



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL B1 2014-07-25 SKUNDO**

2014 m. spalio 8 d. Nr. S-202 (7-151/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininko
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Stepono Vytauto Jurnos – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Editos Veršeliienės
Linos Vosyliienės
Jūratei Dalmantaitei
mokesčių mokėtojo atstovams N. N. ir
A. M.

2014 m. rugpjūčio 26 d. posėdyje išnaginėjusi B1 (toliau – Bendrovė, Motininė įmonė) 2014-07-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, Centrinis mokesčių administratorius) 2014-06-30 sprendimo Nr. 69-74, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2014-03-24 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-140, kuriuo nurodyta Bendrovei sumokėti į biudžetą 5701825 PVM, 1205270 Lt PVM delspinigius, 507183 Lt PVM baudą.

Kauno AVMI atliko Pareiškėjo teminį PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2012-12-31. Tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė vykdė farmacijos prekių didmeninę prekybą. Bendrovė veiklą Lietuvoje vykdo per Austrijos įmonės B1 filialą Lietuvoje (PVM kodas LT100005046311, toliau – Filialas).

Bendrovė su Filialu yra sudariusi Sąskaitų faktūrų išrašymo paslaugų sutartį, įsigaliojusią nuo 2010 m. sausio 1 d. Sutartis sudaryta, siekiant mokestiniais tikslais dokumentais įforminti vidaus sandorius tarp Bendrovės (Motininės įmonės) ir Filialo, susijusius su 1 priede išvardintų produktų („BIproduktai“) pardavimu. Esant išankstiniam Motininės įmonės patvirtinimui, Filialas gali suteikti pardavimo nuolaidas klientui, o Motininė įmonė turi kompensuoti Filialui tokių pardavimo nuolaidų išlaidas. Motininė įmonė kompensuos Filialo klientui išrašytas debetines sąskaitas, jeigu bus jas iš anksto patvirtinusi. Išankstines sąskaitas Motininė įmonė išrašys kaip nurodyta Sutarties 3 priede, kuris gali būti keičiamas tuo atveju, jeigu pasikeistų taikytini teisiniai reikalavimai. Filialas mokės į Motininės įmonės nurodytą banko sąskaitą. Apmokama turi būti po to, kai klientas sumoka Filialui pagal sąskaitą už atitinkamą pardavimą. Motininė įmonė yra

atsakinga už transporto suorganizavimą, įskaitant sandėliavimą ir laikymą, per tinkamą vežėją ar ekspeditorių (Sutarties 3.2–3.6 punktai). Motininė įmonė Filialui už veiklą suteikia atlygį, kuris apskaičiuojamas pagal formulę: atlygis už veiklą Filialo „BI produktų“ gryniesiems pardavimams x veiklos marža įprastomis rinkos sąlygomis. „Gryniesiems pardavimams“ reiškia „BI produktų“ bendruosius pardavimus teritorijoje Filialo klientams, apskaičiuotus sutartomis pardavimo kainomis, atėmus pardavimo nuolaidas ir PVM. Atlygis už veiklą bus nustatomas duotojo kalendorinio ketvirčio pabaigoje, remiantis Filialo „BI produktų“ grynaisiais pardavimais per atitinkamą trijų mėnesių laikotarpį. Atlygio už veiklą sumokėjimui Filialas išrašys Motininei įmonei išankstines sąskaitas faktūras, prie kurių pridedami atlygio už veiklą skaičiavimai. Motininei įmonei tenka visos Filialo, vykdančios veiklą, patirtos išlaidos, įskaitant bendrąsias veiklos išlaidas, finansavimo kaštus ir nepaprastąsias išlaidas, nustatomas remiantis Filialo pelno nuostolio ataskaita, parengta pagal priimtus vietinius apskaitos principus. Motininė įmonė nemoka Filialo pelno, pajamų mokesčių ir atidėtojo pelno mokesčio (Sutarties 4.1–4.5 punktai). Reklamos ir pardavimų skatinimo išlaidas kompensuoja Motininė įmonė (5.2 punktas). Veiklos marža – 3 proc. (4 priedas).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė išrašo vaistų (medikamentų) sąskaitas (intercompany invoice) Filialui ir dažniausiai tą pačią dieną (keletu atvejų – kitą dieną) Filialo vardu sistemaiškai išrašo PVM sąskaitas faktūras Lietuvos Respublikos vaistų didmenininkams (toliau – Didmenininkai), kuriose prekių kiekis nurodytas toks pat, kaip ir gaunamas iš Motininės įmonės. Užsakymus Didmenininkai siunčia Filialui, o Motininė įmonė medikamentus tiesiogiai pristato Didmenininkams. Pastariesiems išrašomose PVM sąskaitose faktūrose yra nurodomas parduodamų medikamentų kiekis, tame skaičiuje yra ir neapmokamų prekių kiekis, t. y. prie kai kurių išvardintų medikamentų vietoj vieneto kainos įrašytas priedas „NARA“, nurodytas atitinkamo medikamento kiekis, ties grafa „nuolaida“ nurodyta „0“, ties grafa „viso suma/LTL“ įrašyta ta pati vaisto kaina (bendra suma), kaip ir Filialo pirkimo sąskaitoje (*intercompany invoice*). Pardavimo suma PVM sąskaitose faktūrose prie „NARA“ įrašų pažymėtų prekių nurodyta, tačiau ji neįtraukta į apmokestinamąją vertę, apskaičiuotą PVM sąskaitos faktūros pabaigoje, nuo šių prekių vertės pardavimo PVM neapskaičiuotas. Prie grafos pardavimo PVM yra nurodyta „0“.

Nustatyta, kad Filialas už įsigytus medikamentus pagal Motininės įmonės tikrinamuoju laikotarpiu išrašytas sąskaitas (*intercompany invoice*) sumokėjo 90696035,68 Lt, t. y. sumokėjo ir už tuos vaistus, kurie Didmenininkams išrašytose pardavimo sąskaitose faktūrose pažymėti „NARA“ įrašų (t. y. buvo parduoti už 0 Lt). Filialo įsiskolinimas Motininei įmonei 2014-01-27 nenustatytas.

Patikrinimo metu nustatyta, kad 2010–2012 m. laikotarpiu didmenininkams patiektų prekių su „NARA“ žyma vertė sudarė 24306170,23 Lt (2010 m. – 4292007,40 Lt, 2011 m. – 9111121,67 Lt, 2012 m. – 10903041,16 Lt), kuri buvo neįtraukta į pardavimų vertę ir nuo jos neapskaičiuotas pardavimo PVM.

Trijų Didmenininkų (UAB „L1“, UAB „T1“ ir UAB „V1“) operatyvių patikrinimų metu buvo nustatyta, kad iš Filialo įsigytos prekės su įrašu „NARA“ buvo užpajamuotos 0 Lt verte, kaip nurodyta PVM sąskaitose faktūrose, o parduotos – didmeninių įmonių nustatyta kaina. Apskaitoje visam pagal PVM sąskaitą faktūrą gautam to paties pavadinimo prekių kiekiui buvo nustatyta bendra vidurkinė savikaina.

Filialo direktorius S. R. Kauno AVMI paaiškino, jog NARA sistema yra Filialo pirkėjams – Didmenininkams nuolaidų suteikimo natūra sistema. Nuolaidų natūra teikimas yra taikomas dėl galiojančio medikamentų prekybos antkainių reguliavimo, siekiant sumažinti galutinio vartotojo (paciento) priemoką, įsigyjant kompensuojamus medikamentus. Filialas, įgyvendindamas šią sistemą, yra sudaręs didmeninės prekybos sutartis su pirkėjais, kuriose numatoma, kad Filialas įsipareigoja Pirkėjui suteikti, pvz., 25 proc. nuolaidą natūra nuo kiekvieno tam tikro medikamentų užsakymo kiekio. Kitaip tariant, Filialas, suteikdamas nuolaidą natūra, Pirkėjui taiko ne santykinio dydžio nuolaidą nuo patiektų prekių apmokestinamosios vertės (pvz., 100 Lt x nuolaidos

procentas), o suteikia Pirkėjui tam tikro medikamento kiekį, kurio vertė atitinka sutartyje numatytą nuolaidos natūra dydį.

Nustatyta, jog Motininė įmonė, dažniausiai kas mėnesį ar du mėnesius apmoka Filialui sąskaitoje nurodytą sumą, į kurią įeina už Didmenininkui nemokamai patiektas prekes susidaręs kainų skirtumas („*Cost for free goods* arba *Naturalrabatt*“) – medikamentų įsigijimo kainos atlygis.

Patikrinimo metu Bendrovei nuo neatlygintinai tiekėtų prekių vertės papildomai apskaičiuotas 5070908 Lt pardavimo PVM. Vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 96–98 ir 139 str. Nuostatomis, Bendrovei apskaičiuoti 1205270 Lt PVM delspinigiai ir skirta 10 proc. dydžio 507183 Lt PVM bauda.

Centrinis mokesčių administratorius, remdamasi PVMĮ 3 straipsniu, nurodė, jog PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks.

Pagal PVMĮ 2 str. 5 dalį atlygis – viskas, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir arba teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

Sprendime nurodyta, jog Filialas iš Bendrovės įsigytus medikamentus Didmenininkams parduoda taikydamas „NARA“ nuolaidų schemą, kurios esmė – natūrinės nuolaidos taikymas, t. y. dalies prekių tiekimas nuline verte, o Bendrovė kas mėnesį Filialui kompensuoja už Didmenininkams nemokamai patiektas prekes. Ši kompensacija (sudaranti medikamentų įsigijimo kainos vertę) laikoma atlygiu už nuline verte tiekiamas prekes.

Pagal PVMĮ 4 straipsnį, prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo ar trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Šioje byloje Didmenininkai, įgiję prekes iš Filialo, įgijo teisę disponuoti jomis kaip savininkai.

Sprendime remiamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (ESTT) praktika, kurioje teigiama, kad pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas jų kainai, ir kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjiančio asmens arba iš trečiosios šalies už nurodytus sandorius.

Filialas vykdo ekonominę veiklą, renka užsakymus iš Didmenininkų, Filialo vardu išrašomos PVM sąskaitos faktūros, sandoriai yra įforminami tarp Filialo ir Didmenininkų, t. y. tarp skirtingų Lietuvos PVM mokėtojų. Bendrovė kompensuoja Filialui Didmenininkams suteikiamas nuolaidas.

Filialui Bendrovės mokamas kainų skirtumas tiesiogiai priklauso nuo patiektų prekių su priedašu „NARA“ kiekio, todėl šis kainų skirtumas PVM tikslais vertinamas kaip trečiosios šalies (Motininės įmonės, kuri yra kitas PVM mokėtojas) Filialui mokamas atlygis už Didmenininkams tiekiamas prekes, o Filialo su priedašu „NARA“ ir nuline verte tiekiamos prekės – PVM objektu.

Nurodytų argumentų pagrindu padaryta išvada, kad Bendrovei papildomai mokėtinas PVM ir su juo susijusios sumos apskaičiuotos pagrįstai.

Bendrovė nesutinka su skundžiamo sprendimo dalimi, kuria jai yra apskaičiuotas mokėtinas 5070908 Lt PVM, 1205270 Lt PVM delspinigiai ir skirta 10 proc. dydžio 507091 Lt PVM bauda ir prašo Komisijos šioje dalyje skundžiamą sprendimą panaikinti.

Apibrėždama ginčo dalyką, Bendrovė nurodo, jog jos mokama kaštų kompensacija Filialui yra ne PVM objektas, nes (1) Bendrovė ir Filialas yra vienas ir tas pats apmokestinamasis asmuo PVM tikslais ir vienas juridinis asmuo, (2) Bendrovė nei civilinės teisės, nei PVM įstatymo požiūriu negali būti laikoma trečiuoju asmeniu Filialo atžvilgiu, (3) Bendrovė negali būti laikoma mokančia pati sau atlygį už savo parduodamas prekes.

Kaštų kompensacija apskaičiuojama tik pelno mokesčio tikslais, nustatant Bendrovės nuolatinės buveinės (kurią sukuria Filialas) apmokestinimą Lietuvoje.

Pasak Bendrovės, „NARA“ prekės yra nuolaidos, atitinkančios PVMĮ 15 str. 7 d. 1 punkte nurodytas sąlygas, todėl jų vertė, kaip ir bet kokios nuolaidos suma, nepatenka į prekių apmokestinamąją vertę.

Faktinė situacija. Bendrovė nurodė, jog Lietuvoje vykdo vaistinių preparatų didmeninį platinimą per įsteigtą Filialą kuris turi didmeninio platinimo licenciją. Bendrovė savo vardu yra sudariusi sutartis su Didmenininkais ir pagal šias sutartis vykdo pardavimus Lietuvoje. Bendrovė yra PVM mokėtoja Lietuvoje ir vykdo PVM apmokestinamą veiklą. Pelno mokesčio tikslais Bendrovė sukuria Lietuvoje nuolatinę buveinę, todėl veiklą vykdo per Filialą, PVM sąskaitose faktūrose nurodo Filialo rekvizitus, tačiau savo PVM kodą. Filialas atskirai neregistruojamas PVM mokėtoju, nes jis nelaikomas nei juridiniu asmeniu civilinės teisės prasme, nei atskiru apmokestinamuoju asmeniu PVM tikslais.

Bendrovė iš Austrijos į Lietuvą verslo tikslais parsiveža prekes ir išrašo sau PVM sąskaitą faktūrą, naudodama savo austrišką PVM kodą ir Lietuvišką PVM kodą. Bendrovė Lietuvoje deklaruoja prekių įsigijimus iš ES bei apskaičiuoja pardavimo PVM ir atskaitomą pirkimo PVM. Vėliau prekės tiekiamos didmenininkams (pelno mokesčio tikslais – per Filialą), išrašomos PVM sąskaitos faktūros, nurodomas lietuviškas PVM kodas, apskaičiuojamas pardavimo PVM. Pasak Bendrovės, pardavimus vykdo ji, o ne Filialas.

Bendrovė be kitų vaistinių preparatų Lietuvoje platina kompensuojamuosius vaistinius preparatus, kuriems ir buvo sukurta Sveikatos apsaugos ministro patvirtinta nuolaidų teikimo tvarka.

Be finansinių ir kitų nuolaidų (pvz., už greitą sąskaitos apmokėjimą) Bendrovė taiko nuolaidų teikimo natūra sistemą, kuri grupės mastu yra taikoma ir kitose ES šalyse. Bendrovė nurodo, jog nuolaida „NARA“ taikoma ne papildomai suteikiant nemokamų medikamento vienetų, o patiekiant būtent tokį jų kiekį, koks buvo užsakytas. Prie dalies medikamentų Bendrovė nurodo standartinę kainą be nuolaidos, o prie likusio kiekio iš viso užsakymo nenurodo jokios kainos. Tokiu būdu galutinė užsakymo vertė yra mažesnė, t. y. su nuolaida. Prekių be kainos (su priedašu „NARA“) vertė atitinka Didmenininkui teikiamos nuolaidos sumą.

Taigi, Bendrovės pirkėjas visais atvejais gauna savo užsakytą perkamą prekių kiekį, tiesiog kainos sumažinimas parodomas ne kaip finansinė, o kaip natūrinė nuolaida. Iš viso užsakyto kiekio tam tikras prekių kiekis PVM sąskaitoje faktūroje parodomas be kainos.

Remiantis Bendrovės ir Filialo sudaryta sutartimi dėl kaštų paskirstymo, Bendrovė padengia Filialui visas patirtas išlaidas, įskaitant ir suteiktas nuolaidas bei 3 proc. maržą.

Bendrovė, nesutikdama su apskaičiuotu PVM, nurodo, jog jos mokama kaštų kompensacija Filialui yra ne PVM objektas, nes (1) Bendrovė ir Filialas yra vienas ir tas pats apmokestinamasis asmuo PVM tikslais ir vienas juridinis asmuo. Filialas naudojami Bendrovės PVM kodu Lietuvoje ir atskiros PVM registracijos neturi; (2) Bendrovė nei civilinės teisės, nei PVM įstatymo požiūriu negali būti laikoma trečiuoju asmeniu Filialo atžvilgiu, (3) Bendrovė negali būti laikoma mokančia pati sau atlygį už savo parduodamas prekes.

Bendrovė remiasi ESTT sprendimu byloje C-210/04 (*FCE Bank*), kuriame teigiama, jog kitoje valstybėje narėje įsteigtas struktūrinis padalinys, kuris nėra atskiras nuo bendrovės, ir kuris yra bendrovės dalis, nelaikytinas atskiru apmokestinamuoju asmeniu. ESTT nurodo, jog svarbu nustatyti, ar įmonės filialas kitoje šalyje vykdo nepriklausomą ekonominę veiklą. Skunde teigiama, kad Bendrovė savo vardu yra sudariusi sutartis su Didmenininkais ir veiklą vykdo per Filialą. Šiuo atveju Filialas neturi veiklos savarankiškumo. Aplinkybė, kad Bendrovė Filialui kompensuoja kaštus dėl suteiktų nuolaidų nekeičia fakto, kad Bendrovė ir Filialas yra tas pats apmokestinamasis asmuo PVM tikslais.

PVMĮ 3 str. 1 d. 3 punkto komentare teigiama, kad bendrovės padalinys, įkurtas kitoje valstybėje narėje, kuris nėra atskiras, savarankiškas juridinis asmuo, neturi būti laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu. Atitinkamai bendrovės teikiamos paslaugos savo padaliniams nėra PVM objektas, o dengiami kaštai nėra atlygis už suteiktą paslaugą.

Civilinės teisės požiūriu filialas yra struktūrinis juridinio asmens padalinys, turintis savo buveinę ir atliekantis visas arba dalį juridinio asmens funkcijų. Juridinio asmens filialas nėra juridinis asmuo (Civlinio kodekso 2.53 str. 1–2 d.). Juridinis asmuo atsako pagal filialo prievoles ir filialas atsako pagal juridinio asmens prievoles. Vadinas tarp filialo ir juridinio asmens (filialo steigėjo) negali būti sudaromi pirkimo ir pardavimo sandoriai. Atitinkamai Bendrovė negali perduoti prekių Filialui, tačiau gali kompensuoti Filialo veiklos kaštus, patiriamus dėl Bendrovės prekių pardavimo.

Skunde teigiama, kad Bendrovės ir Filialo sutartis dėl kaštų kompensavimo yra sudaryta dėl Pelno mokesčio įstatymo reikalavimų, skaičiuojant nuolatinei buveinei priskiriamas pajamas Lietuvoje ir paskirstant kaštus pelno mokesčio (PM) tikslais.

Bendrovė negali būti laikoma mokančia atlygį sau už savo prekes kaip trečioji šalis. Bendrovė iš Austrijos persiveža jai priklausančias prekes į Lietuvą ir jas čia realizuoja. Tai atitinka PVMĮ 5¹ str. 1 dalį. Tai, kad PVM sąskaitose faktūrose pardavėjas yra Filialas, PVM požiūriu neturi jokios reikšmės, nes Filialas nurodomas PM tikslais. Bendrovė negali ir neperduoda Filialui nuosavybės teisės į prekes.

Pagal PVMĮ 4 str. 1 d. 1 punktą prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti prekėmis kaip jų savininkas. Bendrovė yra sudariusi sutartis su Didmenininkais ir prekių disponavimo teisę perduoda tiesiogiai jiems. Bendrovė yra prekių tiekėja.

Mokesčių administratorius neteisingai aiškina PVMĮ 15 str. 1 dalį, pagal kurią apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo. Bendrovė Filialo atžvilgiu nėra trečioji šalis, mokanti atlygį už tiekiamas prekes, nes, kaip jau minėta, Bendrovė ir Filialas yra vienas ir tas pats juridinis asmuo.

Bendrovės Didmenininkams tiekiamos prekės su priedu „NARA“ atitinka PVMĮ 15 str. 7 d. 1 punktą, pagal kurį į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos įvairios nuolaidos, suteikiamos prekės tiekimo ar paslaugos teikimo metu, nes tokios prekės yra nuolaida natūra. PVMĮ nenustatyta, kad nuolaidos gali būti nustatomos tik santykiniais dydžiais (procentais), todėl Bendrovės manymu jos gali būti taikomos ir kitu būdu. PVM požiūriu nuolaidos turi būti vertinamos vienodai, nepriklausomai nuo būdo, koku jos yra suteiktos.

Bendrovė, atsižvelgdama į savo prekybinę patirtį, nurodo, jog nuolaidų teikimas natūra yra plačiai paplitusi praktika, taikoma visos įmonių grupės mastu, todėl Filialas neturėjo galimybės šią praktiką keisti. Tokia nuolaidų suteikimo tvarka buvo nustatyta susitarimuose su pirkėjais, kurie jiems išrašytose PVM sąskaitose faktūrose atspindimas nuolaidas savo apskaitoje užfiksavo kaip nuolaidas, atitinkamai sumažindami įsigytų prekių savikainą. Prekės su priedu NARA nebuvo duodamos kaip papildomos prekės, jos patekdavo į užsakytų prekių kiekį. Privalėdamas sumažinti kainą, nes įsipareigojo taikyti nuolaidą, Filialas dalį prekių tiekė standartinė kaina, o kitą dalį – 0 Lt verte, tokiu būdu suteikdamas sulygtą nuolaidą viso užsakymo vertei. Bendrovė teigia, jog, atsižvelgiant į suteiktas nuolaidas, prekės pirkėjams yra tiekiamos mažesne kaina.

Skunde teigiama, kad Lietuvoje yra reguliuojamos vaistų kainos ir didmenininkų taikomi antkainiai, todėl siekiant prekiauti valstybės kompensuojamais medikamentais būtina atsižvelgti į visus kainų reguliavimo aspektus. Todėl yra taikomos įvairios nuolaidos, pavyzdžiui, NARA nuolaidų sistema.

Bendrovė, kompensuodama Filialui patiriamas išlaidas dėl mažesne kaina tiekiamų medikamentų, užtikrina nuolatinei buveinei ištiesiosios rankos principą atitinkantį 3 proc. veiklos pelningumą ir PM mokėjimą.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies.

Ginčas byloje yra kilęs dėl lėšų, kurias Bendrovė pervedė į savo Filialo sąskaitą, apmokestinimo PVM. Pervedamos lėšos – tai Bendrovės, dažniausiai kas mėnesį ar du mėnesius, apmokamos Filialui sąskaitose nurodytos sumos, į kurias įeina už Didmenininkui nemokamai patiektas prekes susidaręs įsigijimo ir pardavimo kainų skirtumas („Cost for free goods arba

Naturalrabatt“) – medikamentų įsigijimo kainos kompensavimas (už 2010 m. – 4292007,40 Lt, už 2011 m. – 9111121,67 Lt, už 2012 m. – 10903041,16 Lt. Iš viso: 24306170,23 Lt). Centrinis mokesčių administratorius savo sprendimo motyvuojamojoje dalyje nurodė, jog tokiu būdu Bendrovė atlygina Filialo suteikiamas nuolaidas Didmenininkams. Pagal PVM direktyvos 73 straipsnį prekių tiekimo apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už nurodytus sandorius. Kadangi kompensuojamas kainų skirtumas yra tiesiogiai susijęs su prekių, kurioms taikoma NARA nuolaidų sistema, tiekimu, todėl šis „kainų skirtumas“ PVM tikslais yra trečiosios šalies (Motininės įmonės, kuri yra kitas PVM mokėtojas) Lietuvos filialui mokamas atlygis už jo didmenininkams tiekiamas prekes, o Filialo su priedašu „NARA“ ir nuline verte tiekiamos prekės – PVM objektu.

Tuo tarpu Pareiškėjas akcentuoja tai, kad Bendrovė ir Filialas PVM tikslais yra vienas ir tas pats apmokestinamasis asmuo, o Bendrovės Filialui pervedamos lėšos – ne atlygis PVM įstatymo 15 str. 1 dalies prasme, o kaštų kompensacija.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, daro išvadą, jog mokesčių administratorius šioje byloje netinkamai aiškino apmokestinamojo asmens ir atlygio už tiekiamas prekes sąvokas, todėl nepagrįstai Bendrovei nuo jos į savo Filialo sąskaitą pervestų lėšų papildomai apskaičiavo mokėtiną PVM ir su juo susijusias sumas.

Pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalį PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas: 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks.

Pagal PVM įstatymo 15 str. 1 dalį apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo. PVM įstatymo 2 str. 5 dalyje nurodyta, jog atlygis yra viskas, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir arba teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

Siekiant užtikrinti Europos Sąjungos (toliau – ES) vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarka buvo harmonizuota ES teisėje, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – ir Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva).

PVM įstatymu yra įgyvendinta PVM direktyva, todėl Komisija, aiškindama ir taikydama PVM įstatymo nuostatas, atsižvelgia į PVM direktyvos tikslus bei ESTT praktiką.

Byloje yra nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Bendrovė per Lietuvoje įsteigtą savo filialą Lietuvoje vykdė vaistinių preparatų didmeninę prekybą. Bendrovė savo vardu yra sudariusi sutartis su Didmenininkais ir pagal šias sutartis vykdo pardavimus Lietuvoje. Bendrovė yra PVM mokėtoja Lietuvoje ir vykdo PVM apmokestinamą veiklą. Pelno mokesčio tikslais Bendrovė sukuria Lietuvoje nuolatinę buveinę, todėl veiklą vykdo per Filialą, PVM sąskaitose faktūrose nurodo Filialo rekvizitus, tačiau savo lietuvišką PVM kodą.

Kaip nurodyta Pareiškėjo skunde, Bendrovė, be finansinių ir kitų nuolaidų (pvz., už greitą sąskaitos apmokėjimą), taiko nuolaidų teikimo natūra sistemą, pagal kurią nuolaida taikoma ne papildomai suteikiant nemokamų medikamento vienetų, o patiekiant Didmenininkui būtent tokių jų kiekį, koks buvo užsakytas, tačiau prie dalies medikamentų nurodant standartinę jų kainą be nuolaidos, o prie likusio užsakymo kiekio nenurodo jokios kainos. Tokiu būdu galutinė užsakymo vertė yra mažesnė, t. y. su nuolaida. Prekių be kainos (su priedašu „NARA“) vertė atitinka Didmenininkui teikiamos nuolaidos sumą. Centrinis mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nurodė, jog „NARA“ nuolaidų schemos esmė – natūrinės nuolaidos taikymas, t. y.

dalies prekių tiekimas nuline verte, o Bendrovė kas mėnesį Filialui kompensuoja už Didmenininkams nemokamai patiektas prekes.

ESTT ne kartą yra akcentavęs, jog už atlygį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi kaina, t. y. iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Aplinkybė, kad ekonominis sandoris turi būti sudaromas už didesnę ar mažesnę nei savikaina kainą, nesusijęs su klausimu, ar sandoris turi būti laikomas „sandoriu už atlygį“. Pastaroji mintis reikalauja tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir iš tikrųjų apmokestinamojo asmens gauto atlygio. Atlygį visada moka „pirkėjas, klientas ar trečioji šalis“, taigi niekada – pats tiekėjas ar teikėjas. (žr. ESTT 2005-01-20 sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck AB* byloje, C-412/03, 21–22, 29 punktai ir juose nurodyta praktika).

Pareiškėjas skunde remiasi ESTT sprendimu *FCE Bank plc* byloje (C-210/04). Nors šioje byloje, kaip teisingai nurodė centrinis mokesčių administratorius, faktinę situaciją sudarė tik paslaugų teikimo sandoriai, sudaryti tarp bendrovės nerezidentės ir jos filialo, tuo tarpu nagrinėjamoje mokesčio ginčo byloje prekių tiekimo sandoriai buvo sudaryti tarp Filialo ir Didmenininkų, tačiau minėtoje *FCE Bank plc* byloje analizuojamas nuolatinės buveinės subjektiškumo PVM tikslais klausimas Komisijos nagrinėjamoje byloje svarbus, siekiant nustatyti, ar bendrovės nerezidentės filialas apskritai gali būti pripažįstamas atskiru PVM apmokestinamuoju asmeniu. ESTT nurodė, jog „apmokestinamojo asmens“ statusą turi asmenys, kurie „savarankiškai“ vykdo ekonominę veiklą, t. y. patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką.

Pagal Civilinio kodekso 2.53 straipsnį juridinio asmens filialas yra struktūrinis juridinio asmens padalinys, turintis savo buveinę ir atliekantis visas arba dalį juridinio asmens funkcijų. Juridinio asmens filialas nėra juridinis asmuo. Juridinis asmuo atsako pagal filialo prievoles ir filialas atsako pagal juridinio asmens prievoles.

Patikrinimo metu nustatyta, kad vienintelis medikamentų tiekėjas yra Bendrovė, kuri yra sudariusi sutartis su Didmenininkais dėl įvairių medikamentų tiekimo. Taigi, visa atsakomybė ir rizika dėl medikamentų tiekimo sutarčių su Didmenininkais vykdymo, patirtos žalos ir gynybos išlaidų atlyginimo tenka būtent Bendrovei (pvz., Bendrovės ir UAB „T1“ sudarytos pardavimo sutarties S09-355 8 dalis). Bendrovė 2009-10-07 Lietuvoje, adresu Taikos pr. 141, Kaune, įregistravo Filialą, su kuriuo sudarė sąskaitų faktūrų išrašymo paslaugų sutartį, įsigaliojusią nuo 2010 m. sausio 1 d. (toliau – Sutartis). Sutartis sudaryta, siekiant mokesčiais tikslais dokumentais įforminti Bendrovės ir Filialo vidaus sandorius, susijusius su 1 priede išvardintų produktų („BĮproduktai“) pardavimu. Esant išankstiniam Bendrovės patvirtinimui, Filialas gali suteikti pardavimo nuolaidas klientui, o Bendrovė turi kompensuoti Filialui tokių pardavimo nuolaidų išlaidas. Bendrovei tenka visos Filialo, vykdančios veiklą, patirtos išlaidos, įskaitant bendrąsias veiklos išlaidas (jos apima, bet neapsiriboja reklamos, pardavimų skatinimo ir medicininėmis išlaidomis, nekontroliuojamomis gautinomis sumomis (pvz., Filialo beviltiškos skolos), bendraisiais ir administraciniais kaštais), finansavimo kaštus ir nepaprastąsias išlaidas (jos apima visas išlaidas, kurios nėra bendrosios veiklos išlaidos bei finansavimo kaštai), nustatomas remiantis Filialo pelno nuostolio ataskaita, parengta pagal priimtus vietinius apskaitos principus. Bendrovė nemoka Filialo pelno, pajamų mokesčių ir atidėtojo pelno mokesčio (Sutarties 4.1–4.5 punktai). Reklamos ir pardavimų skatinimo išlaidas kompensuoja Bendrovė (5.2 punktas). Sutarties nutraukimo atveju jokios kompensacijos už šios sutarties vykdymą pagal šią sutartį nėra mokėtinos, o sutartys, sudarytos su teritorijos trečiosiomis šalimis didmenininkais turi būti nutraukiamos arba nemokamai perleidžiamos Bendrovei (5 priedas).

Komisija, išanalizavusi Bendrovės ir Didmenininkų bei Bendrovės ir Filialo sudarytas Sutartis, daro išvadą, jog faktiškai visa ekonominė rizika dėl medikamentų tiekimo Didmenininkams tenka Bendrovei.

ESTT *FCE Bank plc* byloje nustatęs, jog visa su ekonomine veikla susijusi rizika tenka bendrovei nerezidentei, priėjo išvados, jog filialas priklauso nuo bendrovės nerezidentės ir su ja sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį. Taigi, kitoje valstybėje narėje įsteigtas struktūrinis

padalinys, kuris priklauso bendrovei, tačiau nėra atskiras juridinis asmuo, neturi būti pripažįstamas apmokestinamuoju asmeniu (*FCE Bank plc*, 37, 41 punktai).

Komisija, įvertinusi aukščiau išdėstytus argumentus, konstatuoja, jog Bendrovė ir Filialas PVM tikslais sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį. Bendrovė yra registruota Lietuvoje PVM mokėtoju (kodas LT100005046311), o Filialas naudoja Bendrovės PVM kodą Lietuvoje ir atskiros PVM registracijos neturi. Todėl Bendrovė Filialo atžvilgiu negali būti traktuojama kaip trečioji šalis. Atitinkamai pagal Bendrovės ir Filialo sudarytą sąskaitų faktūrų išrašymo paslaugų sutartį Bendrovės Filialui pervedamos lėšos, skirtos kompensuoti Filialo patirtas išlaidas (įskaitant ir už suteiktas natūrinės nuolaidas, pažymėtas „NARA“), negali būti traktuojamos kaip trečiojo asmens už Didmenininkams patiektas prekes mokamas atlygis PVM įstatymo 15 str. 1 dalies prasme.

Pareiškėjas savo skundu prašo panaikinti dalį jam apskaičiuoto PVM, t. y. Pareiškėjas sutinka, jog 917 Lt pardavimo PVM jam yra apskaičiuotas pagrįstai, tačiau delspinigius Pareiškėjas prašo panaikinti visa apimtimi. Komisija nurodo, jog nuo papildomai apskaičiuoto 917 Lt PVM (Patikrinimo akto 2 pažeidimas, II.3 dalis) jam yra apskaičiuoti 226,49 Lt PVM delspinigiai ((434,71 Lt x 1126 d. x 0,03 proc.) + (481,77 Lt x 551 d. x 0,03 proc.)), todėl Pareiškėjui apskaičiuoti ir nurodyti sumokėti PVM delspinigiai yra naikintini 1205043,51 Lt (1205270 Lt - 226,49 Lt) apimtimi.

Dėl kitos skundžiamo sprendimo dalies, kuria Pareiškėjui yra apskaičiuotas 917 Lt pardavimo PVM, 226,49 Lt PVM delspinigiai bei 92 Lt PVM bauda, ginčo tarp šalių nėra, todėl šioje dalyje skundžiamas sprendimas paliekamas nenagrinėtas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-06-30 sprendimo Nr. 69-74 dalį, kuria nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 5070908 Lt PVM, 1205043,51 Lt PVM delspinigius ir 10 proc. dydžio 507091 Lt PVM baudą.

2. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-06-30 sprendimo Nr. 69-74 dalį, kuria nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 917 Lt PVM, 226,49 Lt PVM delspinigius bei 92 Lt PVM baudą, palikti nenagrinėtą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliienė

Lina Vosyliienė