

Bendrovių reorganizavimo mokestiniai aspektai

Siekdami atriboti verslą nuo turto ir taip išskaidyti riziką ar tam tikrais atvejais konsoliduoti verslus, akcininkai vykdo bendrovių atskyrimus ar reorganizacijas. Tokie verslo pertvarkymai turi būti atliekami prieš tai įvertinus ne tik teisinius, bet ir mokesčius aspektus. Lietuvos mokesčių įstatymai suteikia galimybę atlikti verslo pertvarkymus, nesukeliant papildomų mokesčių prievolių nei tokiuose pertvarkymuose dalyvaujančioms bendrovėms, nei jų akcininkams. Šiame straipsnyje aptarsime pagrindinius mokesčius reorganizavimų bei atskyrimų aspektus.

Bendrosios nuostatos

Juridinių asmenų teisinį reorganizavimą reglamentuoja Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, taip pat kiti šių asmenų veiklą reguliuojantys įstatymai. Pagrindiniai bendrovių reorganizavimo, pertvarkymo principai yra išdėstyti Civilinio kodekso 2 knygos VIII skyriuje. Jeigu reorganizavimą vykdo uždarnosios akcinės (ar akcinės) bendrovės, jų detalus reglamentavimas apibrėžtas LR Akcinių bendrovių įstatyme.

Civilinio kodekso 2.95 straipsnio 2 dalis reorganizavimą apibrėžia kaip juridinio asmens pabaigą be likvidavimo procedūros. Taigi, iš apibrėžimo seka, kad pabaigus reorganizavimą, vienas ar keli juridiniai asmenys pasibaigia. Tai reiškia, kad reorganizuojant įmones negalima situacija, kada iš veikiančio juridinio asmens atskiriama dalis jo turto, kuri perduodama naujai steigiamai bendrovei, o senasis juridinis asmuo ir toliau veikia. Toks reorganizavimo būdas prieštarautų Civiliniam kodeksui. Todėl Akcinių bendrovių įstatymas numato atskirą institutą – atskyrimą, kai bendrovės, kuri tęsia veiklą, dalis gali būti atskiriama ir šiai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu gali būti kuriama viena ar kelios tos pačios teisinės formos naujos bendrovės. Lietuvos teisės aktai numato ir bendrovių, kurios registruotos kitose ES šalyse, vienos valstybės ribas peržengiantį jungimąsi.

Lietuvos teisės aktai numato ir tam tikrus informavimo apie numatomą reorganizavimą pranešimus. Reorganizuojant įmonę, Sodrai turi būti teikiamas 6-SD pranešimas apie draudėjo reorganizavimą kartu su draudėjo reorganizavimo sąlygų dokumento patvirtinta kopija. Prie minėto pranešimo gali reikėti teikti ir kitus pranešimus, priklausomai nuo to, kokių būdu reorganizuojama įmonė. Skiriasi ir pranešimų pateikimo terminai – nuo 3 iki 10 darbo dienų.

LR Darbo kodekso 47 str. 4 d. nustato, kad prieš priimdamas sprendimą dėl įmonės reorganizavimo, verslo ar jo dalies perdavimo ir kitus sprendimus, galinčius turėti esminės įtakos darbo organizavimui įmonėje ir darbuotojų teisinei padėčiai, darbdavys privalo informuoti darbuotojų atstovus ir konsultuotis su jais dėl tokio sprendimo priežasčių bei teisinių, ekonominių ir socialinių padarinių darbuotojams ir dėl numatytų priemonių galimiems padariniams išvengti arba jiems sušvelninti. Apie būsimą verslo ar jo dalies perdavimą darbuotojui turi būti pranešta iš anksto raštu ne vėliau kaip prieš 10 darbo dienų, nurodant verslo ar jo dalies perdavimo datą, teisinį pagrindą, tokio perdavimo ekonominius ir socialinius padarinius darbuotojui.

LR Pelno mokesčio reikalavimai, siekiant neutralaus apmokestinimo

Būtina pažymėti, kad vykdant verslo pertvarkymus, neretai atiduodama dokumentus parengti teisininkams, kurie neatsižvelgia į LR Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, kas sukelia papildomas mokesčines pasekmes tokiuose verslo pertvarkymuose dalyvaujančioms bendrovėms ir jų akcininkams. Mokesčio administratorius savo komentaruose ne kartą yra pažymėjęs, kad bet kokios bendrovės (Lietuvos ar užsienio) ar jo akcininkų turto vertės padidėjimo pajamoms ar nuostoliams

PMĮ IX skyriaus nuostatos dėl papildomo apmokestinimo išvengimo taikomos tik tada, jeigu reorganizavimas ar perleidimas, dėl kurių atsiranda tokios pajamos ar nuostoliai, vykdomas tokia *seka ir tvarka*, kuri atitinka visus PMĮ 41 straipsnio bet kurio punkto kriterijus. Reorganizavimo mokestinės pasekmės – įmonių ir jų akcininkų, juridinių asmenų, turto vertės padidėjimo pajamos, apmokestinamos taikant arba bendrąsias arba specialiąsias Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (PMĮ) nustatytas apmokestinimo taisykles. PMĮ nereglamentuoja vienetų reorganizavimo, jame tik nustatytos specialios taisyklės tam tikriems reorganizavimo ir turto perleidimo atvejams, kurių laikantis dėl turto perleidimo ar akcijų keitimosi atsiradusios įmonių ir jų akcininkų turto vertės padidėjimo pajamos bei iki reorganizavimo ar perleidimo neperkelti įmonių mokestiniai nuostoliai, pripažįstami specialia (palankesne įmonėms ir akcininkams) PMĮ IX skyriuje nustatyta tvarka. Reikėtų pažymėti, kad speciali palankesnė apmokestinimo tvarka taikoma ne visiems Civiliniame kodekse ir Akcinių bendrovių įstatyme numatytiems reorganizavimo atvejams, o tik tam tikriems - PMĮ išvardintiems - reorganizavimo ar turto perleidimo atvejams, kai reorganizavime dalyvauja šios įmonės:

- Lietuvos juridiniai asmenys, kurių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 arba 5 proc. pelno mokesčio tarifus; arba
- Lietuvos juridiniai asmenys, taikantys 15 arba 5 proc. pelno mokesčio tarifus, ir užsienio įmonės Europos Sąjungos valstybių narių rezidentai mokesčių tikslais, atitinkantys PMĮ nustatytus kriterijus.

Kai PMĮ 41 straipsnyje nustatytais reorganizavimo, turto perleidimo ar akcijų mainų tam tikrais atvejais nustatoma, kad mainant šiuose procesuose dalyvaujančių bendrovių akcininkų akcijas susidaręs akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, tai, taikant PMĮ nuostatas, toks skirtumas gali būti apmokamas pinigais, tik tuo atveju, kai tai aiškiai numatyta.

Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad specialios palankesnės apmokestinimo nuostatos netaikomos, jei reorganizavimo ar perleidimo dalyviai yra kitų užsienio valstybių - ne Europos Sąjungos valstybių narių bendrovės. Todėl, jei reorganizavime dalyvauja ir ne Europos Sąjungos valstybių narių bendrovės, tai tokio reorganizavimo ar perleidimo metu susidariusios turto vertės padidėjimo pajamos priskiriamos įsigyjančios, įsigyjamoms ar perleidžiančios Lietuvos įmonės bei jų akcininkų pajamoms ir apmokestinamos bendra PMĮ nustatyta tvarka.

Speciali palankesnė apmokestinimo pelno mokesčiu ir nuostolių perkėlimo tvarka taikoma tik konkrečioms PMĮ išvardintiems reorganizavimo, t. y. prijungimo, sujungimo, išdalijimo bei padalijimo būdams, ir turto perleidimo bei akcijų mainų atvejams, jei tenkinamos visos PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatytos sąlygos. Jei reorganizavimas ar perleidimas atliekamas kitu, PMĮ nenurodytu būdu, arba jei netenkinama nors viena PMĮ nustatyta sąlyga, tokiu atveju specialios palankesnės apmokestinimo nuostatos netaikomos.

Nuostolių perkėlimas tęsiančiai veiklą bendrovei

Pagal PMĮ 43 str., įsigyjamoms ar perleidžiančioms bendrovėms mokestinio laikotarpio nuostolius (išskyrus nuostolius dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo), susidariusius iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos ir neperkeltus į kitus metus, tęsiant šių nuostolių perkėlimą, gali perkelti įsigyjančioji bendrovė ar bendrovės, jei jos tęsia perimtą veiklą ar veiklos dalį ne trumpesnę kaip 3 metų laikotarpį. Jei tam tikrą veiklą perėmusi bendrovė nutrauktų ją anksčiau nei po 3 metų, tai tokiu atveju ji turėtų perskaičiuoti praėjusių laikotarpių pelno mokesčius ir atstatyti panaudotus nuostolius. PMĮ 43 str. nustatyta tvarka siekiama užtikrinti, kad įsigyjamoms

bendrovės mokestiniai nuostoliai nepagrįstai nebūtų perkeliami į pelningą įmonę, taip sumažinant jo pelno mokesčio bazę.

Tuo atveju, jeigu bendrovių reorganizavimas atliekamas kitu nei PMĮ 41 straipsnyje aprašytu būdu, tai įsigyjančios ir įsigyjamos bendrovės mokestinio laikotarpio mokestiniai nuostoliai, susidarę iki reorganizavimo, į kitus mokestinius metus neperkeliami. Tačiau net ir tais atvejais, kai reorganizavimas atliekamas PVMĮ 41 str. 2 d. numatytais būdais, įsigyjančioji bendrovė gali atsikelti ne visus iki reorganizavimo ar perleidimo pabaigos susidariusius ir neperkeltus įsigyjamos įmonės mokestinius nuostolius, bet tik susijusius su įsigyjančioje bendrovėje tęsiama veikla ar veiklos dalimi, neatsižvelgiant į tai, kad įsigyjančiai bendrovei perduodamas visas įsigyjamos įmonės turtas, teisės ir pareigos.

Įsigyjančiai bendrovei ar bendrovėms gali būti perduodami tik su įsigyjamos ar perleidžiančios bendrovės perduota ir įsigyjančioje bendrovėje tęsiama veikla ar veiklos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai. Perduodant nuostolius, yra svarbi veiklos sąvoka. Mokesčio administratorius komentuoja, kad tęsiama veikla turi būti suprantama ne kaip veiklos pobūdis (pvz. prekyba ar paslaugų teikimas), o kaip veiklos rūšis (pvz. prekyba maisto prekėmis, nekilnojamojo turto nuoma ir pan.). Todėl perėmusi veiklą bendrovė gali persikelti tik su tęsiama veikla ar jos dalimi susijusius mokestinius nuostolius. Nustatant ar po reorganizavimo vykdoma ta pati veikla, įvertinami tokie faktoriai kaip veiklai vykdyti naudojami resursai, sukurta produkcija ar teikiamų paslaugų pobūdis, sąnaudų struktūra ir kt.

Mokesčio administratorius nustato, kad mokestinių nuostolių perleidimas turi būti įformintas priėmimo – perdavimo aktu. Su perleidžiama veikla susiję nuostoliai gali būti apskaičiuojami pagal apskaitos politikoje (ir/ar valdymo apskaitoje) nusistatytus kriterijus.

Kai Lietuvos bendrovė jungiama prie kitos ES registruotos įmonės, tai Lietuvos įmonės susidarę mokestiniai nuostoliai gali būti perduoti tik tokiu atveju, kai ta ES įmonė tęsia Lietuvos bendrovės veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje ir tuomet tokie nuostoliai atskaitomi iš to užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje pajamų.

Jeigu mokestiniu laikotarpiu bendrovė pertvarkoma, t.y. keičiama teisinė jos forma, ankstesnių mokestinių laikotarpių mokestiniai nuostoliai perkeliama tik tais atvejais, jei dėl pertvarkymo nepasikeičia bendrovės savininkai ir pertvarkyta bendrovė 3 metus tęsia tą pačią veiklą kaip ir iki pertvarkymo.

Akcijų mainų atveju, procese dalyvaujančios ir veiklą toliau tęsiančios bendrovės mokestinius nuostolius perkelia bendra tvarka.

Jeigu bendrovės jungiamos su pagrindiniu tikslu persikelti mokestinius nuostolius (tačiau reorganizavimas turi turėti ir ekonominę logiką), reikia įvertinti, ar jos negali pasinaudoti PMĮ 56¹ str. nustatyta mokestinių nuostolių perdavimo tarp grupės įmonių galimybe. Perkelti būtų galima ir ankstesnių mokestinių metų nuostolius, tikslinant pelno mokesčio deklaracijas (taikoma nuo 2010 metų).

Prestižas

Jungiant bendroves gali susidaryti prestižas, jeigu už akcijas sumokėta kaina viršija įsigytos bendrovės grynojo turto dalies, įvertintos tikrąja rinkos kaina, vertę ir iš kurios įsigyjančioji bendrovė tikisi gauti ekonominės naudos. Prestižas tuomet pripažįstamas nematerialiuoju turtu ir

nudėvimas per PMI nustatytą laikotarpį, mažinant bendrovės apmokestinamąjį pelną. Tam tikrais atvejais prestižo susidarymas jungiant bendroves sukuria papildomos mokestinės naudos bendrovėms ir jų savininkams.

Tačiau reikia pastebėti, kad toks jungimas negali būti daromas siekiant išimtinai mokestinės naudos, o jungimą turi diktuoti verslo poreikiai ir ekonominė nauda (buvo perimti darbuotojai, gauta gamybinė patirtis, intelektinė nuosavybė).

Paskolų palūkanų pripažinimas leidžiamais atskaitymais prijungus įmones

Verslo praktikoje gan dažna situacija, kai viena bendrovė, kitos įmonės įsigijimui, yra paėmusi paskolą iš banko ir moka bankui palūkanas. Tuomet, dažniausiai banko reikalavimu, abi įmonės nutaria reorganizuotis ir po reorganizacijos viena įmonė prijungiama prie kitos, atitinkamai perimant prijungtos įmonės prievolę gražinti bankui paskolą ir mokėti palūkanas.

Šiuo atveju iškyla klausimas, ar po įmonių reorganizacijos Lietuvos bendrovės mokamos palūkanos gali būti pripažįstamos sąnaudomis pelno mokesčio tikslais. Pagal PMI, sąnaudoms gali būti priskirtos tik faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai bendrovės sąnaudos, būtinos jos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Todėl ir reorganizavimas bei su juo susijęs paskolos perėmimas, turi būti susijęs su ekonomine nauda tęsiančiai veiklą bendrovei. Mokesčių administratorius nurodo, kad ekonominės naudos gavimas dėl reorganizavimo suprantamas kaip pvz.: bendrovė perėmė jos veiklai reikšmingą informaciją apie gamybinę, prekybinę ar mokslinę patirtį (know-how), darbuotojus, dėl reorganizavimo optimizuotas valdymas, ko pasėkoje padidėjo bendrovės turtas, nuosavas kapitalas, išaugo bendrovės pajamos, pagerėjo nuosavo kapitalo grąža ir pan. Tuo atveju, jeigu toliau veikianti bendrovė po reorganizacijos nebetęstų prijungtos įmonės verslo, kuriam plėtoti buvo paimta paskola ir paskola nereikalinga šios įmonės verslui, tuomet bankui mokamos palūkanos nebūtų susiję su Lietuvos įmonės pajamų uždirbimu ir atitinkamai negalėtų būti priskirtos sąnaudoms. Paprastai tokiu atveju įmonių susijungimas vykdomas vieninteliu tikslu, - perimti paskolos gražinimą, o reorganizavimas neturi jokios ekonominės logikos ir prasmės. Tuo tarpu, reorganizavus įmones, atsiradęs turto vertės padidėjimas nelaikomas pajamomis, jeigu reorganizavimas atliktas pagal PMI nustatytas taisykles.

Siekiant išvengti neigiamų mokestinių pasekmių, reikia užtikrinti reorganizavimo ekonominį turinį, t.y. kokios ekonominės naudos gali gauti Lietuvos bendrovė po reorganizavimo: ar tai leistų vystyti turimą verslą ar pradėti naują, suteiktų trūkstamų apyvartinių lėšų ar užtikrintų įėjimą į užsienio rinką. Bendrovė ekonominės naudos gavimą turi tinkamai pagrįsti. Nesant ekonominio turinio, neigiamų mokestinių pasekmių atsiradimas būtų tikėtinas, tačiau praktikoje nėra dažna situacija, kad mokesčių administratorius neleistų tokių palūkanų priskirti sąnaudoms.

PVM

Bet kokio turto perdavimas dėl įmonės PVM mokėtojos pasibaigimo reorganizavimo būdu, kai šio turto pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į pasibaigiančio PVM mokėtojo PVM atskaitą, yra PVM objektas, t. y. laikomas prekių tiekimu (paslaugų teikimu) už atlygį, ir nuo perduodamo turto apmokestinamosios vertės turi būti apskaičiuotas pardavimo PVM. Kai nuosavybės teisės objektas perduodamas dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu, tai nuosavybės teisės objektą perduodančio asmens apskaičiuotą PVM išskaityti ir sumokėti į biudžetą privalo PVM mokėtojas, kuriam perduodamas nuosavybės teisės objektas, t.y. PVM sąskaitą faktūrą išrašo ta įmonė, kuri perduoda turtą, o apskaičiuotą PVM prievolė išskaityti ir sumokėti į biudžetą atsiranda įmonei, PVM mokėtojai, kuriai yra perduodamas

turtas. Turto perdavimo dėl PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra. PVM mokėtojas, pasibaigiantis reorganizavimo būdu, netikslina perduodamo turto PVM atskaitos. Jeigu nuosavybės teisės objektas dėl juridinio asmens PVM mokėtojo pasibaigimo reorganizavimo būdu perduodamas ne PVM mokėtojui, tai apskaičiuotą PVM išskaityti ir sumokėti į biudžetą privalo asmuo, perduodantis nuosavybės teisės objektą.

Nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl turtą perduodančio PVM mokėtojo skaidymo atskyrimo būdu nėra PVM objektas. Bendrovė, PVM mokėtoja, perdavusi turtą kitai bendrovei, PVM mokėtojai, neturi tikslinti PVM atskaitos. Neatsižvelgiant į tai, kad turto perdavimo momentu turto perėmėjas dar nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau yra žinoma, kad jis tikrai įsiregistruos PVM mokėtoju, PVM atskaita netikslinama. Bendrovei, PVM mokėtojai, perdavus turtą kitai bendrovei, PVM mokėtojai, dėl pirmosios skaidymo atskyrimo būdu, laikoma, kad turto perėmėja perimto turto (o jeigu jis buvo pasigamintas - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) ir (arba) importo PVM arba jo dalį pati įtraukė į savo PVM atskaitą, ir jai (turto perėmėjai) tenka prievolė tikslinti PVM atskaitą. Prievolė tikslinti PVM atskaitą atsiranda tada, kai perimtas turtas nebenaudojamas bendrovės PVM mokėtojos (kuri perėmė turtą) PVM apmokestinamoje veikloje. Nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl PVM mokėtojo skaidymo atskyrimo būdu įforminamas laisvos formos apskaitos dokumentu.

Gyventojų pajamų mokestis

Jeigu reorganizavimas ar turto perleidimas vykdomas PMĮ 41 str. 2 dalyje nustatyta tvarka ir reorganizavimas ar turto perleidimas vyksta tarp Lietuvos įmonių arba tarp Lietuvos ir Europos Sąjungos valstybių narių įmonių, tai gyventojų (įmonės akcininko) turimas įmonės akcijas (dalis, pajus) mainais keičiant į kitos įmonės akcijas (dalis, pajus), gautas turto vertės skirtumas nelaikomas gyventojų (įmonės akcininko) pajamomis, t.y. nėra gyventojų pajamų mokesčio objektu.

Tačiau, kai PMĮ nustatytais įmonių reorganizavimo ar perleidimo atvejais, kai gyventojų (akcininko) turimos vienos įmonės akcijos keičiamos į kitos įmonės akcijas ir susidaręs skirtumas yra apmokamas pinigais, tai šis skirtumas yra laikomas gyventojų gautomis pajamomis, kurios apmokestinamos kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos.

Darbuotojų perkėlimo iš pasibaigiančios bendrovės mokesstinės pasekmės

Pagal LR Darbo kodekso 138 str., įmonės savininko, jų pavaldumo, steigėjo ar pavadinimo pasikeitimas, įmonės sujungimas, padalijimas, išdalijimas ar prijungimas prie kitos įmonės, verslo ar jo dalies perdavimas negali būti teisėta priežastis nutraukti darbo santykius. Verslo ar jo dalies perdavimo atveju darbo santykiai tęsiasi tokiomis pačiomis sąlygomis verslo perėmėjo įmonėje, nepaisant verslo ar jo dalies perdavimo teisinio pagrindo. Pakeisti darbo sąlygas ar nutraukti darbo sutartį dėl verslo ar jo dalies perdavimo draudžiama.

Kadangi darbo sutartis su darbuotoju nenutraukiama, o keičiama pakeičiant darbdavį, paprastai darbuotojo sukauptos atostogos perkeliamos į įsigyjančią bendrovę. Tokiu atveju mokesčio administratorius aiškina, kad kai įsigyjančioji bendrovė perkeltiems darbuotojams išmokės faktiškai apskaičiuotą darbo užmokesčio sumą už nepanaudotas atostogas, darbo užmokesčio sumas už šių darbuotojų darbo prijungtoje bendrovėje laikotarpį ir šiai atostoginių sumai tenkančias socialinio draudimo bei Garantinio fondo įmokas, tai jos priskiriamos bendrovės leidžiamiems atskaitymams.

Apibendrinimas

Apibendrinant galime teigti, kad specialios palankesnės PMĮ nustatytos apmokestinimo bei nuostolių perkėlimo taisyklės yra taikomos tik tada, jeigu įmonių reorganizavimas ar turto perleidimas vykdomi tokia seka ir tvarka, kuri atitinka visus PMĮ nustatytus kriterijus, ir juose dalyvauja tik PMĮ nurodytus reikalavimus atitinkantys Lietuvos ir Europos Sąjungos valstybių narių vienetai. Jei įmonė reorganizuojama arba jos akcijos, veiklos dalis ar kitas turtas perleidžiami kitaip, nei numatyta PMĮ, tai tiek pačių reorganizavime dalyvaujančių įmonių, tiek ir jų akcininkų iš tokio reorganizavimo ar perleidimo gautos pajamos, apskaičiuojant pelno ar gyventojų pajamų mokestį, nustatyta tvarka apmokestinamos kaip atitinkamo turto pardavimo pajamos, nes tokiais atvejais apmokestinimo „atidėjimo“ taisyklė netaikoma.

PVM atveju, jei turtas perduodamas kitai įmonei kaip jos skaidymo atskyrimo būdu pasekmė, tai toks turto perdavimas nėra PVM objektas, tačiau jei turtas perduodamas kaip įmonės PVM mokėtojos pasibaigimo reorganizavimo būdu pasekmė, tai toks turto perdavimas yra PVM objektas.

Gyventojo (įmonės akcininko) iš reorganizavimo ar akcijų mainų gautas turto vertės padidėjimas neapmokestinamas, jei reorganizavimas atitinka PMĮ ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatytus reikalavimus (skirtumas neapmokamas pinigais).

Todėl, planuojant įmonių reorganizavimą ar verslo perleidimą, tikslinga įvertinti galimas mokestines pasekmes ir optimizuoti mokesčių išlaidas.

Arūnas Šidlauskas
UAB „Grant Thornton Rimess“ advokatas