mažesnio kaip 10 proc. įstatinio kapitalo, išpirkimas galimas tik skaidymo atveju, esant Akcinių bendrovių įstatyme<sup>65</sup> numatytoms papildomoms sąlygoms.

### 3.3. Išmainytų akcijų vertė

Kaip minėta šiame straipsnyje, Direktyvos esmė – mokestinės prievolės atidėjimas reorganizavimo ar perleidimo atvejais. Šiuo tikslu yra laikoma, kad turtas ar įsipareigojimai yra perleidžiami istorinėmis mokestinėmis vertėmis; istorinės mokestinės yra ir mainomų akcijų vertės. Taigi, reorganizavimo ar perleidimo metu turtą, įsipareigojimus ar akcijas įgijęs vienetas jas turi apskaityti istorinėmis mokestinėmis vertėmis, buvusiomis iki perleidimo<sup>66</sup> (mokestinės ir finansinės vertės šiuo atveju nesutampa, tačiau plačiau šis klausimas nėra nagrinėjamas kaip ne šio straipsnio objektas).

Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad tam tikrais atvejais dėl reorganizavimo metu įgytų akcijų vertės Direktyvoje nėra pasisakyta. Vienas iš tokių atvejų yra akcijų mainai (Direktyvos 2 (d) straipsnis, Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 7 punktą), kitas – dalinis skaidymas (Direktyvos b) a) punktas<sup>67</sup> (Pagal Pelno mokesčio įstatymą tai veiklos perleidimas – 41 straipsnio 2 dalies 6 punktą.) Plačiau aptarsime akcijų mainus.

Priminsime, kad akcijų mainų atveju vienetas, siekdamas visiškai kontroliuoti kitą vienetą įsigydamas daugumą balsų ar turėdamas daugumą balsų ir siekdamas įsigyti daugiau to vieneto akcijų, perleidžia išleidžiamas savo akcijas mainais įsigyjamojo vieneto dalyviams už jų turimas įsigyjamojo vieneto akcijas.

Vadovaujantis Direktyvos 8 straipsnio nuostatomis, kai akcijų mainų atveju vieneto dalyviai už turimas vieneto akcijas mainais gauna kito vieneto akcijų, tai akcininkų turto vertės padidėjimas nėra apmokestinamas. Tačiau tokia nuostata taikoma tik tuo atveju, kai vieneto dalyviai mainais gautų naujų akcijų mokesčių tikslais neapskaito didesne verte nei šių dalyvių išmainytų akcijų kaina, buvusi iki šių akcijų perdavimo mainais.

Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnyje įtvirtintos analogiškos taisyklės – kai šio įstatymo 41 straipsnyje nustatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais vieneto dalyviai už turimas šio vieneto akcijas mainais gauna kito vieneto akcijų, tai turto vertės padidėjimas nelaikomas tų dalyvių, mainais gavusių naujas akcijas, pajamomis. Tokiu atveju vieneto dalyvių mainais gautų naujų akcijų įsigijimo kaina yra šių dalyvių išmainytų akcijų įsigijimo kaina, buvusi iki šių akcijų perdavimo mainais.

<sup>64</sup> TERRA, B.; WALTER, P., *European Tax Law <...>*, p. 667.

<sup>65</sup> Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 64-1914.

<sup>66</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law <...>*, p. 669; LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law <...>*, p. 158.

<sup>67</sup> TERRA, B.; WALTER P. *European Tax Law <...>*, p 678.

Taigi iš pateiktų nuostatų akivaizdu, kad nei Direktyvoje, nei Pelno mokesčio įstatyme nėra konkrečiai pasakyta, kokia verte mainų atveju gautas akcijas turėtų apskaityti įsigyjančioji įmonė (kalbama tik apie įsigyjamąsias įmonės dalyvius).

Viena vertus, minėta anksčiau, Direktyvos taikymo tikslais turtas, įsipareigojimai ir akcijos yra perleidžiami istorinėmis mokesstinėmis vertėmis. Kita vertus, neleidus įsigyjančiosios įmonės įgytų akcijų apskaityti rinkos verte, susidarytų dvigubas ekonominis apmokestinimas – iš esmės tos pačios turto vertės padidėjimo pajamos būtų apmokestintos tiek įsigyjančiajam vienetui perleidus mainų metu įgytas akcijas, tiek buvusiam įsigyjosios įmonės akcininkui perleidus mainų metu gautas įsigyjančiosios įmonės akcijas<sup>68</sup>.

Pažymėtina, kad Lietuvoje dvigubo ekonominio apmokestinimo klausimas išspręstas apibendrintame Valstybinės mokesčių inspekcijos parengtame Pelno mokesčio įstatymo komentare<sup>69</sup>. Kaip paaiškinta komentare, kai atliekami akcijų mainai, t. y. kai Lietuvos vienetas, siekdamas kontroliuoti kitą Lietuvos ar užsienio vieneta, įsigyja to kito vieneto akcijas iš jo dalyvio, mainais už jas perleisdamas savo naujai išleistas akcijas, tai to Lietuvos vieneto taip mainais gautų akcijų įsigijimo kaina yra jo išleistų akcijų emisijos kaina (įskaitant tiesiogines išlaidas, susijusias su mainais gautų akcijų įsigijimu).

Įsigyjančiajai įmonei apskaityti akcijas rinkos verte, Teisingumo Teismo nuomone, nedraudžia ir Direktyva, maža to – toks pasirinkimas neturi sukelti neigiamų mokesčių padarinių įsigyjamąsias įmonės akcininkui<sup>70</sup>. Teisingumo Teismo nagrinėtoje *A.T.* byloje<sup>71</sup> kilo klausimas dėl to, kaip įsigyjamąsias įmonės akcininko atžvilgiu turėtų būti traktuojami tie atvejai, kai įsigyjančioji įmonė mainais gautas akcijas apskaito rinkos verte, t. y. didesne verte, nei šias akcijas apskaitė įsigyjamąsias įmonės akcininkas.

Byloje Vokietijoje įsteigtos bendrovės *A.T.* grupei priklausė kita Vokietijoje įsteigta bendrovė *C-GmbH*. *A.T.* šias *C-GmbH* akcijas išmainė į naujai išleistas Prancūzijos įmonės *G-SA* akcijas. *GSA* mainais įgytas *C-GmbH* akcijas apskaitė ne verte, iki tol buvusią *A.T.*, o akcijų perleidimo sutartyje numatyta rinkos verte. Atsižvelgiant į šią aplinkybę, Vokietijoje buvo apmokestintos *A.T.* turto vertės padidėjimo pajamos, apskaičiuotos kaip *C-GmbH* akcijų įsigijimo vertės ir šių akcijų rinkos vertės skirtumas.

Kilus ginčui, į Teisingumo Teismą kreiptasi prejudicinio sprendimo siekiant išsiaiškinti, ar perleidžiančioji bendrovė mainais gautas akcijas gali apskaityti istorine išmainytų akcijų verte tik tada, jei ir įsigyjančioji bendrovė mainais gautas akcijas apskaito jų istorine, buvusią perleidžiančios įmonės verte.

Atsakydamas į šį klausimą Teismas išsiaiškino, kad remdamosi Direktyvos 11 straipsniu valstybės narės gali atsakyti taikyti arba neleisti pasinaudoti visomis Direktyvos nuostatomis tik išimtiniais ir ypatingais atvejais, o aptariama Vokietijos teisėje numatyta sąlyga prieštarauja Direktyvos nuostatomis.

Literatūroje aptinkama nuomonė<sup>72</sup>, kad pirmiau nurodytu Teismo sprendimu reikėtų vadovautis ir dalinio skaidymo atvejais.

## Išvados

1. Atsižvelgiant į tai, kad Teisingumo Teismo praktikoje Europos Sąjungos teisei prilyginami tie atvejai, kai, reglamentuodamos išimtinai nacionalinės teisės reguliavimo sričiai priskirtinus klau-

<sup>68</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 678.

<sup>69</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-19] <...>.

<sup>70</sup> LANG, M., et al. *Introduction to European Tax Law* <...>, p. 167.

<sup>71</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas *A.T. prieš Štutgarto mokesčių inspekciją įmonėms (C-285/07)*.

<sup>72</sup> TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law* <...>, p. 679.



- simus, valstybės narės taiko tokius pačius principus kaip ir įtvirtinti Sąjungos teisėje, Lietuvos administraciniai teismai, sprenddami mokestinius ginčus, kuriuose būtų taikomos Pelno mokesčio įstatymo nuostatos (tačiau tai nepatektų į Direktyvos reguliavimo sritį, t. y. nebūtų tarptautinio elemento – reorganizuojant ar perleidžiant dalyvautų tik nacionaliniai subjektai), taip pat turėtų vadovautis Teisingumo Teismo sprendimais ir preliminariais nutarimais. Tokiais atvejais administraciniai teismai byloje kilusiais klausimais taip pat galėtų kreiptis į Teisingumo Teismą preliminaraus nutarimo.
2. Direktyvos 11 straipsnio nuostatos į Lietuvos nacionalinę teisę nebuvo perkeltos. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, tuo atveju, jei tarptautiniu reorganizavimu ar perleidimu būtų siekiama išvengti mokesčių, galėtų būti taikomas Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas. Taikant šį principą Lietuvos teismai turėtų atsižvelgti į tokias svarbias Teisingumo Teismo padarytas išvadas: 1. Nuostolių perkėlimas tarp reorganizuojant dalyvaujančių įmonių nelaikomas tinkamomis ekonominėmis priežastimis, tačiau nelaikomas ir mokesčių vengimu ar slėpimu; priimant galutinį sprendimą turėtų būti atsižvelgiama ir į kitas objektyvias bylos aplinkybes. 2. Kiekvienam reorganizavimui jungimo būdu būdinga tai, kad dėl prisijungimo išnykus vienai ar kelioms iš grupės įmonių ir supaprastėjus grupės struktūrai, sumažėja administracinių ar valdymo išlaidų. Toks išlaidų sutaupymas Teisingumo Teismo praktikoje nelaikomas tinkama ekonomine priežastimi pagal Direktyvą.
  3. Pelno mokesčio įstatyme numatytas apribojimas trejus metus neperleisti reorganizavimo ar perleidimo metu įgytų akcijų (dalių, pajų) prieštarauja Direktyvai ir bendriesiems Europos Sąjungos teisės principams. Taigi, tuo atveju, jei Lietuvoje, neišlaikius trejus metus, būtų perleistos reorganizavimo ar perleidimo metu įgytos akcijos ir mokesčių mokėtojas dėl to patirtų neigiamų mokestinių padarinių, papildomos mokestinės prievolės galėtų būti pagrįstai ginčijamos tiesiogiai remiantis tiek Direktyvos nuostatomis, tiek Teisingumo Teismo praktika.

## LITERATŪRA

### Norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 111-4123.
2. 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys L*, 225, p. 1.
3. 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. *Oficialusis leidinys L*, 058, p. 19–27.
4. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 85-2566.
5. Lietuvos Respublikos acinių bendrovių įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 64-1914.
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, nr. 110-3992.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 632243.
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, įstatymo papildymo 37(3) straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei Pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 153-5653.

### Specialioji literatūra

9. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, įstatymo papildymo 37(3) straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei Pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo

ir papildymo, įstatymo papildymo 37(1) bei 37(2) straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymo [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-20]. Prieiga per internetą: <[http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=262198lt](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=262198lt)>.

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

11. FINNERTY, C. *International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2007.

12. IBDF Tax Travel Companions. *ECJ Direct Tax Compass*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2013.

13. LADIETA, L. *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai*: magistro darbas. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2007.

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

15. MARCIJONAS, A.; ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*, Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

16. MEDELIENĖ, A.; ir SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.

17. Survey of the implementation of the Council Directive 90/434/EEC (The Merger Directive, as amended) [interaktyvus. Žiūrėta 2013-06-20]. Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/mergers\\_directive/study\\_impl\\_direct.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/mergers_directive/study_impl_direct.pdf)>.

18. Teismų praktika [interaktyvus. Žiūrėta 2014-01-14]. Prieiga per internetą: <[www.infolex.lt](http://www.infolex.lt)>.

19. TERRA, B.; WALTER, P. *European Tax Law*; Netherlands: Kluwer Law International, 2012.

20. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus. Žiūrėta 20130619]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/>>.

### Praktinė medžiaga

21. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (C-255/02)*.

22. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue (C-196/04)*.

23. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs prieš RBS Deutschland Holdings GmbH (C-277/09)*.

24. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. spalio 18 d. sprendimas *Punch Graphix Prepress Belgium NV prieš Belgijos valstybę (C-371/11)*.

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

26. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2011 m. lapkričio 10 d. sprendimas *Foggia prieš Valstybės sekretorių mokesčių klausimais (C-126/10)*.

27. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. gegužės 20 d. sprendimas *Modehuis A. Zwijnenburg BV prieš Valstybės finansų sekretorių (C-352/08)*.

28. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gegužės 8 d. sprendimas *Komisija prieš Belgiją (C-392/07)*.

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

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

31. Generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje, kurioje buvo priimtas 2007 m. liepos 15 d. sprendimas *Hans Markus Kofoed prieš Mokesčių ir akcizų ministeriją (C-321/05)*.

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

33. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1998 m. vasario 19 d. sprendimas *Komisija prieš Graikijos Respubliką (C-8/97)*.

34. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A. Leur-Bloem prieš Nyderlandų mokesčių inspekciją (C-28/95)*.

35. Generalinio advokato Jakobs išvada byloje, kurioje buvo priimtas 1997 m. liepos 17 d. sprendimas *A. Leur-Bloem prieš Nyderlandų mokesčių inspekciją (C-28/95)*.

36. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2011 m. liepos 25 d. sprendimas byloje *Nr. S-173(7-119/2011)*.

## ADDRESSING ISSUES OF ENTITY REORGANIZATIONS AND TRANSFERS IN ACCORDANCE WITH THE PRACTICE OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION

**Agnė Petkevičiūtė**

S u m m a r y

Upon joining the European Union, Union legislation became a part of the Lithuanian national tax legislation. On July 23, 1990 Council Directive 90/434/EEC on a Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions, Transfer of Assets and Exchange of Share Concerning Companies of Different Member States was adopted. Provisions of the Directive were implemented in the Chapter IX of the Law on Corporate Income Tax in Lithuania.

Reorganizations and transfers are more and more common in practice. Their implementation raises practical as well as academic issues, such as: 1) Would it be suitable to address the Directive as well the practice of the Court of Justice when there is no international element in the case discussed? 2) Would it be possible in the cases of tax avoidance in the course of international reorganization or transfer taxing income of a tax payer and what legal provisions should be applied by the tax authorities in such case? 3) Is a restriction implemented in the national Law on Corporate Tax to transfer securities acquired during the reorganization or transfer valid?

Having made an in-depth analysis the author of the article draws the following conclusions: 1) Lithuanian administrative courts, dealing with tax disputes, where provisions of the Lithuanian Law on Corporate Income Tax are applicable (but the case falls out of the scope of the Directive) should also follow decisions and preliminary rulings of the Court of Justice. Lithuanian administrative courts may also apply to the Court of Justice for a preliminary ruling when provisions of the Law on Corporate Income Tax are applicable; however the case is not in the scope of the Directive. 2) In the case of tax avoidance in the course of international reorganization or transfer a general anti-avoidance principle established in the Law on Tax Administration should be applied. 3) Provisions of the Law on Corporate Income Tax restricting transfer of securities acquired during reorganization or transfer are not in line with the Directive and the principles of the European Union law. In the case a tax payer suffers additional tax liabilities due to the breach of the mentioned restriction, his position could be reasonable defended by the direct application of the Directive as well as the practice of the Court of Justice of the European Union.

*Iteikta 2013 m. rugsėjo 11 d.*

*Priimta publikuoti 2014 m. vasario 19 d.*