



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „X1“ 2016-01-04 SKUNDO**

2016 m. rugsėjo 15 d. Nr. S-189 (7-7/2016)  
Vilnius

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

Editos Veršalienės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei  
mokesčių mokėtojo atstovams:

2016-06-28 posėdyje atnaujinsi UAB „X1“ (toliau – Pareiškėjas) 2016-01-04 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-12-08 sprendimo Nr. 69-150, sustabdyto Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2016-02-02 protokoliniu sprendimu Nr. PP-44 (7-7/2016), nagrinėjimą, n u s t a t è:

Inspekcija 2015-12-08 sprendimu Nr. 69-150 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-07-15 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-464, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 25707,83 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 12854 Eur VSD įmokų baudą, 20823,97 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 2082 Eur PVM baudą, pelno mokestis už 2009 m. sumažintas 1426,96 Eur, už 2010 m. nuostolis padidintas 39396,72 Eur. Pareiškėjas atleistas nuo apskaičiuotų 12605,20 Eur PVM delspinigių.

Sprendime nurodoma, kad Vilniaus AVMI atlikusi Pareiškėjo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31 konstatavo, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu teikė kardiologijos ir masažo paslaugas fiziniams asmenims privačioje klinikoje bei atliko vaistinių preparatų veiksmingumo, efektyvumo, nepageidaujamų reiškinių nustatymo klinikinius tyrimus. Pareiškėjo pajamas sudarė pajamos iš suteiktų kardiologijos paslaugų fiziniams asmenims, klinikinių tyrimų bei gautos pajamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo (Vilniaus teritorinės ligonių kasos).

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu atliko 6 vaistinių preparatų veiksmingumo ir efektyvumo bei nepageidaujamų reiškinių nustatymo klinikinius tyrimus (toliau – klinikiniai tyrimai) užsienio įmonėms už 680214 Lt. Klinikinius tyrimus atliko Pareiškėjo samdomi darbuotojai gydytojai bei slaugytojos, su kuriais Pareiškėjas pasirašė autorines sutartis. Konstatuota, kad gydytojų ir slaugytojų paslaugos, suteiktos pagal autorines sutartis, turi darbo santykių požymius. Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsniu, 69 straipsniu mokesčių administratorius neatsižvelgė į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkūrė iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiavo pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo įstatymo 3 straipsnio ir Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2010 metų rodiklių patvirtinimo įstatymo 3 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 88763,99 Lt (2009 m. – 57440,81 Lt, 2010 m. – 31323,18 Lt), t. y. 25.707,82 Eur VSD įmokų nuo piniginių lėšų, gautų kaip autoriniai atlyginimai.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas nuo 2002-11-21 nėra PVM mokėtojas. Pareiškėjo privačioje klinikoje teikiamos kardiologijos paslaugos, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 20 straipsnio nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas suteikė užsienio bendrovėms klinikinių tyrimų paslaugų už 680214 Lt. Atliekant klinikinius tyrimus, tyrėjai gautus duomenis fiksavo elektroninėje duomenų bazėje, tačiau išvadų iš gautų duomenų neformulavo bei nekūrė mokslo kūrinių (autorių teisių saugomų objektų). Pareiškėjo elektroninėje duomenų bazėje pateiktus duomenis apibendrino, atliko statistinius skaičiavimus bei suformulavo išvadas patys klinikinių tyrimų užsakovai (užsienio įmonės).

Nustatyta, kad gydytojai, atlikę klinikinius tyrimus, sutartis pasirašė ne su pacientais, o su klinikinių tyrimų užsakovais (užsienio įmonėmis) bei su Pareiškėju, t. y. sutartys sudarytos dėl autorių kūrinių pateikimo, bet ne dėl pacientų konsultavimo, gydymo ir priežiūros paslaugų. Nustatyta, kad klinikinių tyrimų tikslas – nustatyti, patikrinti vieno ar kelių tiriamųjų vaistinių preparatų poveikį, o ne diagnozuoti, prižiūrėti ir gydyti ligas, todėl patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėjo atliktos vaistinių preparatų klinikinių tyrimų paslaugos buvo teikiamos ne asmeniui, sergančiam konkrečia liga, o farmaciniams kompanijoms ir mokslinių tyrimų institutams. Todėl Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjo suteiktos klinikinių tyrimų paslaugos negali būti priskirtos PVM neapmokestinamoms sveikatos priežiūros paslaugoms. Konstatuota, kad Pareiškėjas klinikinių tyrimų metu užsienio įmonėms suteikė mokslo paslaugas, kurios, vadovaujantis Europos Tarybos 2006-11-28 direktyvos 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“ (toliau – Direktyva) V dalies 52 straipsnio, PVMĮ 13 straipsnio 4 dalies (redakcija galiojusi nuo 2004-05-01 iki 2009-12-31) ir 13 straipsnio 9 dalies (redakcija galiojusi nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31) nuostatomis, yra laikomos PVM objektu Lietuvoje ir apmokestinamos standartiniu PVM tarifu. Konstatuota, kad Pareiškėjas, pažeisdamas PVMĮ 71 straipsnio nuostatas, neįsiregistravo PVM mokėtoju nuo 2009 gegužės mėn. ir PVM neskačiavo, nedeklaravo ir nemokėjo ta tvarka, kuri nustatyta PVM mokėtojams. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjui apskaičiuota 71901 Lt (2009 m. – 38005 Lt, 2010 m. – 33896 Lt), t. y. 20.823,97 Eur, papildomai mokėtino į biudžetą PVM.

Pareiškėjas 2009 m. deklaravo 24636 Lt apmokestinamojo pelno, nuo kurio, taikant 20 proc. pajamų mokesčio tarifą, apskaičiuotas 4927 Lt pelno mokestis. Patikrinimo metu Pareiškėjo 2009 m. pajamos sumažintos 40817 Lt dėl nustatyto pardavimo PVM. Pareiškėjo 2009 m. sąnaudos padidintos 54629 Lt, iš jų sąnaudos sumažintos perskačiuota 2812 Lt pirkimo PVM suma ir padidintos 57441 Lt papildomai apskaičiuota VSD įmokų suma. Pareiškėjas už 2010 m. deklaravo 3231 Lt mokestinio laikotarpio nuostolį. Patikrinimo metu Pareiškėjo 2010 m. pajamos sumažintos 36820 Lt papildomai apskaičiuota pardavimo PVM suma, 2010 m. sąnaudos padidintos 28399 Lt, iš jų sąnaudos sumažintos perskačiuota 2924 Lt pirkimo PVM suma ir padidintos 31323 Lt papildomai apskaičiuota VSD įmokų suma. Taigi patikrinimo metu Pareiškėjui iš viso 4927 Lt (1426,96 Eur) sumažintas pelno mokestis ir 136029 Lt (39396,72 Eur) padidintas veiklos nuostolis.

### *Dėl VSD įmokų*

Nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu užsienio įmonėms atliko 6 vaistinių preparatų klinikinius tyrimus už 680214 Lt. Klinikinius tyrimus atliko Pareiškėjo samdomi darbuotojai gydytojai A. A., A. B., A. C., A. D. bei slaugytojo J. J. ir J. V., su kuriais Pareiškėjas pasirašė autorines sutartis. Patikrinimo metu nustatyta, kad gydytojų ir slaugytojų paslaugos, suteiktos pagal autorines sutartis, turi darbo santykių požymius.

Pareiškėjo su gydytojais sudarytos autorinės sutartys neatitinka visų autorinės sutarties sąlygų, kurias nustato Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymas (toliau – ATGTĮ). ATGTĮ 39 straipsnyje nurodyta, kad pagal autorinę sutartį viena šalis (autorius ar jo teisių turėtojas) perduoda arba suteikia autorių turtines teises į literatūros, mokslo ar meno kūrinį arba įsipareigoja sukurti sutartyje nurodytą kūrinį ir perduoti ar suteikti autorių turtines teises į jį kitai šaliai (teisių perėmėjui ar licenciatui), o kita šalis įsipareigoja naudoti kūrinį arba pradėti juo naudotis sutartyje nustatytomis sąlygomis ir sumokėti nustatytą autorinį atlyginimą, jeigu sutartyje nenustatyta kitaip. Sutartys dėl kūrinių redagavimo, mokymų, konsultavimo, organizacinių ir techninių paslaugų ar kitokių paslaugų teikimo nelaikomos autorinėmis. Autorinėmis sutartimis taip pat nelaikomos sutartys, kurių dalykas nėra autorių turtinių teisių į kūrinį perdavimas ar suteikimas.

Pareiškėjo su samdomais darbuotojais pasirašytose autorinėse sutartyse nustatytas abstraktus užsakomų darbų pobūdis, nes jose atsispindi tik kūrinio pavadinimas, nenurodant konkrečių kūrinio sukūrimo / pateikimo kriterijų, nenurodytos konkrečios sąlygos, kokio pobūdžio turi būti autorinis kūrinys, kokia informacija jame turi būti pateikta. Be to, autorinėse sutartyse nesusitarta dėl turtinių ar licencinių teisių perdavimo bei teritorijos, kurioje galioja turtinių ar licencinių teisių perdavimas. Autorinėse sutartyse numatyta sąlyga, kad Pareiškėjo samdomi darbuotojai perduoda visas (turtines ir neturtines) teises Pareiškėjui: „autorius perduoda užsakovui po sutarties pabaigos visas teises atgaminti, skelbti platinti bet koku tiražu ar kitaip pasinaudoti kūrinium ar jo fragmentais be papildomo atlyginimo ir be atskiro autoriaus sutikimo“, tačiau ši autorinėse sutartyse numatyta sąlyga pažeidžia AGTĮ nuostatas.

Pareiškėjas pateikė darbų priėmimo–perdavimo aktus, kuriuose gydytojai, atlikę klinikinius tyrimus, patvirtino įvykdę visus autorinės sutarties įsipareigojimus ir perdavę autorinį kūrinį. Kadangi klinikinių tyrimų sutartys tarp Pareiškėjo ir užsienio įmonių yra ilgalaikės, pasirašius darbų priėmimo–perdavimo aktus, tarp Pareiškėjo ir fizinių asmenų yra sudaromos naujos autorinės sutartys tam pačiam klinikiniam tyrimui. Užsienio įmonės Pareiškėjui atlygį už atliktus klinikinius tyrimus mokėjo klinikinių tyrimų sutartyse numatytomis sąlygomis. Gavęs apmokėjimą iš užsienio įmonių, Pareiškėjas su fiziniais asmenimis pasirašydavo darbų priėmimo–perdavimo aktus ir išmokėjo autorinėse sutartyse numatytus autorinius honorarus, išskaičiuodamas 9 proc. privalomojo sveikatos draudimo įmokas ir 15 proc. gyventojų pajamų mokestį.

Pareiškėjas pateikė vieną užpildytą tyrimo pabaigos ataskaitą, sudarytą tyrimo užsakovo, kurioje fiziniai asmenys (Pareiškėjo darbuotojai), atlikę klinikinius tyrimus, surašo klinikinio tyrimo metu atsiradusius nepageidaujamus reiškinius: širdies, virškinamojo trakto, nervinės sistemos, inkstų, kraujagyslių ir kt. sutrikimus. Tyrimo pabaigos ataskaitoje nėra pateikiama apibendrinimų ir suformuluotų išvadų. Taip pat konstatuota, kad klinikinių tyrimų funkcijų protokoluose gydytojams nustatytos funkcijos yra techninio pobūdžio darbų atlikimas, o išvadų suformulavimo funkcija nenustatyta. Taip pat buvo pateiktos medicininės publikacijos, parengtos pagal atliktus daugiašalius klinikinius tyrimus. Medicininėse publikacijose nurodyti jų autoriai, komitetai bei tyrėjai, t. t. Medicininės publikacijas rengia klinikinių tyrimų užsakovai, kurie, gavę iš visų tyrimo centrų duomenis, atlieka statistinius skaičiavimus ir pagal juos rengia išvadas. Šiose publikacijose Pareiškėjo darbuotojai, atlikę klinikinius tyrimus pagal autorines sutartis, nėra įvardijami kaip autoriai – nėra išskirtų atskirų Pareiškėjo darbuotojų tyrimų ar jų išvadų (autoriaus teisių saugomų objektų).

Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjo iš fizinių asmenų įsigytas veiklos rezultatas (neapibendrinti tyrimų duomenys be komentarų ar išvadų) neatitinka ir ATGTĮ 2 straipsnio 19 dalies nuostatų, kuriuose nurodyta, jog kūrinys – tai originalus kūrybinės veiklos rezultatas literatūros, mokslo ar meno srityje, nepaisant jo meninės vertės, išraiškos būdo ar formos.

Lietuvių kalbos instituto leidžiamas Lietuvių kalbos žodynas būdvardį „kūrybinis“ kildina iš žodžio „kūryba“, reiškiančio 1. *kuriamasis darbas, kūrimas* arba 2. *kas sukurta, kūrimo rezultatas*. Sukurti, kurti – ką nors nauja daryti meno, mokslo, literatūros srityse, prikurti – sukurti ką trūkstantį, prigalvoti, sumanyti. Pareiškėjo sudarytų autorinių sutarčių rezultatas – tyrimų duomenys, kuriuos autorines sutartis sudarę fiziniai asmenys (Pareiškėjo darbuotojai) renka iš pacientų, bandančių užsakovo veikliąsias medžiagas, yra paremti pacientų teikiama informacija apie veikliųjų medžiagų poveikį ir nepageidaujamus reiškinius, suvesta į tam tikras duomenų laikmenas, o ne šiuos duomenis renkančio tyrėjo intelektualinės kūrybinės veiklos rezultatas – t. y. kūrybos rezultatas, kylantis iš kūrėjo intelektualinės veiklos, sumanymų, originalių idėjų ir / ar fantazijos.

Inspekcija taip pat konstatavo, kad klinikiniai tyrimai atlikti Pareiškėjo patalpose, naudojant Pareiškėjo įrangą bei medžiagas. Visi mokėjimai už klinikinius tyrimus pervedami į Pareiškėjo sąskaitą, o ne tiesiogiai autoriams (Pareiškėjo darbuotojams). Nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo sudaręs sutarčių su darbuotojais, atlikusiais klinikinius tyrimus, dėl sąnaudų, patirtų atliekant klinikinius tyrimus Pareiškėjo patalpose, apmokėjimo. Visas sąnaudas, patirtas klinikinių tyrimų metu, Pareiškėjas apskaitė kaip įprastinės veiklos sąnaudas. Pareiškėjo gautos pajamos iš klinikinių tyrimų 2009–2010 m. sudarė 68 proc. visų Pareiškėjo 2009–2010 m. pajamų, o klinikiniai tyrimai yra įprastinė Pareiškėjo veikla. Darbuotojų pareiginiai nuostatai gydytojus bei slaugytojas įpareigoja vadovautis vidaus taisyklėmis, vadovo įsakymais ir kt., t. y. negali organizuoti savo veiklos (klinikinių tyrimų), nesuderinę savo veiksmų su Pareiškėju. Konstatuota, jog įvertinus Pareiškėjo ir gydytojų teisinius santykius nėra pagrindo daryti išvadą, kad tyrėjai pagal autorines sutartis atliko funkcijas savarankiškai ir nepriklausomai nuo Pareiškėjo, nes renkant ir kaupiant duomenis, kuriuos Pareiškėjas laiko autorinių sutarčių rezultatu, tyrėjai vykdė veiklą Pareiškėjo patalpose, Pareiškėjo suteiktomis priemonėmis ir resursais, atliko gydytojų funkcijas Pareiškėjo įmonėje, todėl galėjo atitinkamomis ligomis sergantiems Pareiškėjo pacientams, kurie kreipėsi į šiuos gydytojus konsultacijų, pasiūlyti tapti tiriamaisiais.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra nurodęs, kad įstatymai nedraudžia asmeniui savo darbą panaudoti sudarant civilinės teisės reguliuojamas sutartis, užsiimti savarankiška veikla, kuria versdamasis siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos (2009 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N575-3332/2009). Darbo sutartis turi esminių požymių, skiriančių ją nuo kitų sutarčių. Visų pirma, tai, kad darbuotojas privalo dirbti tam tikrą darbą arba eiti tam tikras pareigas, reiškia, kad jis turi atlikti ne konkrečias užduotis, o vykdyti tam tikrą darbo funkciją. Tuo darbo sutartis skiriasi nuo civilinių sutarčių: rangos, pavedimo, paslaugų teikimo, jungtinės veiklos (partnerystės). Civilinių sutarčių esmė – šalių išipareigojimas atlikti tam tikrą iš anksto apibrėžtą užduotį, o darbo sutarties atveju darbuotojas privalo atlikti tam tikrą tęstinio pobūdžio funkciją. Kita darbo santykių ypatybė yra tai, kad atlikdamas darbo funkciją, darbuotojas privalo laikytis darbo tvarkos ir paklusti darbdavio nurodymams, o civilinėse sutartyse šalių pavaldumo nėra (2010-07-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A575-1458/2010; taip pat Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2002-02-11 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-264/2002).

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėją ir asmenis, su kuriais buvo sudarytos autorinės sutartys, siejo darbo teisiniai santykiai. Nors Pareiškėjas nurodo, kad darbuotojai jiems pavestus darbus atliko pagal autorinę užsakymo sutartį, t. y. nevykdė rūšiniais požymiais apibrėžtos darbo funkcijos, tačiau jų atlikti darbai yra tiesiogiai susiję su Pareiškėjo ūkine veikla (klinikiniai tyrimai atlikti Pareiškėjo veiklos vykdymo vietoje, sąnaudos, patirtos atliekant klinikinius tyrimus, buvo įtrauktos į Pareiškėjo bendras sąnaudas, esančias įprastinės veiklos sąnaudomis, būtinomis pajamoms, gaunamoms iš klinikinių tyrimų, uždirbti). Nors ne visų darbuotojų pareiginėse instrukcijose tiesiogiai nurodyta, kad jie privalo atlikti darbus, apibrėžtus autorinėse užsakymo sutartyse, tačiau pareiginėse instrukcijose nurodyta, kad darbuotojai Pareiškėjo vadovo nurodymu (nuožiūra) privalo vykdyti ir kitas užduotis. Taigi konstatuotina, kad Pareiškėjo darbuotojų atlikti klinikiniai tyrimai susiję su jų pareiginėse instrukcijose įtvirtintų pareigų vykdymu. Pažymėtina, kad į bylą nėra pateikta duomenų, kad autorinės sutarties įforminimas (o ne darbo sutarties papildymas) būtų atspindėjęs Pareiškėjo darbuotojų interesus ar būtų palankesnis fiziniams asmenims dėl kitų priežasčių. Vilniaus AVMI surinko pakankamai

duomenų, patvirtinančių Pareiškėjo mokesinę naudą (mažesnę mokesčių sumokėjimą į biudžetą) informant civilinius, o ne darbo santykius, todėl taikė MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatas.

#### *Dėl apmokestinimo PVM*

Inspekcija nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas suteikė užsienio bendrovėms klinikinių tyrimų paslaugų už 680214 Lt. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2010-10-18 administracinės bylos Nr. I-2350-244/2010 sprendime dėl klinikinių tyrimų apmokestinimo PVM patvirtino, kad klinikinių tyrimų paslaugos, teikiamos ne asmeniui, sergančiam konkrečia liga, bet farmacinėms kompanijoms ar mokslinių tyrimų institutams, tikslas yra nustatyti, patikrinti ir patvirtinti vieno arba kelių tiriamųjų vaistinių preparatų poveikį, bet ne diagnozuoti, prižiūrėti ir gydyti ligas, todėl šios paslaugos negali būti priskirtinos prie PVM neapmokestinamų asmens sveikatos priežiūros paslaugų.

Atliekant klinikinius tyrimus, tyrėjai gautus duomenis fiksavo elektroninėje duomenų bazėje, tačiau išvadų iš gautų duomenų neformulavo bei nekūrė mokslo kūrinių (autorių teisių saugomų objektų). Klinikinių tyrimų užsakovai (užsienio įmonės) pateiktus elektroninėje duomenų bazėje duomenis apibendrino, atliko statistinius skaičiavimus bei suformulavo išvadas. Gydytojai, atlikę klinikinius tyrimus, sutartis pasirašė ne su pacientais, o su klinikinių tyrimų užsakovais (užsienio įmonėmis) bei su Pareiškėju dėl autorinių kūrinių pateikimo. Klinikinių tyrimų tikslas pagal sutartis su užsienio užsakovais – nustatyti, patikrinti vieno ar kelių tiriamųjų vaistinių preparatų poveikį, bet ne diagnozuoti, prižiūrėti ir gydyti ligas, todėl konstatuota, kad Pareiškėjo atliktos vaistinių preparatų klinikinių tyrimų paslaugos buvo teikiamos ne asmeniui, sergančiam konkrečia liga, o farmacinėms kompanijoms ir mokslinių tyrimų institutams, ir turėjo tikslą ne konsultuoti asmenis dėl jų ligų gydymo, o pateikti duomenis užsakovams, kaip jų produktas veikia esant tam tikrų ligų diagnozei. Dėl šių priežasčių Pareiškėjo suteiktos klinikinių tyrimų paslaugos nepriskirtos PVM neapmokestinamoms sveikatos priežiūros paslaugoms.

Pažymėtina, kad Pareiškėjo vykdytas paslaugų teikimas atitiko visas pripažinimo PVM objektu sąlygas, t. y. paslaugos buvo teikiamos už atlygį, paslaugų teikimas vyko Lietuvoje, Pareiškėjas paslaugas teikė vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. tęstinį laikotarpį užsiimdamas savarankiška paslaugų teikimo (paskaitų skaitymo) veikla, iš kurios gavo pajamų.

PVM objektu esantis paslaugų teikimas gali būti neapmokestinamas PVM, jei jis atitinka įstatyme įtvirtintas PVM neapmokestinamų prekių tiekimo / paslaugų teikimo sąlygas.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) nagrinėdamas su minėto Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio nuostatų taikymu susijusius klausimus, yra pasisakęs, kad šiame straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra Bendrijos teisės sąvokos ir todėl turi būti aiškinamos Bendrijos lygmeniu (2000-09-12 sprendimo Komisija prieš Airiją C-358/97 51 punktą, 2005-05-26 sprendimo *Montecello Ltd* C-498/03 22 punktą ir kt.). Taip pat turėtų būti ir su specialiomis sąlygomis, reikalaujamomis norint pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio ir ypač susijusiomis su atleistas nuo mokesčio paslaugas teikiančio subjekto statusu ir tapatybe (minėto *Montecello Ltd* sprendimo 23 punktą). ESTT pabrėžė, kad formuluotės, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytam atleidimui nuo mokesčio apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šis atleidimas yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam mokesčių mokėtojo už atlygį atliekamam paslaugų teikimui, išimtis (2002-06-20 sprendimo Komisija prieš Vokietiją C-287/00 43 punktą, 2007-06-14 sprendimo *Werner Haderer* C-445/05 18 punktą). Vis dėlto šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tokio atleidimo nuo mokesčio tikslus ir nenukrypti nuo bendros PVM sistemos fiskalinio neutralumo principo (2003-11-06 sprendimo *Dornier* C-45/01 42 punktą, minėto *Werner Haderer* sprendimo 18 punktą). Reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad sąvokos, vartojamos 13 straipsnyje numatytiems atleidimo nuo mokesčio atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad šios nuostatos prarastų savo poveikį (2004-11-18 sprendimo *Temco Europe* C-484/03 17 punktą).

Pareiškėjo vykdyta klinikinių tyrimų veikla neatitiko PVMĮ 20 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų PVM lengvatos taikymo sąlygų (nebuvo PVM neapmokestinama), todėl nuo suteiktų paslaugų, remiantis PVMĮ nuostatomis, turėjo būti skaičiuojamas PVM. Pareiškėjas klinikinių tyrimu metu, remiantis funkcijų protokolais, užsienio įmonėms suteikė mokslo paslaugas, kurių, vadovaujantis

2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB (įsigaliojo 2007-01-01) dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva) V dalies 52 straipsnio nuostatomis, kurių teikimo vieta yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos. PVMĮ 13 straipsnio 4 dalyje (redakcija, galiojusi 2009-12-31), nustatyta, kad „kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų ir panašios paslaugos, įskaitant tokio pobūdžio renginių organizatorių paslaugas, taip pat pagalbines paslaugas, reikalingas minėtoms paslaugoms suteikti, kai šioje dalyje nurodytos paslaugos nelaikytinos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tik tais atvejais, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje“ ir PVMĮ 13 straipsnio 9 dalyje (redakcija, galiojusi nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31) nustatyta, kad „kultūros, meno, sporto, švietimo mokslo, mokymo, pramogų ir panašios paslaugos, pavyzdžiui, mugių ir parodų, įskaitant tokios veiklos organizatorių paslaugas, taip pat pagalbines paslaugas, reikalingas minėtoms paslaugoms suteikti, kai šioje dalyje nurodytos paslaugos nelaikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tais atvejais, kai jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje“. Vadinasi, Pareiškėjo suteiktos mokslo paslaugos yra laikomos PVM objektu Lietuvoje ir apmokestintos standartiniu PVM tarifu.

Inspekcijos vertinimu, mokslo ir konsultacinės paslaugos priskiriamos mokslo tyrimams PVM tikslais priklausomai nuo sutarties pobūdžio. Jei sutartis įpareigoja tik atlikti tam tikrus tyrimus tam, kad būtų surinkti atitinkami duomenys, tokia paslauga laikoma mokslo paslauga. Tačiau jei įsipareigojama ne tik surinkti atitinkamus duomenis, bet ir juos apibendrinti bei suformuluoti tam tikras išvadas, t. y. paslaugos esmę sudaro tyrimas, siekiant gauti nustatytą rezultatą, tokios paslaugos laikomos konsultavimo paslaugomis. Patikrinimo akte nurodoma, kad, pavyzdžiui, 2008-08-28 sutartyje tarp YY bei Pareiškėjo numatyta, kad bus atliktas „8 savaičių, dvigubai koduotas, atsitiktinių imčių, paralelinių grupių, veikliu preparatu kontroliuojamas tyrimas aliskireno / amlopidino / HCTZ derinio veiksmingumui ir saugumui įvertinti, skiriant pacientams, kuriems yra vidutinio sunkumo arba sunki hipertenzija“. T. y. tyrimas buvo atliekamas siekiant surinkti duomenis. Funkcijų protokole nėra numatyta, kad Pareiškėjas turi suformuluoti išvadas iš gautų duomenų.

Pastabose Vilniaus AVMI Pareiškėjas teigė, kad Vilniaus AVMI neištyrė, ar gydytojų atliktas klinikinis tyrimas gali būti vertinamas kaip konsultavimo paslauga, todėl nėra pagrindo klinikinį vaistinio preparato tyrimą pripažinti mokslo paslauga. Tuo tarpu Pareiškėjo skunde Inspekcijai nurodoma, kad tyrimų atlikimas negali būti laikomas konsultavimo paslauga, tačiau laikytinas sveikatos priežiūros paslaugomis. Atsižvelgdama į tai Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas vykdydamas veiklą pats tiksliai nežinojo, kokią veiklą vykdo ir kuo grindžia vykdomos veiklos priskyrimą paslaugoms neapmokestinamoms PVM.

Pareiškėjas 2016-01-04 skundu nesutinka su ginčijamu Inspekcijos sprendimu ir prašo netvirtinti Inspekcijos 2015-12-08 sprendimo Nr. 69-150 ir Vilniaus AVMI 2015-07-15 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-464. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius pažeidžia bendrąsias įrodinėjimo taisykles, mokesčių administratoriaus sprendimai kaip ir patikrinimo aktas yra neteisėti, nes netinkamai pritaikytos teisės aktų normos bei surinkta nepakankamai įrodymų.

Pareiškėjo vertinimu Inspekcija, priimdama sprendimą vienu atveju dėl autorinių sutarčių pasakė, kad tai ne moksliniai tyrimai, o patvirtindama priskaitytą PVM - traktuoja, kad tai moksliniai tyrimai, t. y. Inspekcija ginčydama autorines sutartis teigia, kad veikla yra duomenų rinkimas ir mokslu nelaikytina, o PVM prasme vykdytą veiklą vertina kaip mokslinę. Pareiškėjas pabrėžia, kad šiuo atveju mokslinį tyrimą iš esmės atlieka užsakovas, o Pareiškėjui pavesta surinkti informaciją, kuri leistų užsakovui įgyvendinti mokslinį tyrimą, t. y. Pareiškėjas veikė kaip subrangovas, todėl negalima daryti išvados, kad Pareiškėjas vykdė mokslinę veiklą.

Pareiškėjas vykdo tą pačią veiklą ir teikia tokias pačias paslaugas nuo įkūrimo 1996 m. Vilniaus AVMI 2003-08-14 surašė patikrinimo pažymą Nr. 06-03-29-649, kurios 2 psl. nurodyta, kad „kai kuriems darbuotojams mokamas honoraras pagal autorines sutartis. Klinikoje „X1“ nuo 1998 m. vykdomas mokslinis tiriamasis darbas, klinikinės studijos. Bendrovė užsakymus gauna iš farmacinių kompanijų. Bendrovė yra atlikusi studijas pagal (duomenys neskelbiami) ir kitų firmų užsakymus. Užsakovas už atliktą darbą su UAB „X1“ atsiskaito pervesdamas numatytą pinigų sumą į įmonės atsiskaitomąją sąskaitą banke. Studijas atlikusiems asmenims bendrovė išmoka pagal autorines

sutartis numatytų dydžių autorinius atlyginimus (honorarus).“ Pareiškėjas nurodo, jog nuo to laiko ATGTĮ objektas nepasikeitė, išskyrus apmokestinimą VSD įmokomis nuo 2009 m., tačiau Vilniaus AVMI, surašydama 2015 m. patikrinimo aktą, autorinius honorarus traktuoja kaip darbo užmokestį ir apmokestina VSD įmokomis.

Vilniaus AVMI 2010-01-29 surašė patikrinimo aktą Nr. 83-2 fiziniam asmeniui (duomenys neskelbiami), kuriame nurodė, kad asmuo gavo autorinius atlyginimus (taip pat ir iš UAB „X1“) ir juos turėjo apmokestinti PVM, nes viršijo nustatytą registravimosi PVM mokėtoju ribą. Vadinasi, Vilniaus AVMI atlikdama fizinio asmens kontrolės veiksmus pripažino autorines sutartis, o tikrindama Pareiškėją, tas pačias pajamas pripažįsta kaip su darbo santykiais susijusias pajamas. Pareiškėjo vertinimu, toks dvigubas apmokestinimas nėra galimas, nes PVMĮ 2 straipsnyje yra nurodyta, kad pajamos, susijusios su darbo santykiais, yra ne PVM objektas.

Pareiškėjas pažymi, kad tokias pačias paslaugas, t. y. klinikinius tyrimus, tuo pačiu metu atliko ir kitos įmonės, kurios taip pat turėjo sutartis su užsienio firmomis. Komisija 2010-08-30 sprendimu Nr. S-230(7-178/2010) panaikino Inspekcijos sprendimą dėl priskaityto PVM UAB „O1“, kurios veikla identiška Pareiškėjo vykdomai veiklai. Inspekcija šio sprendimo neginčijo, pripažindama, kad klinikiniai tyrimai priskirtini konsultavimo veiklai.

*Dėl VSD įmokų nuo su darbo santykiais susijusių išmokų*

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsniu, padarė išvadą, kad laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31 išmokos pagal autorines sutartis priskirtinos su darbo santykiais susijusioms pajamoms, nes atlikti darbai pagal savo pobūdį priskiriami darbuotojų darbo sutartyse ir pareiginiuose nuostatuose numatytais funkcijoms. Vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, Inspekcija apskaičiavo papildomai mokėtinas VSD įmokas.

Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu atliko 6 vaistinių preparatų (ivabradino, rivaroxabin ir warfarin, aliskireno/amlodipino/HCTZ, zofenoprilio ir hidrochlorotiazido, perindoprilio arginino ir amlodipino) veiksmingumo ir efektyvumo bei nepageidaujamų reiškinių nustatymo klinikinius tyrimus šioms užsienio įmonėms: Nyderlandų įmonei., Jungtinių Amerikos Valstijų įmonei, Suomijos įmonei, Šveicarijos įmonei, Anglijos įmonei, Airijos įmonei. Pareiškėjas su gydytojais ir kitu personalu, atlikusiu klinikinius tyrimus, sudarė autorines sutartis (su kai kuriais darbuotojais buvo sudarytos ir darbo sutartys). Autorinėse sutartyse nurodyta, kad autorius pateikia kūrinių, jo pavadinimą ir duomenų sisteminimo kriterijus, nurodytas autorinio atlyginimo dydis, mokėjimo tvarka (sumokėti sutartą honorarą, pasirašius darbų priėmimo–perdavimo aktą) ir terminai. Taip pat nurodyta, kad Pareiškėjo samdomi darbuotojai perduoda visas (turtines ir neturtines) teises Pareiškėjui. Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė visą su šiomis ūkinėmis operacijomis susijusių dokumentaciją, taip pat ir darbų priėmimo–perdavimo aktus.

Pagal ATGTĮ 2 straipsnio 7 punktą duomenų bazė – susistemintas ar metodiškai sutvarkytas kūrinių, duomenų arba kitokios medžiagos rinkinys, kuriuo galima individualiai naudotis elektroniniu ar kitu būdu, išskyrus kompiuterių programas, naudojamas tokių duomenų bazėms kurti ar valdyti. Fiziniai asmenys, su kuriais Pareiškėjas buvo sudaręs autorines sutartis, atliko nurodytas duomenų surinkimo paslaugas savarankiškai, t. y. patys ieškojo pacientų, kurie sutiktų dalyvauti tyrime, atliko paciento fizinę apžiūrą bei įtraukimo ir atmetimo kriterijų į tyrimą įvertinimus, pacientų randomizaciją, tiriamojo vaistinio preparato paskyrimą ir apskaitą bei kitus vertinimus. Šios autorių atliekamos funkcijos neįėjo į jų darbo sutartyje numatytus darbus. Nuo 2009 m. pasikeitus Valstybinio socialinio draudimo įstatymui, Pareiškėjas Valstybinio socialinio draudimo fondo Vilniaus skyriui (toliau – Sodra) teikė atitinkamas formas apie išmokas pagal autorinius atlyginimus ir tuo pačiu laikotarpiu teikė ataskaitas apie išmokėtą darbo užmokestį. Sodrai nekilo jokių abejonių dėl išmokų pagal autorines sutartis.

Pareiškėjas akcentuoja, kad tyrėjai vykdė pasirengimo klinikiniam tyrimui darbus (išstudijavo tyrimo protokolus, susipažino su tyrimo dokumentacija teikiama tyrimo užsakovo, susipažino su tyrimo vykdymui reikalingomis procedūromis, praėjo mokymus ir atliko įvedamuosius testus, tyrėjai interpretavo atliktų tyrimų duomenis bei gyvybinių funkcijų parametrus: tyrimo pabaigoje buvo sudaryta tyrimo pabaigos ataskaita (duomenys konfidencialūs). Pagal pateiktus duomenis, tyrimo užsakovas apibendrino, atliko statistinius skaičiavimus, kurių rezultatai buvo publikuoti ISI

leidiniuose. Šių publikacijų bendraautorai yra tyrimo tyrėjai. Mokestinio tyrimo metu Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė sudarytas sutartis su kitais kontrahentais, kuriose numatyta, kad išradimai (patentuojami arba nepatentuojami), inovacijos, pasiūlymai, idėjos ir ataskaitos atskleidžiami rėmėjui ir yra rėmėjo nuosavybė. Sutartyje su JAV bendrove numatyta, kad „visi autoriaus teisių objektu galintys būti darbai, sukurti vykdant šį tyrimą ir esantys duomenyse, priklauso minėtai užsienio bendrovei, kaip tokių darbų autoriui ir jų autoriaus teisių savininkui“. Taip pat Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė medicininės publikacijas, parengtas remiantis Nyderlandų įmonės ir JAV bendrovės daugiacentriniais klinikiniais tyrimais. Kitų medicininių publikacijų nepateikė, nes mažos apimties klinikinių tyrimų paskelbtos publikacijos nėra siunčiamos tyrėjams.

Vertinant šalių sudarytų autorinių sutarčių nuostatas ATGTĮ kontekste akivaizdu, kad ginčo sutartimis šalys susitarė, kad atliks autorinį darbą, o ne dirbs tam tikros specialybės ar kvalifikacijos darbą ar eis pareigas. T. y. Pareiškėjas, sudarydamas autorines sutartis, susitarė sukurti ir sukūrė civilinius teisinius santykius, todėl įvertinus šių sutarčių turinį darytina išvada, jog šios sutartys turi būti priskiriamos civilinėms sutartims. Joms nėra būdingi darbo sutarties požymiai, nes asmenys dirbo savarankiškai ieškodami pacientų, juos tirdami ir pan. Taip pat nėra jokio pagrindo tvirtinti, jog abiejų šalių valia buvo nukreipta sudaryti ne civilines sutartis, o darbo sutartis, todėl jau vien dėl šios priežasties nėra pagrindo teigti, kad autorinės sutartys yra apsimestiniai sandoriai. Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.193 straipsnio, reglamentuojančio sutarčių aiškinimo taisyklės, 2 dalį visos sutarties sąlygos turi būti aiškinamos atsižvelgiant į jų tarpusavio ryšį, sutarties esmę ir tikslą bei jos sudarymo aplinkybes.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra ne vieną kartą pasisakęs, kad įstatymai nedraudžia asmeniui savo darbą panaudoti sudarant civilinės teisės reguliuojamas sutartis, užsiimti savarankiška veikla, kuria versdamasis siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos (LVAT 2010-12-20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A438-1668/2010). Pareiškėjas nurodo, jog darbo sutartis turi esminių požymių, skiriančių ją nuo kitų sutarčių. Tai, kad darbuotojas privalo dirbti tam tikrą darbą arba eiti tam tikras pareigas, reiškia, kad jis turi atlikti ne konkrečias užduotis, o vykdyti tam tikrą darbo funkciją. Tuo darbo sutartis skiriasi nuo civilinių sutarčių: rangos, pavidimo, paslaugų teikimo, jungtinės veiklos (partnerystės). Civilinių sutarčių esmė – šalių įsipareigojimas atlikti tam tikrą iš anksto apibrėžtą užduotį, o darbo sutarties atveju darbuotojas privalo atlikti tam tikrą tęstinio pobūdžio funkciją. Be to, atlikdamas darbo funkciją darbuotojas privalo laikytis darbo tvarkos ir paklusti darbdavio nurodymams, o civilinėse sutartyse šalių pavaldumo nėra. LVAT kitoje savo nutartyje (2012-06-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-164/2012) išaiškino, kad darbo sutarties dalykas – rūšiniais požymiais apibrėžti darbai arba paslaugos, t. y. susitarimas dėl darbo funkcijos, kuri atliekama kitai šaliai vadovaujant, nustatant darbo atlikimo tvarką, darbo sąlygas. Sudarant darbo sutartį susitariama dėl darbo funkcijos, t. y. įsipareigojama dirbti tam tikros rūšies darbą. Esant darbo santykiams yra svarbus tęstinis darbo pobūdis. Be to, sudaręs darbo sutartį darbuotojas neveikia savo rizika, bet priešingai – darbus vykdo darbdavio, su kuriuo yra susietas pavaldumo ryšiais, rizika, paklūsta jo organizacinei struktūrai, darbus atlieka nustatytoje vietoje ir nustatytu laiku, yra darbdavio kontroliuojamas. Inspekcija, taikydama PVM įstatymo nuostatas, traktavo, kad Pareiškėjas, atlikdamas klinikinius tyrimus, atliko mokslo paslaugas, tačiau autorinių sutarčių, prieštaraudama sau, nelaiko mokslinėms paslaugomis. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus pozicija nesudaro pagrindo pripažinti, jog šalių santykiai buvo kilę dėl rūšiniais požymiais apibrėžtos darbo funkcijos vykdymo. Taip pat Pareiškėjas mano, jog Inspekcija netinkamai interpretavo teisės aktų reikalavimus dėl šalių valios pasireiškimo – argumentai, kad šalys sukūrė faktinius darbo santykius, yra nepagrįsti.

#### *Dėl apmokestinimo PVM*

Pareiškėjas nuo 2002-11-21 nėra PVM mokėtojas. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu suteikė užsienio bendrovėms klinikinių tyrimų paslaugų už 680214 Lt ir padarė išvadą, kad klinikiniai preparatų tyrimai nėra sveikatos priežiūros įstaigų teikiamos paslaugos, kurių tikslas diagnozuoti, prižiūrėti ir gydyti ligas bei sveikatos sutrikimus. Pareiškėjo suteiktos paslaugos Nyderlandų įmonei, JAV įmonei, Suomijos įmonei, Šveicarijos įmonei, Anglijos įmonei,



Airijos įmonei, priskirtos mokslo paslaugoms ir, vadovaujantis PVMĮ 13 straipsnio 4 dalies nuostata, apskaičiuotas papildomai mokėtinas PVM (toje šalyje, kur faktiškai šios paslaugos atliktos). Pareiškėjas nesutinka su tokiu jos teiktų paslaugų kvalifikavimu pagal PVMĮ 13 straipsnį.

Pareiškėjas vykdo nuolatinę veiklą, t. y. kitą žmonių sveikatos priežiūrą ir medicininę praktikos veiklą. Pareiškėjas tikrinimo laikotarpiu atliko biomediciniųjų preparatų tyrimus ir atliktų tyrimų duomenų apdorojimą, tačiau neatliko klinikinių tyrimų, o tik apdorojo gautus duomenis ir juos pateikė užsakovams (užsienio įmonėms). Pareiškėjas akcentuoja, kad pagal sutartis rinko ir apdorojo duomenis, reikalingus mediciniųjų preparatų tyrimams. Pareiškėjas neatlieka mokslinių tiriamųjų darbų, o tik teikia konsultacijas, apdorojant duomenis, ir juos pateikia minėtoms užsienio įmonėms. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija neanalizavo ir nenurodė, kokie klinikinio tyrimo požymiai leido daryti išvadą, jog buvo suteikta mokslo paslauga.

Vertinant Pareiškėjo suteiktų paslaugų pobūdį, privalu atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje pateiktus taisyklių dėl paslaugų teikimo vietos tikslus, įvertinti faktiškai Pareiškėjo vykdytą veiklą. Inspekcija pagal PVM įstatymo 13 straipsnį turėtų vertinti ne tik byloje esančių sutarčių tarp Pareiškėjo ir užsienio įmonių bei pagrindinių tyrėjų nuostatas ir pagal jas šalims priskiriamas pareigas bei tenkančią riziką, bet ir šioje sutartyje minimas Pareiškėjo ataskaitas, sutartis tarp pagrindinių užsakovų, taip pat su šiomis sutartimis susijusius įrodymus. Vertinant šiuos įrodymus ir sprendžiant paslaugų suteikimo vietos klausimą, turėjo būti įvertintas ir visų pagrindinės tyrimo sutarties vykdymą sudarančių tiekimų pobūdis ir jų apmokestinimo PVM atitiktis Šeštosios direktyvos ir PVM įstatymo tikslams.

Inspekcija netyrė, ar gydytojų atliktas klinikinis tyrimas ir duomenų apdorojimas gali būti vertinamas kaip konsultavimo paslauga (PVM įstatymo 13 straipsnio 6 dalies 2 punktas). Be to, pagrindinių tyrėjų suteiktos paslaugos pobūdis nepagrindžia išvados, kad tokią pačią paslaugą Pareiškėjas teikė užsienio įmonėms. Mokesčių administratorius patikrinimo akte taip pat pripažino, kad visa tyrimo metu surinkta informacija pagal sutartis sudarytas tarp Pareiškėjo ir užsienio įmonių gali naudotis tik tyrimo užsakovas.

Valstybinė vaistų kontrolės tarnyba (toliau – VVKT) ir Lietuvos bioetikos komitetas (toliau – LBK) yra valstybės įgaliotos institucijos, tiesiogiai susijusios su Lietuvoje vykdomais klinikiniais vaistinių preparatų tyrimais. Remiantis Lietuvos Respublikos farmacijos įstatymo (toliau – FĮ) 18 straipsnio 1 dalimi, klinikinius vaistinio preparato tyrimus vykdyti galima tik turint LBK pritarimo atlikti klinikinį vaistinio preparato tyrimą liudijimą ir VVKT leidimą. VVKT kontroliuoja vaistinių preparatų rinką, vertina paraiškas leisti vykdyti klinikinius vaistinių preparatų tyrimus, taip pat vertina jų mokslinį pagrįstumą, išduoda leidimus šiems tyrimams atlikti, kontroliuoja, ar klinikiniai tyrimai vykdomi nepažeidžiant juos reglamentuojančių teisės aktų nuostatų, tam tikrais atvejais gali atliekamus klinikinius tyrimus sustabdyti ar nutraukti. LBK išduoda pritarimo atlikti klinikinius vaistinio preparato tyrimus liudijimus ir atlieka šių tyrimų etinę priežiūrą (VVKT nuostatų 8.8, 9.48-9.50 punktai, LBK nuostatų 11.3 punktas; FĮ 18 straipsnio 1, 11, 14 dalys).

Inspekcijai buvo pateiktas LBK 2007-02-21 leidimas Nr.016/8 atlikti klinikinį vaistinio preparato tyrimą ir VVKT 2007-03-16 leidimas atlikti klinikinį vaistinio preparato tyrimą Nr. I2KI-68. Pareiškėjo atlikti tyrimai buvo naudojami tik konkrečiai reikalaujant suteikti leidimus medikamentams ir naujojo vaisto gamintojai (užsienio įmonės) galėjo kreiptis dėl licencijos produktui gaminti.

Geros klinikinės praktikos taisyklėse (toliau – GKP taisyklės), patvirtintose Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 1998-06-12 įsakymu Nr. 320, yra nurodyta, jog protokolas – tai dokumentas, kuriame nurodoma tyrimo tikslas (-ai), planas, metodai, statistiniai kriterijai ir organizavimas. Protokole taip pat nusakoma tyrimo paruošimas bei pagrindimas, nors tai gali atsispindėti ir kituose protokole nurodytuose dokumentuose (1.44 punktas). Klinikiniai tyrimai turėtų būti mokslškai pagrįsti, smulkiai ir aiškiai aprašyti šiame protokole, pagal kurį ir yra atliekami tyrimai (2.5-2.6 punktai). Tyrėjas negali savavališkai nukrypti nuo protokolo arba jį keisti be užsakovo sutikimo, išskyrus GKP taisyklėse nurodytus išimtinis atvejus (4.5.2 punktas).

Pareiškėjas akcentuoja, jog vykdant vaistų klinikinius tyrimus ligoniai nėra konsultuojami ir tyrimai negali turėti terapinio tikslo. Atliekamų tyrimų tikslas – prižiūrėti tyrimo dalyvaujančių

pacientų sveikatos būklę, surinkti bei pateikti užsakovui duomenis apie šių pacientų sveikatos būklės pokyčius. Tad tyrime dalyvaujančių pacientų sveikatos priežiūra ir yra tyrime dalyvaujančių gydytojų–tyrėjų užduotis. Šiuo atveju Inspekcija faktiškai interpretuoja aplinkybes, prieidama prie išvados, kad gydytojai klinikinių tyrimų paslaugas teikė ne ligoniams, o neva farmaciniams kompanijoms. Todėl, Pareiškėjo nuomone, šių paslaugų suteikimo vieta turi būti nustatoma taikant PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalį, o ne PVM įstatymo 13 straipsnio 4 dalį.

PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatos yra perkeltos iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio todėl, kaip jau buvo minėta, PVM įstatymo nuostatos dėl paslaugų ir jų teikimo vietos nustatymo pirmiausiai turi būti aiškinamos ir taikomos atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio tikslus bei šių nuostatų taikymo praktiką. ETT 1996-09-26 sprendime byloje C-327/94 yra pabrėžęs, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio nuostatų tikslas yra išvengti jurisdikcijos konfliktų, kurie gali sukelti dvigubą apmokestinimą, ir neapmokestinimo. Remiantis ETT 2006-03-09 sprendimo byloje C-1 14/05 (20 punktas) bei 1993-1 I-17 sprendimo byloje C-68/92 (14 punktas) išvadomis, 9 straipsnio 2 dalyje vartojamos veiklos rūšių sąvokos yra Bendrijos teisės sąvokos, kurios turi būti aiškinamos vienodai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo dėl skirtingo jų interpretavimo.

Inspekcija nepasisakė ir neturi duomenų, kaip traktuotų Pareiškėjo teikiamų paslaugų apmokestinimą kontrahentų (užsienio įmonių) mokesčių administratorius. Pareiškėjo nuomone, kadangi atlikti tyrimai naudojami tik konkrečiai reikalaujant suteikti leidimus medikamentams, užsienio įmonės Pareiškėjo teikiamas paslaugas turi pripažinti konsultavimo paslaugomis ir atitinkamai tokios paslaugos turi būti apmokestinamos pagal paslaugų gavėjo buveinės vietą.

Pareiškėjas mano, kad jo atžvilgiu turi būti taikomos MAĮ 3 straipsnio 5 dalies nuostatos, pagal kurias visi mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Pareiškėjo nuomone, šioje situacijoje yra susidurta su teisės aktų prieštaravimais ir neaiškumais. Šiems neaiškumams išvengti buvo pakeista tiek Šeštoji direktyva, tiek PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatos (įsigaliojo nuo 2011-01-01), pagal kurias nepriklausomai nuo to, ar suteikiama paslauga bus mokslo, ar konsultacinė, PVM nuo šių paslaugų vertės moka paslaugų užsakovas – užsienio šalies rezidentas.

Be to, Pareiškėjo vertinimu, Lietuvos biudžetas nuostolių nepatyrė, nes jei Pareiškėjas būtų sumokėjęs suteiktų paslaugų pardavimo PVM, kontrahentai (užsienio įmonės) šį sumokėtą PVMĮ nustatyta tvarka susigrąžintų iš Lietuvos biudžeto.

LVAT yra suformavęs teisminę praktiką, jog mokesčių administratorius, pagrįsdamas mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, turi pateikti pakankamai įrodymų, pagrindžiančių jo nustatytas aplinkybes. Taigi, visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus, priimdamas ir pagrįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais ir nulemti besąlyginiam naikinimui (LVAT 2010-11-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010). Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius savo sprendimų dėl apskaičiuotų papildomai mokėtinų mokesčių nepagrindė neginčijamais įrodymais, todėl sprendimai nėra teisėti ir pagrįsti. Remdamasis tuo, kas išdėstyta, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2015-12-08 sprendimą Nr. 69-150 ir Vilniaus AVMI 2015-07-15 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-464.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, ginčijamo Inspekcijos 2016-12-08 sprendimo Nr. 69-150 dalis, kuria apskaičiuota papildoma VSD įmokų prievolė, tvirtintina, likusi sprendimo dalis – naikintina.

Mokestinis ginčas kilo dėl Vilniaus AVMI 2015-07-15 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-464, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 25707,83 Eur VSD įmokas, 12854 Eur VSD įmokų baudą, 20823,97 Eur PVM, 2082 Eur PVM baudą, pelno mokestis už 2009 m. sumažintas 1426,96 Eur, už 2010 m. – nuostolis padidintas 39396,72 Eur. Pareiškėjas atleistas nuo apskaičiuotų 12605,20 Eur PVM delspinigių.

Nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu atliko 6 vaistinių preparatų klinikinius tyrimus užsienio įmonėms už 680214 Lt. Klinikinius tyrimus atliko Pareiškėjo samdomi darbuotojai

– gydytojai bei slaugytojos, su kuriais Pareiškėjas pasirašė autorines sutartis. Inspekcija konstatavo, kad gydytojų ir slaugytojų paslaugos, suteiktos pagal autorines sutartis, turi darbo santykiams būdingus požymius. Vadovaudamasis MAĮ 10 ir 69 straipsniais mokesčių administratorius neatsižvelgė į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkūrė iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiavo pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo įstatymo 3 straipsnio ir Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2010 metų rodiklių patvirtinimo įstatymo 3 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 88763,99 Lt, t. y. 25707,82 Eur VSD įmokos. Papildoma VSD įmokų prievolė, kaip skirtumas tarp VSD įmokų tarifo, taikomo su darbo santykiais susijusioms pajamoms, ir VSD įmokų tarifo, taikomo pajamoms, gautoms pagal autorines sutartis, apskaičiuota konstatuojant, jog Pareiškėjos darbuotojai gavo ne autorinius atlyginimus, o pajamas, susijusias su darbo santykiais.

Kaip jau minėta, Inspekcija nustatė, jog Pareiškėjas suteikė užsienio bendrovėms klinikinių tyrimų paslaugas už 680214 Lt. Atliekant klinikinius tyrimus, tyrėjai gautus duomenis fiksavo elektroninėje duomenų bazėje, tačiau išvadų iš gautų duomenų neformulavo bei nekūrė mokslo kūrinių (autorių teisių saugomų objektų). Pareiškėjo elektroninėje duomenų bazėje pateiktus duomenis apibendrino, atliko statistinius skaičiavimus bei suformulavo išvadas patys klinikinių tyrimų užsakovai (užsienio įmonės). Sutartys dėl klinikinių tyrimų pasirašytos su klinikinių tyrimų užsakovais (užsienio įmonėmis) ne dėl pacientų konsultavimo, gydymo ir priežiūros paslaugų. Nustatyta, kad klinikinių tyrimų tikslas – nustatyti, patikrinti vieno ar kelių tiriamųjų vaistinių preparatų poveikį, o ne diagnozuoti, prižiūrėti ir gydyti ligas, todėl konstatuota, kad Pareiškėjo atliktos vaistinių preparatų klinikinių tyrimų paslaugos buvo teikiamos ne asmeniui, sergančiam konkrečia liga, o farmaciniams kompanijoms ir mokslinių tyrimų institutams. Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjo suteiktos klinikinių tyrimų paslaugos negali būti priskirtos PVM neapmokestinamoms sveikatos priežiūros paslaugoms. Konstatuota, kad Pareiškėjas klinikinių tyrimų metu užsienio įmonėms suteikė mokslo paslaugas, kurios, vadovaujantis Europos Tarybos 2006-11-28 direktyvos 2006/112/EB Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva) V dalies 52 straipsnio, PVMĮ 13 straipsnio 4 dalies (redakcija galiojusi nuo 2004-05-01 iki 2009-12-31) ir 13 straipsnio 9 dalies (redakcija galiojusi nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31) nuostatomis, yra laikomos PVM objektu Lietuvoje ir apmokestinamos standartiniu PVM tarifu. Pareiškėjas, pažeisdamas PVMĮ 71 straipsnio nuostatas, neįsiregistravo PVM mokėtoju nuo 2009 gegužės mėn. ir PVM neskaičiavo, nedeklaravo ir nemokėjo ta tvarka, kuri nustatyta PVM mokėtojams. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjui apskaičiuotas 71901 Lt (2009 m. – 38005 Lt, 2010 m. – 33896 Lt), t. y. 20823,97 Eur, papildomai mokėtinas į biudžetą PVM, skirta 10 proc. mokesčio dydžio bauda ir Pareiškėjas atleistas nuo 12605,20 Eur PVM delspinigių mokėjimo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad pažeidimas padarytas dėl teisės aktų prieštaravimų ir neaiškumų bei kitų, atsakomybę švelninančių, priežasčių.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2015-12-08 sprendimu ir prašo jo nurodymus visa apimtimi panaikinti. Pareiškėjas nurodo, kad jis sudarė su gydytojais ir kitu personalu, kurie atliko vaistinių preparatų klinikinius tyrimus, autorines sutartis, kuriose nurodyta, jog autorius pateikia kūrinių, nurodydamas jo pavadinimą ir duomenų sisteminimo kriterijus, jose nurodytas autorinio atlyginimo dydis ir jo mokėjimo tvarka (pasirašius darbų priėmimo–perdavimo aktą) bei turtinių ir neturtinių autorių teisių perdavimas. Pareiškėjo nuomone, autorinės sutartys atitiko Autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo 2 str. 7 punkto nuostatas, pagal kurias duomenų bazės kūrimas yra autorių teisės objektas, t. y. (cit.): „*Duomenų bazė – susistemintas ar metodiškai sutvarkytas kūrinių, duomenų arba kitokios medžiagos rinkinys, kuriuo galima individualiai naudotis elektroniniu ar kitu būdu, išskyrus kompiuterių programas, naudojamas tokių duomenų bazėms kurti ar valdyti*“. Bendrovės samdomi darbuotojai (tyrėjai) savarankiškai atliko paslaugas, t. y. patys ieškojo pacientų, kurie sutiktų dalyvauti tyrime, atliko paciento fizinę apžiūrą ir jų atranką, randomizaciją, tiriamojo vaistinio preparato paskyrimą ir apskaitą ir kitus vertinimus, kurios neįėjo į jų darbo sutartyse numatytas funkcijas. Tyrimo pabaigoje buvo sudaromos tyrimo pabaigos ataskaitos, kurių duomenys

konfidencialūs. Pagal pateiktus duomenis tyrimo užsakovas apibendrina, atliko statistinius skaičiavimus, kurių rezultatai buvo publikuoti ISI leidiniuose, o šių publikacijų bendraautorai yra tyrimo tyrėjai (Pareiškėjas pateikė ISI leidinių publikacijas originalo kalba). Pareiškėjas pabrėžia, kad, sudarydamos autorines sutartis, šalys siekė sukurti ir sukūrė civilinius teisinius santykius, todėl įvertinus šių sutarčių turinį vienareikšmiškai galima daryti išvadą, jog šios sutartys turi būti priskiriamos civilinėms, o ne darbo sutartims. Pareiškėjas akcentuoja, kad ankstesnių patikrinimų metu analogiškų autorinių sutarčių klausimas nebuvo keliamas, todėl, mokesčių administratoriui pakeitus nuomonę, kad tyrėjų atliekami klinikiniai tyrimai nėra autorių teisės objektai, jis jaučiasi sukklaidintas.

Pareiškėjas atkreipia Komisijos dėmesį į centrinio mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų nenuoseklumą, t. y. priimdamas sprendimą dėl autorinių sutarčių jis tvirtina, kad tyrėjų atlikti vaistinių preparatų klinikiniai tyrimai nėra moksliniai tyrimai (autorių teisių objektas), tuo tarpu šių klinikinių tyrimų rezultatų (duomenų) perdavimas užsakovams – užsienio įmonėms, tai jau mokslo paslaugos, kurios apmokestinamos taikant PVMĮ 13 straipsnio 4 dalies (redakcija galiojusi iki 2009-12-31) ir 13 straipsnio 9 dalies (redakcija galiojusi 2010 m.) nuostatas, t. y. taikant standartinį PVM tarifą. Šią išvadą Inspekcija grindžia ne objektyviais įrodymais, o savo pačios paaiškinimais, teigdama, kad informacijos surinkimas (remiantis pacientų pateikta informacija) ir jos pateikimas užsakovui yra laikomas mokslo paslauga PVM tikslais, o tuomet, kai duomenys ne tik surenkami, bet ir apibendrinami, formuojamos išvados, tai jau bus konsultavimo paslauga, kuri teikiama užsienio apmokestinamam asmeniui, nėra PVM objektas Lietuvoje. Nagrinėjamu atveju mokslinius tyrimus atliko pats užsakovas – vaistinio preparato kūrėjas, o Pareiškėjas buvo pasamdytas surinkti informaciją, kuri leistų užsakovui įgyvendinti mokslinį tyrimą, t. y. patvirtinti arba paneigti tiriamojo vaistinio preparato veiksmingumą ir galimus šalutinius poveikius. Išvada, kad pats Pareiškėjas vykdė mokslinę veiklą / teikė mokslo paslaugą, yra neteisinga. Pareiškėjas akcentuoja, jog vykdant vaistų klinikinius tyrimus ligoniai nėra konsultuojami ir tyrimai iš esmės negali turėti terapinio tikslo. Atliekamų tyrimų tikslas – prižiūrėti tyrime dalyvaujančių pacientų sveikatos būklę, surinkti bei pateikti užsakovui duomenis apie šių pacientų sveikatos būklės pokyčius, kurie gali pasireikšti vartojant tiriamąjį vaistinį preparatą, todėl tyrime dalyvaujančių pacientų sveikatos priežiūra ir yra tyrime dalyvaujančių gydytojų–tyrėjų užduotis. Inspekcija nepagrįstai interpretuoja aplinkybes ir daro išvadą, kad gydytojai klinikinių tyrimų paslaugas teikė ne ligoniams, o neva farmaciniams kompanijoms. Pareiškėjo nuomone, šių paslaugų suteikimo vieta turi būti nustatoma taikant PVMĮ 13 str. 1 dalies, o ne 4 dalies nuostatas, kaip mano Inspekcija. Pareiškėjas 2016-06-07 pateikė Komisijai papildomą paaiškinimą, kuriame nurodė, jog Komisija 2010-08-30 sprendimu Nr. S-230 (7-178/2010) panaikino Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2010-05-28 sprendimą Nr. 69-139 byloje su UAB „IB1“, kurioje keltas klinikinių tyrimų apmokestinimo PVM klausimas yra identiškas nagrinėjamai bylai, o autorinių sutarčių, gydytojų–tyrėjų sudarytų su bendrove, Inspekcija iš vis neginčijo. Pareiškėjas pažymėjo, jog minėto Komisijos sprendimo Inspekcija neskundė, o Komisija jame konstatavo, jog bendrovės suteiktos užsienio užsakovui klinikinių tyrimų paslaugos yra vertintinos kaip suteiktos konsultavimo paslaugos, kurios pagal PVMĮ 13 str. 1 dalies ir 6 dalies 2 punkto nuostatas nėra PVM objektas Lietuvoje.

Komisija, atsižvelgdama į aplinkybę, jog Inspekcija ginčijamame sprendime išsamiai aprašė faktinį bei teisinį Pareiškėjui nurodytų sumokėti mokesčių prievolių pagrindą, kuris pateiktas ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, nemato pagrindo iš naujo išsamiai kartoti Inspekcijos pateiktų argumentų ir šiame sprendime plačiau pasisakys tik dėl Pareiškėjo skunde Komisijai akcentuotų nesutikimo su ginčijamu sprendimu motyvų.

#### *Dėl VSD įmokų*

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu atliko 6 vaistinių preparatų veiksmingumo ir efektyvumo bei nepageidaujamų reiškinių nustatymo klinikinius tyrimus užsienio įmonėms už 680214 Lt. Klinikinius tyrimus atliko Pareiškėjo samdomi darbuotojai gydytojai, su kuriais Pareiškėjas sudarė autorines sutartis. Mokesčių administratorius nustatė, kad su minėtais gydytojais ir slaugytojomis sudarytos autorinės sutartys neatitinka visų autorinės sutarties

sąlygų, kurias nustato Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymas (Žin., 1999, Nr. 50-1598) (toliau – ATGTĮ). Pažymėta, jog ATGTĮ 39 str. nurodyta, kad pagal autorinę sutartį viena šalis (autorius ar jo teisių turėtojas) perduoda arba suteikia *autorių turtines teises į literatūros, mokslo ar meno kūrinį arba įsipareigoja sukurti sutartyje nurodytą kūrinį ir perduoti ar suteikti autorių turtines į jį kitai šaliai (teisių perėmėjui ar licenciatui), o kita šalis įsipareigoja naudoti kūrinį arba pradėti juo naudotis sutartyje nustatytomis sąlygomis ir sumokėti nustatytą autorinį atlyginimą, jeigu sutartyje nenustatyta kitaip. Sutartys dėl kūrinių redagavimo, mokymų, konsultavimo, organizacinių ir techninių paslaugų ar kitokių paslaugų teikimo nelaikomos autorinėmis. Autorinėmis sutartimis taip pat nelaikomos sutartys, kurių dalykas nėra autorių turtinių teisių į kūrinį perdavimas ar suteikimas*. Mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjo su samdomais darbuotojais pasirašytose autorinėse sutartyse nustatytas abstraktus užsakomų darbų pobūdis, jose atsispindi tik kūrinio pavadinimas, nenurodant konkrečių kūrinio sukūrimo / pateikimo kriterijų, nenurodytos konkrečios sąlygos, kokio pobūdžio turi būti autorinis kūrinys, kokia informacija jame turi būti pateikta ir kt. (pavyzdžiui, 2007-03-01 autorinėje sutartyje SHIFT Nr. 09-11 su autoriumi, toliau vadinamu Vykdytoju, numatyta, kad Vykdytojas iki 2009 m. birželio mėn. 23 d. pateiks autorinį kūrinį „(Duomenys neskelbiami)“. Pareiškėjas pateikė darbų priėmimo–perdavimo aktus, kuriuose gydytojai, atlikę klinikinius tyrimus, patvirtino įvykdę visus autorinės sutarties įsipareigojimus ir perdavę autorinį kūrinį. Kadangi klinikinių tyrimų sutartys tarp Pareiškėjo ir užsienio įmonių yra ilgalaišės, pasirašius darbų priėmimo–perdavimo aktus, tarp Pareiškėjo ir jo darbuotojų sudaromos naujos autorinės sutartys tam pačiam klinikiniam tyrimui. Inspekcijos sprendime pažymėta, jog Pareiškėjas pateikė vieną užpildytą tyrimo pabaigos ataskaitą, sudarytą *tyrimo užsakovo*, kurioje Pareiškėjo darbuotojai, atlikę klinikinius tyrimus, surašo klinikinio tyrimo metu atsiradusius nepageidaujamus reiškinius: širdies, virškinamojo trakto, nervinės sistemos, inkstų, kraujagyslių ir kt. sutrikimus. Minėtoje ataskaitoje nėra pateikiama apibendrinimų ir suformuluotų išvadų. Inspekcija konstatavo, jog klinikinių tyrimų protokoluose gydytojams nustatytos funkcijos yra techninio pobūdžio darbų atlikimas, o išvadų pateikimas nenumatytas.

Komisija iš esmės sutinka su Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjo darbuotojai, atlikdami vaistinių aparatų klinikinius tyrimus, jokių *mokslo kūrinių*, kurie pagal ATGTĮ nuostatas galėtų būti vertinami kaip autorių teisių objektai, nesukūrė. Pažymėtina, jog Pareiškėjo atstovai bylos nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nesugebėjo paaiškinti, kas būtent sudaro tyrėjo atlikto autorinio darbo esmę, kuris pagal savo turinį pagrįstai galėtų būti vertinamas kaip autorinis kūrinys. Komisijai akivaizdu, kad pagal minėtą pavyzdį tyrėjo A. U. atliktas vieno ligonio per penkis vizitus atliktas klinikinis tyrimas „(Duomenys neskelbiami)“ negali būti laikomas autoriniu darbu, nes vieno paciento tyrimo rezultatai nėra pakankami išvadai apie tiriamojo vaisto veiksmingumą ir šalutinius nepageidaujamus reiškinius formuoti. Nepagrįstas Pareiškėjo argumentas, kad jo darbuotojų – tyrėjų atlikti darbai pagal ATGTĮ 2 str. 7 punkto nuostatas galėtų būti vertinami kaip autoriniai kūriniai, nes jų bendras vieno tiriamojo vaisto klinikinio tyrimo kolektyvinio darbo rezultatas pagal savo turinį yra *duomenų bazės sukūrimas*, nes byloje nėra pateikta jokių įrodymų, kad tyrėjas (autorius) savarankiškai būtų kaip nors sistemškai ar metodiškai kūręs duomenų bazę apie tiriamojo vaisto veiksmingumą ar jo sukkeliamus nepageidaujamus reiškinius. Priešingai, Pareiškėjas neginčija, kad klinikinius tyrimus tyrėjai turėjo atlikti griežtai pagal užsakovo (užsienio įmonės) pateiktą protokolą ir pildyti užsakovo pateiktas tiriamojo ligos duomenų formas. Tai patvirtina byloje esančių Pareiškėjo su užsakovais sutarčių nuostatos, pavyzdžiui, sutarties su NF 5 str. numatyta, kad Pareiškėjas užtikrina, kad kompanijai NF bus pateiktos tik tikros, išsamios Duomenų anketos formos (DAF), tiksliai atspindinčios tyrimo rezultatus kiekvieno iš tyrime dalyvaujančių asmenų, be to, visi duomenys, informacija ir dokumentai, kuriuos Pareiškėjai pateiks kompanija NF popieriuje, žodžiu, elektronine ar kitokia forma, išliks išskirtine NF nuosavybe (žiūr. Sutarties 6 str.).

Pažymėtina, kad Pareiškėjas pateikė mokslinių straipsnių užsienio šalyse publikacijų kopijas originalo kalbomis, kuriuose straipsnių autoriai nurodo kokios kompanijos ir tyrėjų vardu jie teikiami (...), o straipsnio pabaigoje be kita ko yra išvardijami atskirų šalių tyrėjai (taip pat ir Pareiškėjo darbuotojai) dalyvavę vaistinio preparato X tyrime. Komisijos nuomone, ši aplinkybė nereiškia, kad mokslinio straipsnio apie vaistinį preparatą bendraautoriai yra Pareiškėjo darbuotojai, paprastai

straipsnio pabaigoje nurodomi šaltiniai, t. y. tyrėjai, kurių surinktų duomenų pagrindu daromos išvados.

Pareiškėjas skunde Komisijai teigia, jog šalys, sudarydamos autorines sutartis, siekė sukurti civilinius teisinius santykius, o ne darbo santykius. LVAT yra ne kartą pasisakęs, kad įstatymai nedraudžia asmeniui savo darbą panaudoti sudarant civilinės teisės reguliuojamas sutartis, užsiimti savarankiška veikla, kuria versdamasis siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos (pavyzdžiui, LVAT 2010-12-20 sprendimas administracinėje byloje Nr. A438-1668/2010). Pareiškėjas remiasi Darbo kodekso 93 str. nuostatomis, nurodydamas esminius darbo sutarties požymius, t. y.: 1) darbas turi būti dirbamas darbdaviui ir fiziniam asmeniui susitarus ir 2) asmuo dirba tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eina tam tikras pareigas, be to, atlikdamas darbo funkciją, darbuotojas privalo laikytis darbo tvarkos ir paklusti darbdavio nurodymams, o civilinėse sutartyse šalių pavaldumo nėra. Nagrinėjamoje byloje fiziniai asmenys, su kuriais Pareiškėjas buvo sudaręs autorines sutartis, atliko jose nurodytas duomenų surinkimo paslaugas savarankiškai: patys atliko paciento fizinę apžiūrą bei jo įtraukimo / atmetimo į tiriamųjų sąrašą pagal užsakovo (užsienio įmonės) nustatytus kriterijus vertinimą, paciento randomizaciją, tiriamojo vaistinio preparato paskyrimą ir apskaitą ir kitus vertinimus. Šios tyrėjų atliekamos funkcijos neįėjo į jų darbo sutartyse numatytas funkcijas. Nuo 2009 m. pradžios, kai pasikeitė VSD įstatymas, Pareiškėjas Valstybinio socialinio draudimo fondo Vilniaus skyriui teikė atitinkamas formas apie išmokas pagal autorinius atlyginimus ir ataskaitas apie išmokėtą darbo užmokestį. VSDV Vilniaus skyriui nekilo jokių abejonių dėl išmokų pagal autorines sutartis. Pareiškėjas mano, kad Inspekcija netinkamai interpretavo teisės aktų reikalavimus dėl šalių valios pasireiškimo ir padarė netinkamą išvadą, kad šalys sukūrė faktinius darbo santykius.

Komisija sutinka su Pareiškėjo išsakytomis mintimis, jog įstatymai nedraudžia asmeniui savo darbą panaudoti sudarant civilinės teisės reguliuojamas sutartis, tačiau nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius surinko įrodymus, jog Pareiškėjo darbuotojų – gydytojų ir slaugių paslaugos, atliktos pagal autorines sutartis, turi esminių darbo santykiams būdingų požymių, t. y.: (i) klinikiniai tyrimai atlikti Pareiškėjo patalpose, naudojant Pareiškėjo įrangą bei medžiagas; (ii) užsakovai – užsienio įmonės už klinikinius tyrimus atsiskaitė su Pareiškėju, o ne tiesiogiai su tyrėjais – Pareiškėjo darbuotojais; (iii) darbo sutartyse su (duomenys neskelbiami) numatyta, kad bus sudaromos mokslinio tiriamojo darbo autorinės sutartys, jose nurodytos pareigos, darbo užmokestis ir laikas; (iii) pagal pareigybinius nuostatus (Duomenys neskelbiami) privalo atlikti klinikinių tyrimų koordinatorės pareigas, o (Duomenys neskelbiami) – klinikinius tyrimus; (iv) pareigybiniai nuostatai gydytojus ir slauges įpareigoja naudotis vidaus taisyklėmis, vadovo įsakymais ir kt., t. y. jie negali organizuoti savo veiklos (klinikinių tyrimų), nesuderinę savo veiksmų su Pareiškėju; (v) Pareiškėjo gautos pajamos iš klinikinių tyrimų 2009–2010 m. sudarė 68 proc. visų Pareiškėjo pajamų, todėl daroma išvada, jog klinikiniai tyrimai yra įprastinė Pareiškėjo veikla, kurią vykdo jo samdomi darbuotojai. Komisijos nuomone, mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtina, jog Pareiškėjo darbuotojų–tyrėjų veikla nebuvo savarankiška, ji buvo atliekama Pareiškėjo su užsienio kompanijomis pasirašytų sutarčių pagrindu, vadinasi, Pareiškėjui vadovaujant ir prisiimant atsakomybę, klinikiniai tyrimai buvo atliekami Pareiškėjo patalpose bei naudojant jo įrangą bei medžiagas, todėl Pareiškėjo argumentas, kad Pareiškėjo darbuotojų gautos pajamos pagal autorines sutartis turėtų būti priskirtos individualios veiklos pajamoms ir atitinkamai apmokestintos VSD įmokomis, yra atmestinas. Komisija konstatuoja, jog Inspekcija pagrįstai, vadovaudamasi MAĮ 10 ir 69 str. nuostatomis, neatsižvelgė į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką, atkūrė iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir pagrįstai, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo įstatymo 3 straipsnio ir Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2010 metų rodiklių patvirtinimo įstatymo 3 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 88763,99 Lt, t. y. 25707,82 Eur VSD įmokas ir skyrė 50 proc. įmokų dydžio baudą.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo argumentų, jog jis buvo suklaidintas ankstesnių mokesčių administratoriaus atliktų kontrolės veiksmų išvadų, pagal kurias Pareiškėjo darbuotojų atlikti analogiški klinikiniai tyrimai buvo pripažinti autoriniais darbais, Komisija mano, jog ši aplinkybė

galėtų būti pagrindas prašyti atleisti nuo VSD įmokų baudos. Komisija paaiškina, jog atleisti nuo VSD įmokų baudų pagal VSD įstatymo 16 str. 5 punktą (2007-12-20 įstatymo Nr. X-1396 redakcija) gali Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklėse nustatyta tvarka.

*Dėl klinikinių tyrimų paslaugų, teikiamų užsienio apmokestinamajam asmeniui, apmokestinimo PVM*

Mokesčių administratorius Pareiškėjo teikiamų užsienio įmonėms vaistinių preparatų klinikinių tyrimų paslaugų nepripažino asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugomis ir jas apmokestino standartiniu PVM tarifu kaip užsienio apmokestinamiems asmenims suteiktas mokslo paslaugas. Mokesčių administratorius šią savo poziciją argumentavo šiomis aplinkybėmis: (i) paslaugų sutartys pasirašytos ne su pacientais, o su klinikinių tyrimų užsakovais bei Pareiškėju; (ii) klinikinių tyrimų tikslas nėra diagnozuoti, prižiūrėti ir gydyti ligas, o nustatyti, patikrinti vieno ar kelių tiriamųjų vaistinių preparatų poveikį tam tikra liga sergančiam pacientui ir (iii) 2000-05-11 Lietuvos Respublikos biomedicininio tyrimų etikos įstatymo Nr. VIII-1679 2 str. 8 dalies nuostatomis, t. y.: „*klinikinis vaistinio preparato tyrimas – kiekvienas su žmonėmis atliekamas biomedicininis tyrimas, skirtas nustatyti, patikrinti ir patvirtinti vieno ar kelių vaistinių preparatų klinikinį, farmakologinį ir (arba) kitokį farmakodinaminį poveikį ir (arba) nustatyti nepageidaujamas reakcijas į vieną ar kelis tiriamuosius vaistinius preparatus, ir (arba) iširti vieno ar kelių tiriamųjų preparatų rezorbciją, pasiskirstymą, metabolizmą ir išsiskyrimą, siekiant nustatyti tiriamojo vaistinio preparato saugumą ir (arba) veiksmingumą*“. Tvirtinama, jog paslaugos priskyrimas PVM tikslais mokslo ar konsultacinėms paslaugoms priklauso nuo sutarties pobūdžio. Jei sutartis įpareigoja tik atlikti tam tikrus tyrimus tam, kad būtų surinkti atitinkami duomenys, tokia paslauga laikoma mokslo paslauga. Tačiau jei įsipareigojama ne tik surinkti atitinkamus duomenis, bet ir juos apibendrinti bei suformuluoti tam tikras išvadas, t. y. paslaugos esmę sudaro tyrimas, siekiant gauti nustatytą rezultatą, tokios paslaugos laikomos konsultacinėmis paslaugomis. Kadangi Pareiškėjo tyrimų tikslas buvo surinkti duomenis, o išvadų iš surinktų duomenų formulavimo funkcija sutartyse nebuvo numatyta, todėl konstatuota, jog Pareiškėjas užsienio įmonėms suteikė ne konsultavimo, o mokslo paslaugas.

Pareiškėjas nesutinka su tokia mokesčių administratoriaus interpretacija ir skunde teigia, jog atliekamų tyrimų tikslas – prižiūrint tyrime dalyvaujančių pacientų sveikatos būklę, surinkti bei pateikti užsakovui duomenis apie šių pacientų sveikatos būklės pokyčius, kurie yra / gali būti tiriamojo vaistinio preparato pasekmė. Tyrime dalyvaujančių pacientų sveikatos priežiūra ir yra tyrime dalyvaujančių gydytojų–tyrėjų užduotis. Be to, Pareiškėjas teigia, kad jis jokių mokslinių tyrimų darbų neatliko, o vykdė pastovią veiklą, t. y. žmonių sveikatos priežiūrą ir medicinines praktikos veiklą, taip pat tikrinamuoju laikotarpiu atliko biomedicininio preparatų tyrimus, t. y. teikė konsultacijas, kurios pasireiškė duomenų apie tiriamųjų pacientų sveikatos būklės pasikeitimus pateikimu užsienio kompanijoms, atliekančioms vaistinių preparatų klinikinius tyrimus. Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos argumentai neįrodo, kad jis užsienio įmonėms teikė mokslo, o ne konsultacines paslaugas. Pareiškėjas 2016-06-07 raštu pateikė papildomą paaiškinimą ir dokumentus (UAB „RX“ 2016-05-09 paaiškinimą Pareiškėjui ir įsiteisėjusio 2010-08-30 Komisijos sprendimo Nr. S-230 (7-178/2010) kopiją) ir prašė atkreipti dėmesį į tai, kad Komisija analogiškoje byloje, susijusioje su vaistinių preparatų klinikiniais tyrimais, priėmė bendrovei palankų sprendimą, t. y. pripažino, jog bendrovės teikti užsienio įmonei vaistinio preparato klinikiniai tyrimai PVM tikslais yra vertintini ne kaip suteiktos mokslo paslaugos, o kaip suteiktos konsultavimo paslaugos.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjui patikslinus skundą, ginčas tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjo yra kilęs dėl Pareiškėjo Nyderlandų įmonei, JAV įmonei, Suomijos įmonei, Šveicarijos įmonei, Anglijos įmonei, Airijos įmonei teiktų paslaugų pobūdžio, t. y. kokios paslaugos faktiškai buvo teiktos, ir šių paslaugų kvalifikavimo pagal PVM įstatymo 13 str., siekiant nustatyti paslaugų teikimo vietą.

Pagal PVM įstatymo 3 str. 1 dalies nuostatas PVM objektas – tai 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.

PVM įstatymo 13 straipsnyje numatyti kriterijai, pagal kuriuos nustatoma paslaugų suteikimo vieta. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad jeigu šiame ar 13<sup>1</sup> straipsnyje nenustatyta kitaip, laikoma, kad paslauga yra suteikta šalies teritorijoje, jeigu paslaugos teikėjas yra įsikūręs šalies teritorijoje, t. y. paslaugos teikėjo buveinė (jeigu tai ne fizinis asmuo) arba nuolatinė gyvenamoji vieta (jeigu tai fizinis asmuo) yra Lietuvos Respublikoje, išskyrus atvejus, kai paslauga suteikta per šalies teritorijoje įsikūrusio paslaugos teikėjo padalinį užsienio valstybėje. Kai paslaugą suteikė užsienio apmokestinamasis asmuo per savo padalinį šalies teritorijoje, taip pat laikoma, kad paslauga suteikta šalies teritorijoje. Šios dalies nuostatos netaikomos, kai šalies teritorijoje įsikūręs paslaugų teikėjas arba šalies teritorijoje esantis užsienio apmokestinamojo asmens padalinys šio straipsnio 6 dalyje nurodytas paslaugas teikia kitoje valstybėje narėje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui arba už Europos Bendrijų teritorijos ribų įsikūrusiam bet kokiam asmeniui.

PVM įstatymo 13 str. 4 dalyje nustatyta, jog, neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalies nuostatas, kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų ir panašios paslaugos, įskaitant tokio pobūdžio renginių organizatorių paslaugas, taip pat pagalbines paslaugas, reikalingas minėtoms paslaugoms suteikti, kai šioje dalyje nurodytos paslaugos nelaikytinos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tik tais atvejais, kai jos faktiškai atliktos teritorijoje.

Taigi, pripažinus, kad Pareiškėjas vykdė medicininių preparatų (vaistų) klinikinius tyrimus ir tuo būdu teikė mokslo paslaugą, PVM įstatymo 13 str. 4 dalies pagrindu tokio pobūdžio paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje, jeigu jos faktiškai atliktos šalies teritorijoje. Tuo tarpu pripažinus, kad Pareiškėjo suteiktos paslaugos pripažintinos konsultavimo paslaugomis, PVM įstatymo 13 str. 1 dalies ir 6 dalies pagrindu tokio pobūdžio paslaugos šalies teritorijoje nėra PVM objektas.

Komisija, išnagrinėjusi bylos medžiagą konstatuoja, jog mokesčių administratorius savo sprendime neanalizavo ir nenurodė, kokie klinikinio tyrimo požymiai leido padaryti išvadą, jog Pareiškėjas teikė mokslo paslaugas. Sprendime nurodyti esminiai skirtumai tarp mokslo ir konsultavimo paslaugų yra neparemti įrodymais ir verčia abejoti, ar tikrai įpareigojimas atlikti tam tikrus tyrimus siekiant surinkti atitinkamus duomenis yra mokslo paslauga. Mokesčių administratorius nustatė, jog atliekant klinikinius tyrimus Pareiškėjo tyrėjai gautus duomenis fiksavo elektroninėje duomenų bazėje, tačiau išvadų iš gautų duomenų neformulavo *bei nekūrė mokslo kūrinių* (autorių teisių saugomų objektų), o klinikinių tyrimų užsakovai (užsienio įmonės) pateiktus elektroninėje duomenų bazėje duomenis apibendrino, atliko statistinius skaičiavimus bei suformulavo išvadą. Todėl yra pagrįstas Pareiškėjo skundo argumentas, jog mokesčių administratorius tą patį dalyką – klinikinius tyrimus atskirų subjektų atžvilgiu vertino dvejopai, t. y. teigia, jog tyrėjų atlikti vaistinių preparatų klinikiniai tyrimai nėra mokslo kūriniai (nėra autorių teisių objektas), o Pareiškėjo vardu gautas atlygis už tuos pačius klinikinius tyrimus, kuriuos atliko jo darbuotojai, tai jau atlygis už mokslo paslaugas. Pažymėtina ir tai, jog mokesčių administratorius, disponuodamas specialistų atsakymais į savo teiktus paklausimus Valstybinei vaistų kontrolės tarnybai (VVKT) ir Lietuvos bioetikos komitetui (LBK) (2007-07-16 Nr. (11.11)-46-24032) analogiškoje byloje (žr. 2010-08-30 MGK sprendimą Nr. S-230(7-178/2010), ar Lietuvoje atliekami klinikiniai vaistinių preparatų tyrimai yra konsultavimo ar mokslo paslauga, nagrinėjamoje byloje padarė priešingas išvadas nei paaiškino šios srities specialistai.

VVKT specialistų nuomone, *„gydytojų, dalyvaujančių rengiant klinikinio tyrimo protokolą, veikla turėtų būti laikoma mokslinė veikla, o gydytojai, kurie dalyvauja klinikiniame tyrime, kaip tyrėjai ir užsiima tyrime dalyvaujančių pacientų sveikatos priežiūra, teikia konsultavimo paslaugą“* (2007-08-17 raštas Nr. R2-1.43-197).

LBK specialistų nuomone, *„tyrimo protokolo parengimas, duomenų interpretavimas ir panaši veikla vertintina kaip mokslo paslaugos, o tyrimuose dalyvaujančių pacientų priežiūra, tyrimų ar procedūrų atlikimas ar panaši veikla – kaip konsultavimo paslaugos“* (2007-10-25 raštas Nr. 2-205).



Komisija pažymi, jog tiek VVKT, tiek LBK yra valstybės įgaliotos institucijos, tiesiogiai susijusios su Lietuvoje vykdomais klinikiniais vaistinių preparatų tyrimais. Remiantis Farmacijos įstatymo 18 str. 1 dalimi, klinikinius vaistinio preparato tyrimus vykdyti galima tik turint LBK pritarimo atlikti klinikinį vaistinio preparato tyrimą liudijimą ir VVKT leidimą. VVKT kontroliuoja vaistinių preparatų rinką, vertina paraiškas leisti vykdyti klinikinius vaistinių preparatų tyrimus, taip pat vertina jų mokslinį pagrįstumą, išduoda leidimus šiems tyrimams atlikti, kontroliuoja, ar klinikiniai tyrimai vykdomi nepažeidžiant juos reglamentuojančių teisės aktų nuostatų, tam tikrais atvejais gali atliekamus klinikinius tyrimus sustabdyti ar nutraukti. LBK išduoda pritarimo atlikti klinikinius vaistinio preparato tyrimus liudijimus ir atlieka šių tyrimų etinę priežiūrą (VVKT nuostatų 8.8, 9.48–9.50 punktai, LBK nuostatų 11.3 punktas; Farmacijos įstatymo 18 str. 1, 11, 14 dalys).

Geros klinikinės praktikos taisyklėse (GKP taisyklės), patvirtintose Sveikatos apsaugos ministerijos 1998-06-12 įsakymu Nr. 320, yra nurodyta, jog protokolas – tai dokumentas, kuriame nurodoma tyrimo tikslas(-ai), planas, metodai, statistiniai kriterijai ir organizavimas. Protokole taip pat nusakoma tyrimo paruošimas bei pagrindimas, nors tai gali atsispindėti ir kituose protokole nurodytuose dokumentuose (1.44 punktas). Klinikiniai tyrimai turėtų būti moksliskai pagrįsti, smulkiai ir aiškiai aprašyti šiame protokole, pagal kurį ir yra atliekami tyrimai (2.5–2.6 punktai). Tyrėjas negali savavališkai nukrypti nuo protokolo arba jį keisti be užsakovo sutikimo, išskyrus GKP taisyklėse nurodytus išimtinus atvejus (4.5.2 punktas).

Remiantis byloje pateiktais įrodymais (VVKT leidimai atlikti klinikinius vaistinių preparatų tyrimus, sutartys su užsienio užsakovais, metinės saugumo ataskaitos, publikacijų kopijos), Pareiškėjo paaiškinimais skunde bei Komisijos posėdžio metu, klinikinių vaistinių preparatų tyrimų protokolus parengia užsakovas, t. y. farmacinės kompanijos. Pagal sutarties nuostatas Pareiškėjas tyrimą turi atlikti taip, kaip tai numatyta sutartyje ir protokole, kurį rengia užsakovas. Vadinasi, tiek mokslines hipotezes kelia, jų tyrimo metodologiją ir tyrimų vykdymo procedūras nustato užsakovas. Pareiškėjas klinikinių tyrimų protokolų nesudarinėjo ir klinikinius tyrimus vykdė griežtai pagal parengtą protokolą. Taigi, Pareiškėjo darbuotojai klinikiniame tyrime dalyvavo kaip tyrėjai, kurie tyrime dalyvaujantiems pacientams davė protokole nurodytus vaistinius preparatus, stebėjo pacientų sveikatos būklę ir tyrimo metu sveikatos būklės ir jos pokyčių duomenis fiksavo Pareiškėjo atstovaujamų užsienio subjektų sudarytų duomenų anketų formose.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus bei Lietuvos Respublikoje klinikinius tyrimus kontroliuojančių institucijų specialistų nuomonę, daro išvadą, jog ginčo pagrindą sudarantys klinikiniai tyrimai kvalifikuotini kaip konsultavimo paslaugos, kurios PVM įstatymo 13 str. 1 dalies ir 6 dalies 2 punkto pagrindu Lietuvoje nėra PVM objektas, todėl centrinio mokesčių administratoriaus nurodymas sumokėti į biudžetą 20823,97 Eur PVM bei su juo susijusias sumas yra naikinamas.

Atsižvelgiant į naikinamą 20823,97 Eur PVM sumą mokesčių administratoriaus nustatyta 1426,96 Eur PM už 2009 m. sumažinimo suma ir už 2010 m. padidinta 39396,72 Eur nuostolio suma turi būti atitinkamai patikslinta.

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. Atnaujinti Pareiškėjo 2016-01-04 skundo, sustabdyto Komisijos 2016-02-02 protokoliniu sprendimu Nr. PP-44 (7-7/2016), dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-12-08 sprendimo Nr. 69-150, nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-12-08 sprendimą Nr. 69-150 dalyje dėl nurodymo sumokėti į biudžetą 25707,83 Eur VSD įmokų ir 12854 Eur VSD įmokų baudą.

3. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-12-08 sprendimą Nr. 69-150 dalyje dėl nurodymo sumokėti į biudžetą 20823,97 Eur PVM ir 2082 PVM baudą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė