



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A“ SKUNDO**

2026 m. rugpjūčio 31 d. Nr. S-2026/194 (7-2026/133)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės, Kristinos Jakštienės ir Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), išnagrinėjo UAB „A“ (toliau – Pareiškėja) 2026-06-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2026-06-02 sprendimo Nr. 69-39 (toliau – skundžiamas sprendimas, 2026-06-02 sprendimas). Pareiškėjos atstovai direktorius A. A., advokato padėjėja B. B., C. C., D. D. ir Inspekcijos atstovai E. E., F. F. 2026-07-21 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja Komisijos prašo panaikinti Inspekcijos 2026-06-02 sprendimą ir Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2026-03-13 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (27.13 Mr) FR0682-56 (toliau – 2026-03-13 sprendimas). Nurodė, kad Klaipėdos AVMI patikrino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą už laikotarpį nuo 2022-01-01 iki 2025-03-31 ir 2026-01-13 surašė patikrinimo aktą Nr. (27.13 Mr) FR0680-11 (toliau – 2026-01-13 patikrinimo aktas).

Mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas po Klaipėdos AVMI atlikto Pareiškėjos mokestinio tyrimo (2026-06-13 Pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (27.13 Mr) FR0687-369), nes mokesčių mokėtoja nepašalino nustatytų trūkumų. Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja atskaitė pirkimo PVM pagal UAB „B“ (toliau – B) ir UAB „C“ (toliau – C) išrašytas PVM sąskaitas faktūras už valdymo ir papildomas paslaugas. Minėtas paslaugas Pareiškėja laikė sudėtine automobilių nuomos sandorių dalimi pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) nuostatas. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, jog paslaugų teikėjai dirbtinai išskaidė automobilių nuomos sandorius ir sudarė sąlygas Pareiškėjai nepagrįstai pasinaudoti 159 891 Eur PVM atskaita. Taip pat mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja dalyvavo sandoryje su UAB „D“ (toliau – D), kuri buvo įkurta siekiant mokestinės naudos, kuomet D deklaravo pardavimo PVM, tačiau dalies jo į biudžetą nesumokėjo, t. y. sukčiavo PVM srityje. Skunde Komisijai nurodyta, kad mokestinio patikrinimo metu nepagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėja žinojo, jog D pardavimo PVM nesumokės. Pareiškėja skunde Komisijai nesutiko, kad elgėsi nesąžiningai, todėl neįgijo teisės į 59 931 Eur pirkimo PVM atskaitą pagal D išrašytas PVM sąskaitas faktūras.

Pareiškėja skunde paaiškino, kad tiek juridinių asmenų registre, tiek PVM mokėtojų registre buvo įregistruota 2000 m. Visos jos teikiamos paslaugos – įvairių tipų civilinių laivų remontas ir techninė priežiūra, vandens transporto įrangos nuoma ir išperkamoji nuoma, su augalininkyste susijusių paslaugų veikla.

1. Dėl iš B įsigytų paslaugų (Pareiškėjos skundo 19–27; 126–130 punktai).

Pareiškėja su B sudarė 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartį Nr. (duomenys neskelbtini) (toliau tekste – 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartis arba bendrai – automobilių parko valdymo paslauga ar valdymo paslauga) su priedais (prie sutarties pateikti 4 priedai). Pareiškėja su B buvo sudariusi trijų tipų sutartis: (i) automobilių nuomos sutartis, (ii) 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartį ir (iii) ilgalaikės automobilių nuomos sutartis. Visos šios sutartys buvo susijusios su transporto priemonių naudojimu Pareiškėjos veikloje: nuomos sutarčių pagrindu mokesčių mokėtoja iš B nuomojosi atskirus automobilius (ilgesniam arba trumpesniam laikotarpiui), o valdymo sutarties pagrindu Pareiškėja iš B įsigijo kompleksą paslaugų, sudariusių pagrindą efektyviai valdyti visą Pareiškėjos veikloje naudojamą auto parką.

Daugumoje nuomos atvejų Pareiškėja buvo pasirinkusi įsigyti ne tik automobilio nuomos, bet ir automobilių parko valdymo paslaugas, kaip savarankiškas ir nuo automobilio nuomos nepriklausomas paslaugas. Valdymo paslaugų kaina buvo lygi konkrečiai fiksuotai sumai už vieną automobilį, kuris įeina į valdomo automobilių parko apimtį. Šios valdymo paslaugos buvo teikiamos pagal 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartį su priedais ir suteikė Pareiškėjai savarankišką ekonominę naudą.

Pareiškėja nurodė, kad nėra ginčo dėl PVM nuo lengvųjų automobilių nuomos paslaugų atskaitos. Ginčas vyksta dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai realiai suteiktas, atskiroje sutartyje apibrėžtas, atskirai įkainotas ir savarankišką ekonominę naudą Pareiškėjai teikusias Automobilių parko valdymo paslaugas perklasifikavo į automobilių nuomos paslaugą ir paneigė Pareiškėjos teisę į pirkimo PVM atskaitą PVMĮ 62 straipsnio 2 dalies 3 punkto pagrindu.

Skunde pažymima, kad 2025-11-06 B pateikė Inspekcijai prašymą pritarti mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui. Prašymas buvo pateiktas dėl nuomos ir valdymo paslaugų savarankiškumo ir jų vertinimo PVM tikslais. Inspekcija 2026-01-16 priėmė sprendimą Nr. 402-3 dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo būsimajam sandoriui (toliau – Įpareigojantis sprendimas), kuriuo pritarė, kad „automobilių parko valdymo paslaugos ir automobilių nuomos paslaugos, kurias bendrovė teiks pagal atitinkamai automobilių parko valdymo paslaugų sutartis ir automobilio nuomos sutartis, PVM tikslais yra dvi savarankiškos paslaugos, ir todėl atlygis už automobilių parko valdymo paslaugas, teikiamas rinkos kaina, neturi būti laikomas sudedamąja nuomos paslaugos apmokestinamosios vertės dalimi“.

Pareiškėjos vertinimu, į Įpareigojantį sprendimą būtina atsižvelgti kaip į svarbų įrodomąjį šaltinį. Pareiškėjos įsitikinimu, vietos ir centrinis mokesčių administratorius yra nenuoseklus, vienos sprendimų vietose teigiama, kad Automobilių parko valdymo paslaugos sutartis neturi savarankiško turinio ir realiai nėra klientų pageidaujama funkcija. Kitose vietose pripažįsta, kad tam tikros su transporto priemonių administravimu, draudiminių įvykių administravimu, technine pagalba, baudų administravimu, GPS / Telematics susijusios funkcijos B buvo vykdomos, tačiau daroma išvada, kad jos yra nuomos paslaugos sudedamoji dalis. Dar kitose sprendimų vietose akcentuojama B kainodara, 35/65 kainos paskirstymas, B Pareiškėjai teikto komercinio pasiūlymo formulotės, mininės Pareiškėjos teisę į pirkimo PVM atskaitą nuo valdymo paslaugų ir pan. Pareiškėja atkreipė Komisijos dėmesį į tai, kad jai nėra suprantama, kokios konkrečiai pozicijos laikosi Inspekcija, nes skundžiamame sprendime yra dėstomos tiesioginės PVMĮ nuostatos ir kartu pasisakoma

apie dirbtinę sandorio struktūrą ir šalių piktnaudžiavimą, dėl kurio teisė į atskaitą gali būti paneigta.

1.2. Dėl paslaugų realumo (Pareiškėjos skundo 28–33). Skunde Komisijai nurodoma, kad B faktiškai teikė Pareiškėjai automobilių parko valdymo paslaugas. B mokesčių mokėtojai patikrinimo laikotarpiu teikė realias, veiksmingai funkcionavusias ir Pareiškėjos veikloje praktinę naudą kūrusias automobilių parko valdymo paslaugas. Šios paslaugos nebuvo formalus dokumentų rinkinys ar tariamas sandoris, skirtas tik mokestinei naudai gauti – priešingai, jos sudarė integralią Pareiškėjos kasdienės veiklos dalį, be kurios efektyvus automobilių parko administravimas nebūtų buvęs įmanomas.

Valdymo paslaugos Pareiškėjai buvo teikiamos pagal 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartį, kuri aiškiai apibrėžė paslaugų apimtį, atsakomybes ir kainodarą. Pareiškėja buvo pasirinkusi Premium paslaugų paketą, kuris apėmė platų valdymo funkcijų spektrą. Paslaugos buvo teikiamos naudojant skaitmenizuotą Salesforce platformos pagrindu veikiančią Transporto valdymo sistemą (toliau – TVS), kurioje Pareiškėjai buvo sukurta individuali vartotojo paskyra. Per šią sistemą Pareiškėjos atsakingi asmenys galėjo realiu laiku stebėti automobilių parko būklę, gauti ataskaitas, administruoti vairuotojus ir projektus. Be to, B Pareiškėjai paskyrė atsakingus vadybininkus, su kuriais mokesčių mokėtojos atstovai palaikė nuolatinį ryšį – telefonu, elektroniniu paštu ir per TVS platformos vartotojo paskyrą (Community). Skunde Komisijai paaiškinta, kad:

- kiekviename Pareiškėjos naudojamame automobilyje buvo įdiegta specializuota GPS / Telematics įranga, kuri realiu laiku perduodavo duomenis į TVS platformą. Praktikoje tai reiškė, kad Pareiškėjos administracijos darbuotojai bet kuriuo metu galėjo matyti kiekvieno automobilio buvimo vietą, judėjimo maršrutus, greičio duomenis, kuro sunaudojimą ir kitus eksploatacijos rodiklius. Ši funkcija buvo naudojama kasdien – projektų vadovai ją naudojo planuojant darbuotojų išvykimus į objektus, optimizuojant maršrutus, tikrinant, ar automobiliai naudojami pagal paskirtį. Ataskaitos buvo generuojamos automatiškai ir siunčiamos atsakingiems asmenims elektroniniu paštu arba peržiūrimos tiesiogiai TVS sistemoje;

- B organizavo Pareiškėjos naudojamų automobilių draudimą, naudodamasi savo plačiu draudimo kompanijų partnerių tinklu. Praktikoje tai veikė taip: B vadybininkai derėdavosi su draudikais Pareiškėjos vardu, siekdami gauti palankiausias draudimo sąlygas ir kainas. Pareiškėjai nereikėjo savarankiškai ieškoti draudikų, lyginti pasiūlymų ar derėtis dėl sąlygų – visa tai atliko B specialistai. Draudimo polisai buvo sudaromi dažniausiai 6 mėnesių arba metiniam laikotarpiui, o informacija apie draudimo galiojimą, terminus ir sąlygas buvo prieinama TVS platformoje. Ši paslauga Pareiškėjai leido sutaupyti tiek laiko, tiek finansinius išteklius, nes B turėjo geresnes derybines pozicijas dėl didesnio klientų portfelio;

- B užtikrino pagalbos kelyje paslaugą 24/7 principu. Praktikoje tai reiškė, kad sugedus automobiliui bet kuriuo paros metu – darbo dieną ar savaitgalį, dieną ar naktį, Lietuvoje ar užsienyje – Pareiškėjos darbuotojai (vairuotojai) galėjo skambinti B pagalbos telefonu ir gauti operatyvią pagalbą. B dispečeriai koordinuodavo techninės pagalbos atvykimą, organizuodavo automobilio nuvežimą į servisą, prireikus užsakydavo pakaitinį automobilį. Pareiškėjos darbuotojai neturėjo patys ieškoti techninės pagalbos tarnybų ar derėtis dėl kainų – visa tai atliko B. Ši paslauga buvo ypač svarbi mokesčių mokėtojai, kurios darbuotojai dažnai vykdavo į objektus užsienio valstybėse, kur gedimo atveju savarankiškai organizuoti pagalbą būtų buvę sudėtinga dėl kalbos barjero ir nepažįstamos aplinkos;

- kai Pareiškėjos naudojamas automobilis buvo remontuojamas, dalyvavo draudiminiame įvykyje ar dėl kitų priežasčių negalėjo būti naudojamas, B operatyviai suteikdavo pakaitinį automobilį. Praktikoje B vadybininkas, gavęs informaciją apie negalėjimą naudotis automobiliu, per trumpiausią įmanomą laiką (įprastai – per 24 valandas, o skubiais

atvejais – per kelias valandas) organizuodavo pakaitinio automobilio pristatymą į Pareiškėjos nurodytą vietą arba į servisą, kur automobilis buvo remontuojamas. Ši paslauga buvo kritiškai svarbi Pareiškėjos veiklos nepertraukiamumui – darbuotojai galėjo toliau vykdyti darbus objektuose be prastovų, o Pareiškėja išvengė nuostolių dėl sustojusių projektų;

- B sekė kiekvieno automobilio privalomosios techninės apžiūros terminus ir organizuodavo jų atlikimą laiku. TVS sistemoje buvo matomi visi techninės apžiūros terminai, o likus 30 dienų iki termino pabaigos B siųsdavo priminimus Pareiškėjos atsakingiems asmenims ir inicijuodavo techninės apžiūros atlikimo procesą. Praktikoje B vadybininkas suderindavo su Pareiškėja patogų laiką, organizuodavo automobilio nuvežimą į apžiūros stotį ir informuodavo apie rezultatus. Pareiškėjai nereikėjo pačiai sekti terminų ar organizuoti apžiūrų – visa tai buvo B atsakomybė, o tai sumažino administracinius kaštus ir riziką, kad automobilis bus naudojamas pasibaigus techninės apžiūros galiojimui;

- B organizavo reguliarią automobilių techninę priežiūrą – tepalų keitimą, filtrų pakeitimą ir kitus periodinius darbus pagal gamintojo rekomendacijas. TVS sistema automatiškai skaičiuodavo, kada automobiliui reikalinga priežiūra pagal nuvažiuotą kilometrą ar laiko intervalus. B vadybininkai derindavo vizitus į servisą, rezervuodavo laiką servise ir informuodavo Pareiškėją apie atliktus darbus. Mokesčių mokėtojai tai reiškė, kad automobiliai visada buvo tinkamai prižiūrimi ir techniškai tvarkingi, sumažėjo gedimų rizika, o Pareiškėjos darbuotojams nereikėjo patiems rūpintis serviso rezervacijomis ir derinimais;

- B atstovavo Pareiškėją santykiuose su kuro tiekėjais. Praktikoje tai reiškė, kad B derėjosi dėl palankesnių kuro kainų plačiame degalinių tinkle, organizavo kuro kortelių išdavimą Pareiškėjos vairuotojams, sprendė problemas, kylančias naudojantis kuro kortelėmis (pvz., kortelės blokavimas, PIN kodo atstatymas, limitų keitimas). Pareiškėja galėjo naudotis B suderintomis kuro kainomis, kurios buvo palankesnės nei standartinės degalinių kainos. Tai Pareiškėjai leido sutaupyti reikšmingas kuro išlaidas visame automobilių parke. B kas mėnesį rengė ir teikė Pareiškėjai detalizuotas kuro išlaidų ataskaitas. Šiose ataskaitose buvo pateikiami tikslūs duomenys apie kuro pirkimus: kiekiai, kainos, degalinės, pirkimo datos ir laikai, pirkimus atlikusių kortelių identifikacija. Praktikoje Pareiškėjos buhalterija gaudavo struktūrizuotus duomenis, kuriuos galėjo tiesiogiai naudoti apskaitos tikslais ir projektų išlaidų paskirstymui. Ataskaitos buvo siunčiamos elektroniniu paštu ir prieinamos TVS platformoje. Ši funkcija leido Pareiškėjai efektyviai kontroliuoti kuro išlaidas, identifikuoti neefektyvų kuro naudojimą ir priimti pagrįstus sprendimus dėl kaštų optimizavimo. B administravo visas problemines situacijas tarp Pareiškėjos ir kuro tiekėjų. Į šią paslaugą taip pat įėjo ir galimybė administruoti kuro korteles (blokavimas, atblokavimas, PIN kodų atstatymas ir pan.). Kortelių informacija buvo centralizuotai valdoma TVS sistemoje, kur Pareiškėja galėjo matyti visų kortelių statusą, priskyrimus ir naudojimo istoriją. Ši paslauga sumažino Pareiškėjos administracinius kaštus ir užtikrino sklandų kuro kortelių funkcionavimą;

- B analizavo Pareiškėjos kuro pirkimo duomenis, identifikavo atvejus, kai vairuotojai pildavo kurą brangesnėse degalinėse, nors netoliese buvo pigesnių alternatyvų, ir galėjo teikti rekomendacijas dėl optimalaus degalinių pasirinkimo. Ši paslauga leido Pareiškėjai mažinti kuro sąnaudas keičiant vairuotojų elgesį ir pasirenkant ekonomiškesnes degalines. B vykdė nuolatinę kuro sąnaudų kontrolę, lyginant faktinius kuro pylimus su nustatytais normatyvais. TVS sistema automatiškai identifikuodavo neįprastai didelius kuro pylimus ar situacijas, kai pilamas kuro kiekis neatitiko automobilio faktinio naudojimo intensyvumo. Tokiais atvejais B generuodavo įspėjimus ir siųsdavo juos Pareiškėjos atsakingiems asmenims. Praktikoje tai leido laiku identifikuoti galimas kuro vagystes, techninių problemų požymius (padidėjusį kuro suvartojimą dėl gedimų) ar neefektyvų vairavimo stilių;

- B organizavo sezoninį padangų keitimą ir nesezoninių padangų sandėliavimą. Praktikoje prieš kiekvieną sezoną (pavasarij ir rudenį) B vadybininkai susisiekdavo su Pareiškėja, derindavo automobilio atvežimo į servisą laiką, organizuodavo padangų pakeitimą ir nuvežimą į sandėlį. Pareiškėjai nereikėjo ieškoti serviso, derėtis dėl kainų ar organizuoti padangų sandėliavimo – visa tai buvo B atsakomybė. TVS sistemoje buvo registruojama informacija apie padangų būklę, keitimo istoriją ir sandėliavimo vietą, pagal kurią B organizavo automobilio padangų savalaikį keitimą. Ši paslauga leido Pareiškėjai išvengti rūpesčių dėl sezoninio padangų keitimo organizavimo ir užtikrino, kad automobiliai visada turėjo sezonui tinkamas padangas;

- TVS buvo prieinamos struktūrizuotas nuomos išlaidų ataskaitos. Pareiškėjos pageidavimu B yra rengusi ir metinę apžvalgą. Ataskaitose nuomos išlaidos buvo paskirstytos pagal projektus, atskirus automobilius ir vairuotojus, detalizuojant nuomos laikotarpį, kainodarą ir viršytus kilometrus (už kuriuos mokama papildomai – taikomas baudinis elementas). Praktikoje Pareiškėjos buhalterija ir projektų vadovai gaudavo aiškius duomenis, leidžiančius tiksliai priskirti transporto išlaidas konkrečioms projektams. Ataskaitos buvo teikiamos elektroniniu paštu ir prieinamos TVS platformoje. Ši funkcija buvo itin svarbi Pareiškėjai, vykdančiai daug lygiagrečių projektų skirtinguose objektuose – tikslus išlaidų paskirstymas leido tinkamai vertinti projektų pelningumą ir kontroliuoti kaštus;

- B administravo visas su Pareiškėjos naudotais automobiliais susijusias kelių eismo taisyklių pažeidimų baudas. Ši paslauga reikalavo nuolatinio ir operatyvaus administravimo, kadangi baudų gavimo intensyvumas buvo labai didelis – kai kuriais laikotarpiais baudos būdavo gaunamos kasdien. Greitas reagavimas buvo ypač svarbus, nes nesumokėjus baudos per 14 dienų, ji didėdavo. Praktikoje tai veikė taip: kai buvo gaunama informacija apie pažeidimą, B nedelsdama identifikuodavo konkretų automobilį ir vairuotoją pagal TVS sistemos duomenis, informuodavo Pareiškėją apie pažeidimą, pateikdavo visus reikiamus dokumentus (nuotraukas, baudos pranešimus) ir administruodavo baudos sumokėjimą. Be to, B apmokėdavo kelių mokesčius ir perskaičiuodavo juos Pareiškėjai, taip užtikrindama, kad mokesčių mokėtoja negautų papildomų baudų dėl laiku nesumokėtų mokesčių. B taip pat tvarkydavo visus reikalingus duomenų įtraukimus bei dokumentaciją su atitinkamomis institucijomis ir, esant poreikiui, atstovaudavo Pareiškėjai ginčiuose dėl baudų ar kelių mokesčių su valstybinėmis institucijomis;

- B administravo draudiminiuosius įvykius ir su jais susijusias žalos atlyginimo klausimus. Praktikoje, įvykus eismo įvykiui ar kitam draudimui atvejui, B specialistai perimdavo visą administravimą: organizuodavo žalos vertinimą, derėdavosi su draudikais dėl žalos atlyginimo sąlygų, tvarkydavo reikiamą dokumentaciją ir informuodavo Pareiškėją apie proceso eigą. Pareiškėjos darbuotojams nereikėjo patiems bendrauti su draudikais ar spręsti kitų susijusių klausimų – visa tai atliko B, turinti patirties ir kompetencijos draudimo srityje. Ši paslauga leido Pareiškėjai gauti palankesnes žalos atlyginimo sąlygas ir sutaupyti laiko, kuris būtų praleistas bendraujant su draudimo bendrovėmis;

- B TVS sistemoje buvo įdiegta funkcija, leidžianti paskirstyti visas su automobiliais susijusias sąnaudas pagal Pareiškėjos vykdomus projektus. Praktikoje Pareiškėjos administratoriai galėjo TVS sistemoje priskirti kiekvieną automobilį konkrečiam projektui, keisti priskyrimus, kai automobiliai perkeliama tarp projektų, ir gauti ataskaitas su sąnaudomis, paskirstytomis pagal projektus. Sistema automatiškai kaupdavo sąskaitų duomenų bazę kartu su susijusiais priedais – baudų, nusižengimų kopijomis, fotografijomis. Buvo įdiegta sąskaitų tvirtinimo funkcija ir individualus sąskaitų siuntimas už projektus atsakingiems asmenims;

- B TVS sistemoje teikė Pareiškėjai statistiką apie automobilių naudojimo efektyvumą. Praktikoje sistema generuodavo ataskaitas pagal projektus ir atskirus automobilius,

nurodydama sėdimų vietų kiekį, vidutinį automobilių kiekį projekte ir kitus rodiklius. Ši informacija leido Pareiškėjai įvertinti, ar automobilių parkas optimaliai išnaudojamas, ar nėra perteklinių transporto priemonių, kurias būtų galima grąžinti ir taip sumažinti kaštus. Ataskaitos buvo teikiamos mėnesio pabaigoje ir aptariamose su B vadybininkais, kurie teikdavo rekomendacijas dėl parko optimizavimo.

B Pareiškėjai patikrinimo laikotarpiu teikė realų, veiksmingai funkcionavusį ir apčiuopiamą automobilių parko valdymo paslaugų paketą. Valdymo paslaugos buvo teikiamos nuolat ir sistemingai per visą patikrinimo laikotarpį, o jų faktinį veikimą patvirtina pačios TVS sistemos duomenys, elektroninė korespondencija tarp Pareiškėjos ir B bei išrašytos sąskaitos faktūros.

1.3. Dėl valdymo paslaugų indentifikavimo (Pareiškėjos skundo 34–44 punktai).

Pareiškėja skunde akcentavo, kad automobilių parko valdymo paslaugos, kurias B teikė Pareiškėjai, savo esme buvo (yra) savarankiškos paslaugos, turinčios atskirą ekonominį tikslą, nesutampantį su automobilių nuomos paslaugos tikslu. Šios paslaugos nebuvo pagalbinės ar sudėtinės nuomos paslaugos dalys, o sudarė atskirą ekonominę vertę kuriantį paslaugų paketą, kurį Pareiškėja įsigijo siekdama optimizuoti savo veiklos procesus ir kaštus.

Paiškinu, jog nuomos paslaugos tikslas yra suteikti teisę nuomininkui laikinai naudotis transporto priemone už atlygį, neperduodant nuosavybės teisės. Nuomos paslaugą sudaro tik šie elementai: nuomos sutarties sudarymas, transporto priemonės perdavimas, naudojimasis transporto priemone ir transporto priemonės grąžinimas nuomotojui (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2013-01-17 sprendimas BGŽ Leasing byloje C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15). O automobilių parko valdymo paslaugos tikslas yra visai kitas – Pareiškėjos automobilių parko, žmoniškųjų ir finansinių išteklių naudojimo bei vidinių procesų optimizavimas.

Automobilių parko valdymo paslaugos Pareiškėjai suteikė savarankišką naudą: mažino vidinius administracinius kaštus, leido efektyviau valdyti transporto priemonių naudojimą, administruoti vairuotojų ir atsakingų asmenų informaciją, reaguoti į gedimus ar eismo įvykius, naudotis telematikos / GPS funkcijomis, administruoti kuro korteles, kelių eismo baudių, dokumentų, perdavimo ir priėmimo bei kitas su automobilių parku susijusias funkcijas. Šios funkcijos nėra vien automobilio perdavimo naudotis – nuomos – elementai. Jos susiję su transporto priemonių parko operaciniu valdymu ir Pareiškėjos vidinių resursų bei procesų optimizavimu. Pasak Pareiškėjos, tai, kad šios paslaugos yra susijusios su transporto priemonėmis, nereiškia, jog jos automatiškai tampa nuomos paslaugos dalimi. Esminis kriterijus yra ne tai, ar paslauga susijusi su automobiliu, o tai, ar ji paslaugų gavėjui suteikė atskirą ekonominę naudą.

Sudėtinis tiekimas yra tada, kai viena iš paslaugų paketo paslaugų gali būti laikoma pagrindine paslauga, o likusios paslaugos yra tik pagalbinės pagrindinės paslaugos atžvilgiu. Paslauga laikoma pagalbine pagrindinės paslaugos atžvilgiu, jei ji pati savaime nėra tikslas klientams, o būdas geriau mėgautis teikiama pagrindine paslauga (ESTT 1999-02-25 sprendimo Card Protection Plan byloje C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93, 30 punktas), arba tada, kai yra keli glaudžiai susiję elementai, sudarantys ekonomiškai neskaidomą paslaugą (ESTT 2005-10-27 sprendimo Levob Verzekeringen and OV Bank byloje C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649, 22 punktas). Jei klientams už vieną kainą teikiama paslauga, sudaryta iš kelių elementų, tai automatiškai nereiškia, bet gali rodyti, kad tai vienas sudėtinis tiekimas (ESTT sprendimo Card Protection Plan byloje C-349/96, 30 punktas). Jei du ar daugiau elementų nėra glaudžiai susiję, kiekvienas jų turi savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti įsigyti tik pagrindinę prekę (paslaugą) ar už papildomą mokestį įsigyti ir papildomą prekę (paslaugą), tai tokiu atveju kiekvienas elementas laikomas atskiru tiekimu ir kiekvienas elementas PVM apmokestinamas atskirai (ESTT 2012-09-27 sprendimo Field Fisher

Waterhouse byloje C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597, 30 punktas. Taip pat Pareiškėja atkreipia dėmesį į ESTT sprendimą byloje BGŻ Leasing C-224/11).

Pareiškėjos vertinimu, iš B įsigytos paslaugos – automobilių nuomos ir automobilių parko valdymo – neatitinka ESTT išskirtų sudėtinio tiekimo kriterijų, todėl negali būti laikomos vienu sudėtinio tiekimu: (i) valdymo paslaugos turi savarankišką ekonominį tikslą – Pareiškėjos veiklos procesų ir kaštų optimizavimą; (ii) Pareiškėjai buvo suteikta galimybė įsigyti kiekvieną paslaugą atskirai; (iii) už kiekvieną paslaugą mokėta atskira kaina pagal atskiras sutartis; (iv) valdymo paslaugos nėra būtinos nuomos paslaugai įgyvendinti – automobiliu galima naudotis ir be valdymo paslaugų.

1.4. Dėl atsikirtimų į Inspekcijos argumentus (Pareiškėjos skundo 45–51 punktai). Pareiškėjai akivaizdu, jog mokesčių administratoriaus „nėra automobilio – nėra ir objekto valdymui“ logika tiesiog akivaizdžiai prieštarauja ESTT praktikai. Mokesčių administratorius skundžiamuose sprendimuose išvardijęs platų valdymo paslaugų spektrą, padarė nepagrįstą išvadą, jog šios paslaugos neturi savarankiško ekonominio tikslo. Pareiškėjos įsitikinimu, priešingai, būtent mokesčių mokėtojos pateiktas detalus sąrašas patvirtina, kad valdymo paslaugos apima platų funkcijų spektrą, kurių kiekviena sukuria Pareiškėjai atskirą naudą, nesusijusią vien tik su teise naudotis transporto priemone. Vertinant mokesčių administratoriaus išvadas, mokesčių mokėtojai kilo abejonių dėl to, ar mokesčių administratorius apskritai pakankamai gilinosi į valdymo paslaugų sudėtį, kiekvienos paslaugos esmę, teikimo aplinkybes ir kt.

Dėl įrangos (GPS ir Telematics įrangos reikalingumo) Pareiškėja nurodė, *pirma*, GPS ir Telematics įranga automobiliuose montuojama ne B (nuomotojo) poreikiams tenkinti. Nuomotojas, perdavęs automobilį nuomininkui, neturi jokio poreikio sekti, kur yra išnuomotas automobilis, naudotis GPS duomenimis, stebėti kuro suvartojimą, analizuoti vairuotojų elgseną ar naudotis kitomis per GPS / Telematics ir jų sąsają su TVS teikiamomis funkcijomis bei kitomis papildomomis paslaugomis. Nuomotojo ekonominis interesas yra paprastas – gauti nuomos mokestį ir nuomos laikotarpio pabaigoje atgauti automobilį tinkamos būklės. Nuomotojui nėra reikalinga informacija apie tai, kur automobilis važiuoja, kiek kuro suvartoja, ar vairuotojas viršija greitį, kokie yra sėdimų vietų išnaudojimo rodikliai vykdant projektus ir pan. Šie duomenys nuomotojui nesukuria jokios ekonominės vertės. *Antra*, Pareiškėja per šią įrangą ir TVS sistemą valdo savo transporto priemonių parką, stebi automobilių judėjimą ir naudojimą, kontroliuoja kuro sąnaudas, analizuoja vairuotojų elgseną, paskirsto automobilius tarp projektų, generuoja kelionės lapus ir ataskaitas, priima su parko valdymo optimizavimu susijusius verslo sprendimus. Visos šios funkcijos tarnauja Pareiškėjos, o ne B, ekonominiams interesams. *Trečia*, aplinkybė, kad GPS ir Telematics įranga fiziškai yra sumontuota automobilyje, negali būti laikoma pakankamu ar tinkamu pagrindu išvadai, kad valdymo paslaugos nėra savarankiškos. Priešingai, ši įranga yra tik techninis instrumentas, kurio pagalba teikiamos dauguma valdymo paslaugų, kurių nauda atitenka ne nuomotojui, o nuomininkui. Šis esminis nuomotojo ir nuomininko poreikių bei interesų atskyrimas buvo nagrinėtas sprendžiant dėl Įpareigojančio sprendimo priėmimo. B susitikimo su Inspekcija metu (2026-01-13) pristatė savo veiklą rodydama prezentaciją, detaliai paaiškino valdymo paslaugų turinį ir aiškiai nurodė, kad GPS / Telematics įranga bei TVS sistema yra skirta klientų (nuomininkų) poreikiams tenkinti, o ne B, kaip nuomotojo, veiklos administravimui. Prašymo nagrinėjimo metu šis nuomotojo ir nuomininko poreikių atskyrimo klausimas nekėlė abejonių ir buvo priimtas palankus Įpareigojantis sprendimas.

1.5. Dėl kainodaros (Pareiškėjos skundo 52–59 punktai). Tai, kad kliento už dvi jam suteiktas paslaugas sumokėta bendra suma išsiskaido į 35/65 proporciją, savaime nepagrindžia, kad valdymo ir nuomos paslaugos yra viena bendra paslauga. Toks paslaugų kainos santykis tam tikru laikotarpiu gali visiškai atitikti realią kiekvienos paslaugos savikainą,

kuri ir yra esminis aspektas vertinant, ar taikyta paslaugų kaina yra reali. Skunde Komisijai akcentuota, kad taip ir buvo ginčo paslaugų atveju – kaip matyti iš parengtos prezentacijos, B susitikimo su Inspekcija metu, būtent 2023–2024 m. savikainos duomenimis grindė nuomos ir valdymo paslaugų savikainas ir jų kainų atitiktį rinkos kainoms. Dėl to į šią proporciją B referavo Pareiškėjai teiktame komerciniame pasiūlyme – nes tai atitiko to meto faktinę paslaugų savikainos situaciją. Pareiškėja pabrėžė, kad šiuo metu tokia proporcija jau yra kitokia dėl pasikeitusios paslaugų savikainos ir rinkos sąlygų. Tačiau tai niekaip nepatvirtina valdymo paslaugos neegzistavimo, dirbtinio vienos paslaugos išskyrimo ar dirbtinio nuomos paslaugos kainos dalies atskyrimo. Inspekcija tyrimo neatliko. Mokesčių administratoriaus išvados dėl kainos buvo grindžiamos nepalyginamų paslaugų lyginimu: trumpalaikė / ilgalaikė nuoma, fiziniai / juridiniai asmenys, nuosavas parkas / pernuomoti automobiliai, paslaugų paketai su skirtinga apimtimi.

B tokį kainos tyrimą atliko ir pateikė Rinkos kainos tyrimo duomenis (skundo Komisijai priedas Nr. 5). Dėl Pareiškėjai nesuprantamų priežasčių į šį tyrimą nebuvo atsižvelgta skundžiamame sprendime. Tiek nuomos, tiek valdymo paslaugų įkainis skaičiuojamas už vieną parą. Jei automobilis nenuomojamas, už jo nuomą nuomos mokestis netaikomas. Lygiai taip pat – jei automobilis nenaudojamas, netaikomas ir jo valdymo mokestis, nes tiesiog nėra valdymo paslaugos objekto, nėra daikto, kurį reikėtų valdyti.

1.6. Dėl pernuomotų automobilių ir Inspekcijos papildomų argumentų (Pareiškėjos skundo 60–83 punktai). Pareiškėja skunde nurodė, kad už pernuomotus automobilius valdymo paslaugos mokestis paprastai nebuvo taikomas arba taikomas minimalus 3 Eur mokestis dėl to, kad šių automobilių atžvilgiu B negali teikti visų valdymo paslaugų paketo elementų (pvz., įrengti GPS / Telematics įrangos, susietos su TVS, visiškai kontroliuoti techninės priežiūros grafiką ir pan.). To ji daryti negali, nes nėra automobilių savininkė / valdytoja – automobilius B išsinuomoja iš trečiųjų asmenų tais atvejais, kai klientui netikėtai prireikia automobilio, kurio tuo metu B neturi. Taigi tai, kad tokių automobilių atžvilgiu valdymo paslaugos neteikiamos ir valdymo paslaugos mokestis netaikomas, kaip tik akivaizdžiai rodo, kad valdymo paslaugos kaina nustatoma pagal realiai teikiamų paslaugų apimtį ir kaštus, o ne dirbtinai atskiriant nuomos paslaugos kainos dalį. Jei valdymo paslaugos mokestis būtų dirbtinai atskiriamas iš nuomos paslaugos mokesčio, kaip bando teigti mokesčių administratorius, tai ir automobilių subnuomos atveju B būtų galėjusi lygiai taip pat atskirti dalį nuomos mokesčio ir jį laikyti valdymo paslaugos mokesčiu. Tačiau to B nedarė, nes valdymo mokestį ji taiko už realiai, faktiškai teikiamas valdymo paslaugas, o jo dydį nustato pagal paslaugos teikimo savikainą.

Be to, pernuomojamų automobilių atveju egzistuoja objektyvus valdymo paslaugų pasidalijimas tarp tiekimo grandžių. Pernuomojamos transporto priemonės jau būna apdraustos privalomuoju vairuotojų civilinės atsakomybės draudimu (arba kitai tekste ir civilinis) ir KASKO draudimu pirminio nuomotojo, taip pat daugelį valdymo paslaugų funkcijų (pvz., techninės priežiūros organizavimą, dalį draudiminių įvykių administravimo, pagalbą kelyje ir pan.) jau atlieka būtent pirminis nuomotojas. Todėl pernuomotų automobilių atveju Be teikiamų valdymo paslaugų apimtis objektyviai yra mažesnė – tai nereiškia, kad valdymo paslaugos neteikiamos ar neegzistuoja, bet atspindi paslaugų pasidalijimą tarp skirtingų tiekimo grandžių. Mokesčių administratoriaus teiginys, kad valdymo paslaugos pernuomojamų automobilių atveju neteikiamos, yra nekorektiškas – teisinga būtų teigti, kad dalis šių paslaugų pernuomojamų automobilių atveju teikiamos pirminės nuomotojos lygmeniu, o ne B lygmeniu, ir tai yra objektyvi aplinkybė, pagrįsta tiekimo grandinės specifiška. Šią išvadą papildomai patvirtina franšizės sąlygų skirtumai, kurie aiškiai rodo valdymo paslaugos teikimo faktą ir jos ekonominę vertę. Kai automobilis yra B nuosavybė (ne pernuomotas), vienas iš B teikiamos valdymo paslaugos elementų yra sumažinta draudimo

franšizė – net jei draudikas taiko 3 000 Eur franšizę, B Pareiškėjai taiko sumažintą 500 Eur franšizę. Tai reiškia, kad 2 500 Eur franšizės skirtumą padengia B savo sąskaita, o tai yra konkreti finansinė rizika, kurią B prisiima teikdama valdymo paslaugą. Ši rizikos prisiėmimo funkcija yra tipiškas valdymo paslaugos elementas, kuris Pareiškėjai suteikia realią ekonominę naudą – mokesčių mokėtoja turi mažesnę finansinę riziką draudiminio įvykio atveju, o B šią riziką valdo centralizuotai visame savo klientų portfelyje. Automobilio pernuomojimo atveju tiek B, tiek Pareiškėjai taikoma vienoda 500 Eur franšizė, nes pernuomojamo automobilio draudimo sąlygas nustato pirminė nuomotoja, o B negali jų keisti, taigi, šis valdymo paslaugos elementas neegzistuoja ir atitinkamai už jį B negali imti mokesčio.

Pernuomojamų automobilių atveju B teikia ribotos apimties valdymo paslaugas. Jos apima tas administracines funkcijas, kurias B gali atlikti nepriklausomai nuo pirminės nuomotojos – pavyzdžiui, automobilio priskyrimo konkrečiam projektui administravimą TVS sistemoje, informacijos apie automobilių teikimą Pareiškėjai, kai kurių ataskaitų generavimą ir pan. Tai daroma tais atvejais, kai pirminė nuomotoja leidžia montuoti papildomą įrangą ir automobilis neturi integruotos pirminio nuomotojo telematikos sistemos – tokiais atvejais B gali papildomai įrengti savo telematikos įrenginius, tačiau tai nėra būdinga visais pernuomojimo atvejais. Esminė aplinkybė yra ta, kad valdymo paslaugų mokestis atspindi būtent tą ribotą paslaugų apimtį, kurią B faktiškai gali teikti pernuomojamų automobilių atžvilgiu. Tai patvirtina, kad valdymo paslaugos mokestis nustatomas pagal realiai teikiamų paslaugų apimtį ir savikainą, o ne dirbtinai atskiriamas nuo nuomos kainos.

Aplinkybė, kad pernuomojamų automobilių valdymo paslaugos mokestis yra mažesnis arba netaikomas, kaip tik patvirtina, kad valdymo mokestis skaičiuojamas pagal realiai teikiamų paslaugų apimtį, o ne dirbtinai atskiriamas nuo nuomos kainos. Jei B dirbtinai skaidytų nuomos kainą, ji galėtų lygiai taip pat tai daryti ir pernuomojamų automobilių atveju – tačiau to nedaro, nes valdymo mokestį taiko tik už realiai teikiamas paslaugas. Pareiškėjai pateiktais B duomenimis, iš visų nuomos atvejų subnuoma 2024 m. tesudarė 1 proc., 2023 m. – 3 proc., o 2022 m. – 9 proc. Pastarieji metai buvo išimtiniai, nes dėl karo Ukrainoje automobilių pardavimo rinka buvo sutrikusi ir B buvo priversta daugiau automobilių nuomotis ir subnuomotis, siekdama išlaikyti savo nuolatinius klientus. Dėl Inspekcijos argumentų, jog B buvo priversta iš trečiųjų šalių nuomotis automobilius, kuriuos pernuomoja savo klientams už dešimteriojai didesnę (24–33 Eur) kainą, Pareiškėja nurodė, kad, *pirma*, kaip minėta, išsinuomodama automobilius iš trečiųjų asmenų, B įsigyja nuomos paslaugų paketą, kuriame yra ir transporto valdymo paslaugai būdingų funkcijų. Todėl neteisinga lyginti nuomos su papildomomis, neatskiriamomis paslaugomis kainą, taikomą kitų rinkos dalyvių, teikiančių sudėtingas paslaugas, su išimtinai vien nuomos be papildomų paslaugų kainą, kurią taiko B. *Antra*, Klaipėdos AVMI visų kontrolės veiksmų metu – tiek Pareiškėjos mokestinio tyrimo ir patikrinimo, tiek B mokestinio tyrimo – lygino nepalyginamus dalykus: B teikiamos nuomos paslaugos kainą lygino su kaina ne tų nuomotojų, kurie teikia išimtinai tik nuomos be papildomų elementų paslaugą, kaip B, bet su nuomotojų, kurie teikia nuomos paslaugą su papildomais elementais ir nesuteikia klientams galimybės įsigyti nuomos paslaugos be šių elementų. Tačiau B teiktų paslaugų atveju situacija kitokia – kaip patvirtino Inspekcija įpareigojančiu sprendimu, B teikė ir teikia dvi savarankiškas paslaugas – nuomos ir valdymo – ir teisingai joms taikė bei taiko atskiras kainas, kurių apskaičiavimo logika buvo pristatyta mokesčių administratoriui. Prezantacijoje Inspekcijai pateiktas B kainų palyginimas su tais nuomotojais, kurie rinkoje teikia tokios pačios apimties paslaugas – tik veiklos nuomos be jokių papildomų paslaugų arba ir nuomos, ir valdymo kaip savarankiškas paslaugas – rodo, kad B paslaugas Pareiškėjai teikė už kainas, atitinkančias rinkos kainas.

Pareiškėja ne kartą vietos mokesčių administratoriui teikė paaiškinimus, kad iš B perkamų paslaugų tikslas yra dvejopas – veiklai reikalingų automobilių nuoma ir automobilių parko efektyvesnis valdymas bei su parku susijusių kaštų taupymas. Pareiškėjos vertinimu, nesant automobilių, kurie yra itin svarbi Pareiškėjos veiklos vykdymo dalis, automobilių parko valdymo paslauga apskritai nebūtų reikalinga. Atitinkamai, automobilių nuoma yra reikalinga pirmiau nei valdymo paslauga. Tačiau vien iš to daryti išvadą, kad tai padaro valdymo paslaugas nuomos paslaugos dalimi, prasilenkia su bet kokia logika.

Pasisakydama dėl dokumentuose nustatytų techninių netikslumų, Pareiškėja *pirmiausia* pažymėjo, kad 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartyje buvo aiškiai nustatyta, kad automobilių parko valdymo sutartis turi prioritetą prieš nuomos sutarties specialiąją ir bendrąją dalį, jei tarp jų kyla prieštaravimų. Tai reiškia, kad šalių sutartinė sistema jau patikrinimo laikotarpiu buvo sukonstruota kaip valdymo sutarties prioritetu paremta sistema, o ne kaip vien nuomos sutartis su priedais. *Antra*, net jei tam tikros funkcijos (draudimas, pakaitinis automobilis) klaidingai buvo paminėtos nuomos dokumentuose arba buvo dubliuojamos abiejose sutartyse (baudų administravimas), tai nepaneigia fakto, kad praktiškai šalys minėtas paslaugas visuomet laikė valdymo paslaugų paketo dalimi ir tai visuomet vieningai atspindėjo už paslaugas išrašomose sąskaitose, paslaugų savikainos skaičiavimuose (B pusėje) ir t. t. *Trečia*, atnaujinti sutarčių šablonai, kuriuose iš nuomos sutarties pašalintos klaidingos nuostatos dėl draudimo, pakaitinio automobilio, baudų administravimo ir kurių pagrindu Inspekcija priėmė Įpareigojantį sprendimą, neturi būti aiškinami kaip naujas B verslo modelis, besiskiriantis nuo vykdyto patikrinimo laikotarpio. Jie turi būti aiškinami kaip ankstesnio modelio tinkamas formalizavimas ir sutartinių netikslumų pašalinimas. B Inspekcijai pateiktame prašyme ir prezentacijoje aiškiai nurodė, kad jos veiklos modelis iš esmės išliko toks pats, kaip patikrinimo laikotarpiu, o mokesčių administratorius Įpareigojančiame sprendime pritarė pačiam principui, kad automobilių parko valdymo ir nuomos paslaugos PVM tikslais gali būti dvi savarankiškos paslaugos. *Ketvirta*, Inspekcija privalėjo taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Vietoj to, kad būtų atsižvelgusi į tarp B ir Pareiškėjos susiklosčiusių teisinių santykių tikrąjį turinį, Klaipėdos AVMI ir Inspekcija rėmėsi formaliais sutarčių netikslumais, šalių paaiškinimus dėl faktinės situacijos ignoravo ir tuo pagrindu padarė neteisingas išvadas. *Penkta*, mokesčių administratoriaus pozicija pažeidė fiskalinio neutralumo principą. Jei visas valdymo paslaugą sudarančias atskiras paslaugas (įskaitant TVS ar analogiškas paslaugas) Pareiškėja įsigytų tiesiogiai iš trečiųjų šalių, o ne naudotųsi B suteikiama paslauga, mokesčių mokėtoja turėtų teisę į pirkimo PVM atskaitą be apribojimų. O Pareiškėjai jas įsigijus per B, Klaipėdos AVMI ir Inspekcija teisę į atskaitą siekia paneigti remdamasi sutarčių techniniais netikslumais.

1.7. Dėl Įpareigojančio sprendimo ir piktnaudžiavimo nenustatymo (Pareiškėjos [skundo 84–99; 119–125 punktai]). Pareiškėja supranta, kad Įpareigojantis sprendimas galioja tik tokį prašymą pateikusiam asmeniui ir pagal procedūros metu nagrinėtas sutartis sudaromiems sandoriams. Įpareigojančiame sprendime Inspekcija konstatavo, kad: (i) nuomos ir valdymo paslaugų kainodara yra skirtinga, bet abi veiklos pelningos; (ii) automobilio valdymo paslaugų teikimas nėra būtinas automobilio nuomos paslaugų teikimo rezultatas; (iii) automobilio valdymas ir jų nuoma nėra viena sudėtinė ekonomiškai neskaidoma paslauga, kadangi šie elementai gali egzistuoti vienas be kito ir atlieka skirtingas funkcijas; (iv) dvi savarankiškos paslaugos apmokestinamos PVM pagal PVMĮ nustatytas paslaugų teikimui taikomas taisykles. B paslaugų turinys, veiklos modelis ir tikslai nesikeitė nuo pat sutarčių su Pareiškėja sudarymo. Pareiškėjos įsitikinimu, mokesčių administratorius pažeidė pareigą motyvuoti administracinį sprendimą, kadangi nepateikė jokių argumentų dėl to, kodėl Įpareigojančiu sprendimu nesiremiama kaip svarbiu įrodomuoju šaltiniu.

Skunde nurodoma, kad Įpareigojantis sprendimas buvo priimtas vertinant B veiklos modelį, kuriame automobilių parko valdymo ir nuomos paslaugos yra dvi savarankiškos paslaugos su atskira kainodara ir atskira ekonomine nauda. Šis modelis galiojo tiek prašymo dėl sprendimo priėmimo pateikimo metu, tiek patikrinimo laikotarpiu – skyrėsi tik sutartinių dokumentų redakcija, bet ne ekonominė sandorių esmė. Įpareigojančiame sprendime buvo vertinama ne tik konkreti situacija, tačiau ir ESTT praktika bei buvo sprendžiama, ar automobilių parko valdymo ir nuomos paslaugos apskritai gali būti savarankiškos.

Pasisakydama dėl piktnaudžiavimo, Pareiškėja nurodė, kad Inspekcija nevertino, ar PVM nuo Pareiškėjos įsigytų valdymo paslaugų atskaitymas prieštarauja PVMĮ tikslui. Priešingai – pačios Inspekcijos priimtas Įpareigojantis sprendimas B naudai patvirtina, kad automobilių parko valdymo ir nuomos paslaugos gali būti savarankiškos paslaugos, už kurias gali būti imamas atskiras atlygis. Jeigu Inspekcija pati pripažino tokio veiklos modelio teisėtumą, ji (kitas jos padalinys) negali teigti, kad Pareiškėjos teisė į PVM atskaitą nuo valdymo paslaugų prieštarauja PVMĮ tikslui. Inspekcija taip pat nevertino subjektyviojo elemento – Pareiškėjos ketinimų ir tikslų. Skundžiamame Inspekcijos sprendime nėra konstatuota, kad Pareiškėja būtų turėjusi tikslą gauti mokestinę naudą ar kad mokesčių mokėtoja būtų žinojusi apie tariamai netinkamą B kainodarą. Priešingai, mokesčių administratorius pripažino, kad Pareiškėja įsigijo realias paslaugas iš nepriklausomų tiekėjų, gavo tinkamai išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir šias paslaugas naudojo savo apmokestinamoje ekonominėje veikloje.

1.8. Dėl paslaugų rinkos kainos (Pareiškėjos skundo 100–118 punktai). Pareiškėja skunde komisija detaliai aptarė argumentus dėl paslaugų vertės. Pareiškėjos įsitikinimu, Inspekcija neįrodė, jog B Pareiškėjai teiktų paslaugų kaina neatitiko rinkos kainos. Priešingai – iš vietos mokesčių administratoriaus padarytų išvadų, susijusių su B taikyta kainodara, matyti, kad Klaipėdos AVMI netinkamai įvertino B teiktų paslaugų esmę, lygino ne tapačių paslaugų kainodarą, neatliko rinkos kainų tyrimo ir ignoravo B atlikto Rinkos kainų tyrimo duomenis ir todėl padarė nepagrįstas išvadas, taip nesilaikydama MAĮ 67 straipsnyje nustatytų reikalavimų.

Be to, net jei mokesčių administratorius ir būtų pagrindęs savo abejones dėl B vidaus kainodaros ar sąnaudų paskirstymo tarp nuomos ir valdymo paslaugų, tai savaime nesudarytų pagrindo paneigti Pareiškėjos teisės į pirkimo PVM atskaitą. Pareiškėja ir B nėra susiję asmenys. Pareiškėja nebuvo informuota ir negalėjo kontroliuoti B kainodaros, savikainos apskaičiavimo, maržos nustatymo ir kt. Pareiškėja įsigijo paslaugas iš nepriklausomo paslaugų teikėjo pagal sudarytas sutartis, gavo PVM sąskaitas faktūras, paslaugos buvo susijusios su Pareiškėjos PVM apmokestinama ekonomine veikla, todėl pirkimo PVM nuo tokių paslaugų Pareiškėja įtraukė į atskaitą, laikydamasi teisės aktų reikalavimų ir apribojimų. Jeigu Inspekcija iš esmės mano, kad dalis atlygio už valdymo paslaugas turėjo būti priskirta nuomos paslaugos apmokestinamajai vertei, toks vertinimas faktiškai reiškia paslaugų apmokestinamosios vertės perskaičiavimą.

Galimybė mokesčių administratoriaus sprendimu koreguoti apmokestinamąją sandorio vertę yra apibrėžta PVMĮ 17 straipsnyje. Tais atvejais, kai mokesčių administratoriui kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta, jis turi teisę apmokestinamąją vertę apskaičiuoti pats. Atvejai, kai mokesčių administratorius gali pasinaudoti šia teise, nustatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-12 nutarimu Nr. 871, kurio 1 punkte yra apibrėžtos jos taikymo sąlygos. Nutarime teigiama, jog rinkos kainos gali būti taikomos, jei patikrinimo metu nustatoma atitiktis dviem sąlygoms. Pirmoji sąlyga susijusi su apmokestinamąja verte. Apmokestinamoji vertė turi būti daug mažesnė už rinkos kainą, o pirkėjas turi neturėti teisės atskaityti viso ar dalies pirkimo PVM, arba apmokestinamoji vertė turi būti daug didesnė už

rinkos kainą, o tiekėjas turi neturėti teisės atskaityti viso ar dalies pirkimo PVM. Klaipėdos AVMI nuomone, šiuo atveju apmokestinamoji vertė yra daug mažesnė už rinkos kainą, o pirkėjas (Pareiškėja) neturi teisės atskaityti pirkimo PVM. Tačiau antroji sąlyga reikalauja, kad būtų pagrindas manyti, jog apmokestinamoji vertė dirbtinai sumažinta arba padidinta siekiant mokestinės naudos ir sandoris, kurio apmokestinamoji vertė dirbtinai sumažinta ar padidinta, būtų sudarytas tarp susijusių asmenų. Tačiau Pareiškėja nėra susijusi su B, taigi, antroji sąlyga nėra tenkinama.

2. Dėl iš C įsigytų paslaugų (Pareiškėjos skundo 131–153 punktas). Pareiškėja skunde Komisijai nurodė, kad mokesčių mokėtojos skundą nagrinėjusi Inspekcija iš esmės tik atkartoją Klaipėdos AVMI argumentus, neatsakydama į nei vieną Pareiškėjos skunde pateiktą argumentą.

Pareiškėja su C buvo sudariusi dviejų tipų sutartis: automobilių nuomos su paslaugomis sutartis ir automobilių nuomos sutartis. Šios sutartys iš esmės skyrėsi savo struktūra ir teikiamų paslaugų apimtimi. Nuomos sutartimi Pareiškėjai buvo suteikiamas nuomojamas automobilis, nustatomos naudojimosi juo sąlygos, apribojimai bei atsakomybė juos pažeidus. Tai, ką Klaipėdos AVMI įvardija kaip papildomas paslaugas, yra įprastos ir standartinės nuomos sutartyse numatomos funkcijos, kurios yra neatsiejamos nuo nuomos paslaugos. Pagal nuomos sutartis išskirto PVM Pareiškėja neatskaitė, kadangi tai riboja PVMĮ 62 straipsnio nuostatos. Nuomos su paslaugomis sutarčių turinys ir aplinkybės iš esmės skyrėsi nuo įprastinių nuomos sutarčių. Skirtingai nei nuomos sutarčių atveju, nuomos su paslaugomis sutartys sudaromos tuomet, kai C finansuoja Pareiškėjos pasirinkto automobilio įsigijimą.

Sutarčių specialiosiose sąlygose, be kita ko, nurodoma mėnesio įmoka už pagal sutartį teikiamas paslaugas bei pateikiamas papildomų paslaugų, įskaičiuotų į mėnesio įmoką, sąrašas, pavyzdžiui: vairuotojų civilinis draudimas, KASKO draudimas, automobilio finansavimas, sąskaitų administravimas, draudiminių įvykių administravimas, 24 valandų pagalba kelyje, pakaitinis automobilis neribotam laikui, kuro kortelė ir kuro sąskaitų administravimas, papildoma garantija. Skunde pažymėta, kad specialiosiose sąlygose nurodyta mėnesio įmoka apima kelias atskiras paslaugas ir negali būti traktuojama kaip atlygis už vieną automobilio nuomos paslaugą. Taip pat Pareiškėja skunde aptarė atskirų nuostatų reglamentavimą ir įtaką ginčui.

Pareiškėja nurodė, kad C mėnesio įmoką mokėjimų grafike įprastai išskiria į dvi dalis – nuomos įmoką ir papildomų paslaugų įmoką, kas reiškia, kad nuomotojas paslaugas traktuoja kaip atskiras, nesvarbu, kad jos numatytos toje pačioje sutartyje. Pareiškėja pati pasirenka papildomų paslaugų paketą, už tai moka atskirą atlygį nuomotojui. Automobilių techninė priežiūra atliekama pagal gamintojo, pardavėjo arba nuomotojo reikalavimus, tačiau ją šių apribojimų rėmuose gali organizuoti ir pati Pareiškėja. C techninės priežiūros organizavimą siūlo kaip papildomą paslaugą. Automobilio draudimą gali organizuoti ir Pareiškėja. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad finansuojamą automobilį savo vardu įsigyja C, kuri, be kita ko, įsipareigoja prieš pardavėją automobilį apdrausti, yra visiškai normalu, kad sutartyse nuomotojas pasilieka teisę nesutikti su Pareiškėjos parinkto draudiko sąlygomis. Kitu atveju Pareiškėja galėtų surasti nepriimtinais nuomotojui ir / ar automobilio pardavėjui sąlygomis turtą draudžiantį draudiką ir taip sukelti finansinę riziką nuomotojui, kuriam savo sąskaita tektų dengti automobilio priežiūros ir remonto išlaidas, pažeidus gamintojo ar pardavėjo garantijos sąlygas.

Skunde Komisijai pažymėta, kad C Pareiškėjai nurodė, jog laiko, kad draudimo paslaugą parduodavo Pareiškėjai kaip atskirą nuo nuomos paslaugą, be kita ko, atsižvelgdama ir į mokesčių administratoriaus išaiškinimą, kurį šis pateikė kitam C klientui – Vilniaus miesto savivaldybės administracijai. Jame pats mokesčių administratorius aiškiai

nurodė, kad „jei Pirkėja turės galimybę pasirinkti sudaryti automobilio draudimo sutartį savarankiškai ar, remiantis minima ESTT praktika, lizingo bendrovė (veiklos nuomos paslaugos teikėja) pagal veiklos nuomą perduodamą automobilį apdraus savo vardu ir šias draudimo paslaugas kartu su veiklos nuomos paslaugomis Pirkėjai perleis tokia pačia (nepakitusia) kaina, kurią ji sumokės draudikui, tai iš esmės PVM tikslais laikoma, kad sudaromi atskiri PVM apmokestinamo automobilio veiklos nuomos ir draudimo paslaugų, kurios pagal PVMĮ 27 straipsnio nuostatas yra PVM neapmokestinamos, teikimo sandoriai. Jei lizingo bendrovei Pirkėjos mokama draudimo išlaidų suma bus didesnė, nei jų patyrė nuomos teikėjas (lizingo bendrovė), tai ši suma laikoma atlygiu ne už PVM neapmokestinamą draudimo, o už PVM apmokestinamą (pvz., automobilių priežiūros ar pan.) paslaugą“. C Pareiškėjai patvirtino, jog, remdamasi minėtu mokesčių administratoriaus išaiškinimu, visuomet laikėsi nuostatos, kad draudimo paslauga nėra sudedamoji nuomos paslaugos dalis. Aplinkybė, kad Klaipėdos AVMI nustatė, jog C pajamas, gautas už paslaugų teikimą Pareiškėjai, skirtingais laikotarpiais apskaitė skirtingai – dalį sutarties galiojimo laikotarpio mėnesio įmoką apskaitydavo kaip nuomos pajamas, o vėliau mėnesio įmoką išskaidė į nuomos ir papildomų paslaugų įmokas – negali būti laikoma svari argumentu paneigiant Pareiškėjos teisę į pirkimo PVM atskaitą. *Pirma*, sutarčių nuostatos visą tirtą laikotarpį iš esmės nesikeitė – pagal sutartis, mėnesio įmoką vis vien sudaro įmokos už atskiras paslaugas, kaip aprašyta aukščiau, apibrėžiant, kas sudaro mėnesio įmoką. *Antra*, Pareiškėja nežinojo ir negalėjo žinoti, kaip paslaugų teikėjas apskaito savo pajamas – mokesčių mokėtoja šių veiksmų nekontroliuoja ir negali būti laikoma už juos atsakinga. Pareiškėja gavo sąskaitas už suteiktas paslaugas, jas atitinkamai apskaitė ir, kiek leidžia teisės aktai, naudojosi teise į pirkimo PVM atskaitą. Pareiškėja negali būti laikoma atsakinga už paslaugų teikėjo galimai padarytus pažeidimus, jei tokių apskritai buvo padaryta.

Dėl techninės apžiūros Pareiškėja nurodė, kad automobilio gamintojas ar pardavėjas C nustato techninės priežiūros rėmus, tačiau Pareiškėja turi galimybę pati organizuoti automobilio techninę priežiūrą šiuose rėmuose – atlikti techninę priežiūrą dažnesniu periodiškumu, registruoti automobilį apsilankymui servise ir t. t. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad įprastai šias išlaidas efektyviau valdyti centralizuotai, praktikoje nuomininkai dažniausiai pasirenka techninę priežiūrą organizuoti per vieną paslaugų teikėją, šiuo atveju – per C, už papildomą atlygį.

Neįsigijus tam tikrų mokesčių administratoriaus minimų paslaugų – draudimo ir techninės priežiūros – klientai privalo automobilių draudimu ir techninės priežiūros organizavimu rūpintis patys. Sutartyse nustatyti veikimo savo nuožiūra rėmai yra logiški, pagrįsti ir įprasti turto finansavimo atvejais. Tačiau šie rėmai nereiškia, kad praktiškai klientas neturi manevro laisvės pasirinkdamas tiek šių paslaugų teikėjus, tiek paslaugų teikimo sąlygas. Už pasirinktas papildomas paslaugas klientai moka papildomų paslaugų įmokas, kurios priklauso nuo papildomų paslaugų apimtys. Pareiškėjai papildomos paslaugos padeda valdyti ir planuoti jos veiklos kaštus. Tai, kad papildomos paslaugos yra susiję su automobiliu, nėra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad paslaugos skaidomos dirbtinai. Tai pagrindžia ir PVMĮ oficialiajame komentare pateikiamas pavyzdys, kuriame teigiama, kad jei nuomojant automobilį už papildomą mokestį siūlomos automobilio remonto bei eksploatacijos paslaugos, šios paslaugos turi būti neįtraukiamos į nuomos paslaugų apmokestinamąją vertę. Mokesčių administratoriaus teiginys, jog „papildomų paslaugų įkainis skirtingais laikotarpiais nėra kintamas, t. y. taikomas mėnesinis vienodas įkainis, nepriklausomai nuo to, ar paslaugos buvo reikalingos ir ar realiai buvo suteiktos, daroma išvada, kad nustatytas mėnesinis įkainis nelaikytinas atskiru mokesčių už faktiškai suteiktas ar savarankiškas papildomas paslaugas“, yra visiškai nelogiškas. Kaip jau buvo minėta aptariant B teiktas paslaugas, rinkoje įvairios paslaugos yra teikiamos už fiksuotus įkainius,

įvertinant galimas, o ne faktines susijusias išlaidas. Tai daro paslaugas patrauklesnėmis, nes leidžia efektyviau planuoti susijusius kaštus. Paslaugos teikimas suteikia galimybę, teisę pasinaudoti paslauga, o tai, kad kažkuriais laikotarpiais tam tikromis paslaugomis vartotojas faktiškai nepasinaudoja arba pasinaudoja mažesne apimtimi, nėra pagrindas pripažinti, kad paslaugos neteikiamos ar nėra savarankiškos.

Pareiškėja, pakartodama argumentus aptartus dėl sandorių su B, vertina, kad ir dėl sandorių su C nebuvo įvertinti ESTT principai, nesilaikyta formuojančios ESTT praktikos, taip pat buvo pažeisti viešojo administravimo principai. Pareiškėjos įsitikinimu, Inspekcija neteisingai aiškino Pareiškėjos ir C sudarytas sutartis ir jų pagrindu teikiamas paslaugas. Pareiškėja iš C įsigijo nuomos ir kitas paslaugas, kurios yra savarankiškos, įsigytos mokesčių mokėtojos pasirinkimu ir nesudaro sudėtinio tiekimo su nuomos paslauga, todėl jų vertė negali būti traukiama į nuomos paslaugos apmokestinamąją vertę. Atitinkamai, priimti vietos ir centrinio mokesčių administratoriaus sprendimai turėtų būti panaikintini.

3. Dėl iš D įsigytų paslaugų (Pareiškėjos skundo 154–167 punktas). Pareiškėja nurodė, kad pagal suformuotą ESTT ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką pirkimo PVM atskaita negali būti paneigta vien dėl to, kad tiekėjas nesumokėjo pardavimo PVM į biudžetą. Teisė į atskaitą gali būti ribojama tik tada, kai, remiantis objektyviais duomenimis, nustatoma, kad: (i) sandoris buvo fiktyvus ar piktnaudžiaujantis, arba (ii) pats pirkėjas sukčiavo, arba (iii) pirkėjas žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Taigi vien tiekėjo mokestinė nepriemoka, net ir reikšminga, nėra savarankiškas bei pakankamas teisinis pagrindas paneigti pirkėjo teisę į PVM atskaitą, jei neįrodomas pats pirkėjo nesąžiningumo elementas.

Skunde pažymėta, kad Klaipėdos AVMI pripažįsta, jog ūkinės operacijos buvo realios, t. y. ginčas kyla ne dėl sandorių fiktyvumo ar paslaugų nesuteikimo, bet išimtinai dėl tariamo Pareiškėjos nesąžiningumo. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriui kilo pareiga pateikti pakankamus, konkrečius, patikimus ir objektyvius įrodymus dėl to, kad mokesčių mokėtoja sandorių sudarymo ar vykdymo metu žinojo arba, elgdamasi kaip rūpestingas verslo subjektas, privalėjo žinoti, jog D nevykdys savo PVM prievolių. Vien retrospektyvus D atsiskaitymų ir mokėjimų prioritetų vertinimas šios įrodinėjimo pareigos nepakeičia.

Taip pat Pareiškėja akcentavo, jog, *pirma*, vien šalių sąsajumas negali būti sutapatintas su pirkėjo žinojimu apie konkretų pardavėjo mokestinį pažeidimą. Susijusių asmenų sandoriai savaime nėra draudžiami; priešingai, jie yra įprastas verslo organizavimo modelis. Todėl sąsajumas gali būti tik papildoma įrodinėjimo aplinkybė, bet ne alternatyva reikalaujamam įrodinėjimo dalykui – objektyviam nustatymui, kad pirkėjas žinojo ar turėjo žinoti apie tiekėjo konkretų ketinimą nesumokėti PVM. Jei būtų laikoma priešingai, būtų sukurta neleistina prezumpcija, kad visi sandoriai tarp susijusių asmenų iš anksto kelia nesąžiningumo prielaidą, nors tokios prezumpcijos nei PVMĮ, nei ESTT, nei LVAT praktika nenumato. *Antra*, tarpusavio užskaitymai ir nuolatiniai finansiniai ryšiai taip pat nėra pakankamas įrodymas, kad pirkėjas žinojo apie tiekėjo ketinimą nesumokėti PVM. Tarpusavio užskaitymai yra įprasta komercinių santykių atsiskaitymo forma. Pats jų egzistavimas nerodo nei fiktyvumo, nei sukčiavimo, nei to, kad pirkėjas buvo informuotas apie tiekėjo sprendimą neteikti prioriteto mokestinėms prievolėms. Kad ši aplinkybė įgytų teisinę reikšmę „žinojo / turėjo žinoti“ kriterijaus požiūriu, mokesčių administratorius turėtų įrodyti, jog būtent iš šių užskaitymų pobūdžio, sąlygų, laiko ar kitų specifinių ypatybių pirkėjui buvo akivaizdu, kad tiekėjas nesumokės PVM. Tokio lygio įrodymų sprendimuose nepateikta. *Trečia*, Klaipėdos AVMI akcentuojama aplinkybė, kad D atsiskaitinėjo su kitais kreditoriais, mokėjo darbo užmokestį ar premijas darbuotojams, o tam tikrais atvejais apmokėjo ir su Pareiškėja susijusias išlaidas, taip pat nepatvirtina, jog mokesčių mokėtojo žinojo apie mokestinį pažeidimą. Tai yra tiekėjo elgesio požiūriu reikšmingi duomenys, tačiau jie patys savaime

neįrodo kito subjekto subjektyvaus žinojimo. Kitaip tariant, net jei vėliau būtų nustatyta, kad D netinkamai išdėstė pagal svarbą mokėjimus, iš to dar neseka, kad Pareiškėja sandorių sudarymo ar vykdymo metu žinojo, kokius įsipareigojimus D turi, kokia konkrečia seka juos vykdys ir kad PVM prievolė liks neįvykdyta. Priešingas aiškinimas reikštų, kad pirkėjui gali būti retrospektyviai perkeliama tiekėjo mokestinės atsakomybės, kilusios iš tarpusavio tiekimo, rizika, nors PVM neutralumo principas tokio rizikos perkėlimo neleidžia. *Ketvirta*, aplinkybė, kad Pareiškėja deklaravo pirkimo PVM pagal D išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir šia permoka dengė kitas savo mokestines prievoles, savaime negali būti vertinama kaip nesąžiningumo požymis. Tokie veiksmai yra įprastas ir teisės aktuose numatytas PVM mechanizmo veikimas, kai apmokestinamasis asmuo naudojasi įstatyme įtvirtinta teise į atskaitą ir atitinkamai susiformavusiu mokestiniu rezultatu. Pats teisės į atskaitą įgyvendinimas negali būti laikomas įrodymu, kad asmuo veikė nesąžiningai. Priešingu atveju bet kuris pirkimo PVM deklaravimas būtų iš anksto traktuojamas kaip įtartinas vien dėl to, kad tiekėjas vėliau nevykdė savo prievolių. *Penkta*, mokesčių administratoriaus teiginys, kad D buvo „įkurta siekiant mokestinės naudos“, taip pat negali būti automatiškai įgalinantis mokestinės atsakomybės perkėlimą Pareiškėjai. Net jei mokesčių administratorius turi duomenų apie D steigimo ar veiklos tikslus, to nepakanka pirkėjo teisei į atskaitą paneigti, kol nėra įrodyta, kad pats pirkėjas apie tokius tikslus žinojo arba dalyvavo juos įgyvendinant. Kitaip tariant, būtina individualizuoti būtent Pareiškėjos elgesį, o ne remtis vien tiekėjo veiklos vertinimu.

Pareiškėja nurodė, kad sprendžiant dėl teisės į atskaitą, turi būti vertinama visa įrodymų visuma: sandorio teisinis pagrindas, sudarymo aplinkybės, tinkamai išrašytos PVM sąskaitos faktūros, paslaugų realumas, jų panaudojimas apmokestinamoje veikloje, mokėjimų ir atsiskaitymų aplinkybės bei kiti faktiniai duomenys. Kai sandoris yra realus ir dokumentuotas, o mokesčių administratorius neginčija paslaugų suteikimo fakto, teisė į atskaitą gali būti paneigta tik esant aiškiai ir įrodymais pagrįstai išvadai apie pirkėjo nesąžiningumą. Šiuo atveju tokios išvados savaime nepatvirtina nei D vėlesnis PVM nesumokėjimas, nei jos atsiskaitymų prioritetai, nei šalių sąsajumas.

Priešingos pozicijos laikosi Inspekcija. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja vykdė(o) projektus Švedijoje, Belgijoje, Vokietijoje, Norvegijoje, Nyderlanduose, Latvijoje, Estijoje, Prancūzijoje, Danijoje ir kt. Darbus atlieka Pareiškėjos darbuotojai (Lietuvos fiziniai asmenys bei kitų šalių – Baltarusijos, Ukrainos, Bangladešo, Indijos ir kt. piliečiai) arba sudaromos subrangos sutartys su paslaugų tiekėjais (UAB „E“, UAB „F“, UAB „G“, UAB „H“ ir kt.). Pas Pareiškėją 2025-03-31 buvo įdarbinti 306 darbuotojai (suvirintojai, metalinių konstrukcijų ruošėjai ir montuotojai, gamybos darbų meistrai, brigadininkai, vamzdinių ir pastatų sistemų montuotojai, elektromechanikai ir kt.).

Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu komandiruojamų darbuotojų gabenimui į Europos Sąjungos (toliau – ES) šalis iš B ir C įsigijo keleivinių transporto priemonių (iki 9 sėdimų vietų, įskaitant ir vairuotojo vietą) nuomos ir kitų paslaugų (valdymo, baudų, sąskaitų administravimo, kuro kortelių, bako papildymo ir kitų papildomų paslaugų) už 1 511 472,50 Eur, plius 293 975 Eur PVM, iš kurio dalį 175 296 Eur priskyrė PVM atskaitai (iš C atskaitai priskyrė 13 677 Eur, iš B – 161 619 Eur).

1. Dėl sudarytų sandorių su B. Pagal Pareiškėjos pateiktus apskaitos registrus Inspekcija nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu mokesčių mokėtoja iš B (laikotarpiu nuo 2018-02-10 iki 2025-02-14 pavadinimas buvo UAB „R“) įsigijo paslaugų (automobilių nuomos, transporto priemonių valdymo paslaugų, administracinių baudų ir jų administravimo ir pan.) iš viso už 1 268 141,46 Eur, plius 247 611 Eur PVM.

Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie vidaus reikalų ministerijos Klaipėdos apygardos valdyba (toliau – FNTT) 2025-05-07 pateikė B klientams teikiamą automobilių

nuomos paslaugų kainodarą (komercinį pasiūlymą), kuriame buvo nurodoma 1 mėn. nuomojamų transporto priemonių kaina ir „jei bus sudaryta ilgalaikė nuomos sutartis bus pritaikyta 7 proc. nuolaida bei reali nuomos kaina sudarys 2/3 PVM susigrąžinimas iš VMI (išskiriant sąskaitose į nuomos/transporto valdymo paslaugas (TVS), kurios sudarys 35/65 proc. principu)“. Inspekcija nustatė, kad PVM sąskaitose faktūrose kiekvienam nuomojamam automobiliui skaičiuojamos transporto valdymo paslaugos, kurios skaičiuojamos už tą patį laikotarpį, kaip ir automobilio nuoma (pvz., automobilis išnuomotas 17 dienų laikotarpiui, tai ir valdymo paslaugos apskaičiuotos už 17 dienų). B transporto priemonės nuomos paslaugą ir kainą PVM sąskaitose faktūrose išskaidė į dvi dalis, t. y. 35 proc. kainos sudaro transporto priemonės nuoma ir 65 proc. kainos sudaro transporto valdymo paslauga.

Įvertinusi B klientams pateikto komercinio pasiūlymo turinį ir jame taikomą automobilių nuomos kainodaros modelį, Inspekcija nustatė, kad B sąmoningai formuoja dirbtinę sandorio struktūrą, kurios pagrindinis tikslas – sudaryti prielaidas klientams pasinaudoti PVM atskaita. Tokiu būdu taikomas paslaugų skaidymas yra formalus ir dirbtinis, neatitinkantis faktinių sandorio aplinkybių. Ši struktūra sukurta ne dėl realaus paslaugų poreikio, o siekiant mokestinės naudos – sudaryti galimybę klientams susigrąžinti PVM, kuris pagal automobilių nuomos paslaugų apmokestinimo taisykles nebūtų atskaitomas.

Mokestinio tyrimo metu (2025-06-13) Pareiškėja atsitiktinės atrankos būdu pateikė dalį su B sudarytų automobilių nuomos sutarčių. Nustatyta, kad Pareiškėja dėl konkrečių automobilių nuomos sudarė 2-jų rūšių sutartis: Automobilių nuomos sutartis (nuoma sudaroma paromis nuo 1 iki 1096 parų) bei ilgalaikės nuomos sutartis (sudaroma nuo 10 mėn. iki 24 mėn.). Sutartys susideda iš specialiųjų ir bendrųjų sąlygų. Sutarčių specialiose sąlygose pateikiama bendrinė informacija apie sutarties šalis (nuomotojas, nuomininkas), automobilio savininką (dažnu atveju, savininkas nurodomas UAB „Luminor lizingas“ ir UAB „Swedbank lizingas“), vairuotoją, nuomojamo automobilio duomenis (automobilio modelis, markė, valstybinis numeris, VIN kodas, spalva ir kt.), nuomos trukmę ir vietą (išvykimo data ir laikas, automobilio grąžinimo data ir laikas, nurodoma į kokiais ES šalimis leidžiama vykti (ES teritorija, Šveicarija, Monakas, Andora, Lichtenšteinas). Taip pat nurodomi kiti mokesčiai (viršijus nurodytus kilometražo ribojimus, automobilio sugrąžinimą ne darbo metu, kvapų pašalinimo, kelių eismo taisyklių pažeidimo, degalų užpylimo, rezervacijos atšaukimo, navigacijos sugadinimo ar praradimo ir pan.). Automobilių nuomos sutartyse nurodyta nuomos kaina parai (pvz., 9,28 Eur), valdymo paslaugų kaina (pvz., 17,23 Eur), užstatas (300 Eur) ir kiti mokesčiai (kvapų pašalinimo mokestis, automobilio grąžinimas nedarbo metu mokestis, kelių eismo pažeidimų mokestis, degalų užpylimo paslaugos mokestis, rezervacijos atšaukimo mokestis, navigacijos sugadinimo arba praradimo kompensacija ir kt.).

Pareiškėja 2025-06-04 el. paštu pateikė iš B gautą paaiškinimą dėl atliekamų paslaugų, kuriame teigiama, jog B nuo 2019 m. pradžios pradėjo teikti transporto valdymo paslaugas (automobilių parko valdymo paslaugas). Transporto valdymo paslaugas sudaro šios teikiamos paslaugos: prisegti ir tvarkyti visus su automobiliu susijusius dokumentus; priskirti vairuotojus, keisti projektus; valdyti datas; prisiskirti kuro korteles, stebėti kuro ataskaitas, nuomos sąskaitas ir gauti statistinius duomenis; generuoti kelionių lapus, sekti vairuotojų vairavimo įgūdžių statistiką bei žalas; ir kitos papildomos, su transporto valdymu susijusios, paslaugos. Pareiškėja 2025-06-10 el. paštu pateikė papildomą paaiškinimą, kuriame nurodė, kad „Nurodome ir pagrindžiame, kad: nuomos kaina atitinka rinkos kainą dėl objektyvių priežasčių, t. y. pridedame nepriklausomus kainodaros įrodymus, t. y. analogiškas paslaugų kainas taikomas kitų tiekėjų (prisegtuke sąskaita iš kito tiekėjo), taip pažymime kad nuomos kaina mažesnė dėl objektyvių priežasčių (turime ilgalaikę sutartį, nuomojame daug automobilių (apie 50), tačiau nėra dirbtinai sumažinta siekiant mokestinės naudos; valdymo paslaugos teikiamos realiai ir atitinkamai kainuoja. Valdymo paslaugų aprašymai konkretūs,

specifikuoti realūs komponentai. Pridedame tiekėjo aprašymą, kurioje valdymo paslaugos apibrėžtos kaip savarankiškas paslaugų paketas. Kiekvienas komponentas pagrįstas realiomis sąnaudomis.“ Prie pateikto 2025-06-10 paaiškinimo buvo pateikta 2025-02-07 Pareiškėjai išrašyta PVM sąskaita faktūra Nr. 816743. Taip pat Pareiškėja prie pateikto 2025-06-10 paaiškinimo pateikė B paruoštą skaitmeninę prezentaciją (skaidrėse) apie tai, kas sudaro valdymo paslaugas. Patikrinimo akte nurodyta, kad B teigimu, visos aukščiau išvardintos paslaugos gali būti teikiamos ir kaip nepriklausoma paslauga klientams, kurie nori šia paslauga naudotis nuosavam automobilių parkui valdyti. Skundžiamame sprendime pažymėta tai, kad atlikto B mokestinio tyrimo metu (2025-09-10) metu nenustatyta, kad B laikotarpiu nuo 2022-01-01 iki 2025-04 30 būtų suteikusi tik automobilių nuomos paslaugas be valdymo paslaugų, ar tik valdymo paslaugas nenuomojant automobilio.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja įsigyja tiek automobilio nuomos, tiek automobilio valdymo paslaugas, į kurias turėtų būti įtraukti tokie mokesčiai, kaip kelių eismo baudų, kuro kortelių administravimas, tačiau faktinis šių paslaugų teikimo ir apmokestinimo modelis leidžia daryti priešingą išvadą, t. y. kiekvieną su automobilio naudojimu susijusią išlaidų rūšį B išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskaido atskiromis eilutėmis ir šios išlaidos nėra įtraukiamos į vieną kompleksinę automobilio valdymo paslaugos kainą, o apskaitomos ir apmokestinamos atskirai. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija konstatavo, kad vadinamoji automobilio valdymo paslauga nesukuria Pareiškėjai savarankiškos ekonominės naudos, nepriklausomos nuo automobilio nuomos paslaugos, o yra skirta tik tinkamam nuomos sutarties vykdymui – nuomojamo turto administravimui ir naudojimo kontrolei užtikrinti.

B mokestinio tyrimo metu (2025-09-10) nustatyta, kad valdymo paslauga yra integrali automobilio nuomos paslaugai ir neturi savarankiško tikslo, todėl laikytina papildoma paslauga pagrindinei automobilių nuomos paslaugai. Palyginus transporto priemonių kainas, tarp B valdomų automobilių (parai sudaro nuo 2,41 Eur iki 11,55 Eur) ir pernuomotų iš kitų įmonių (24 – 35 Eur/parai), nustatyta, kad B nuosavus automobilius nuomoja nuo 3 iki 10 kartų mažesne kaina, kadangi didžiąją dalį atlygio perkelia į valdymo paslaugų segmentą, tokiu būdu dirbtinai išskaidydama sандorį. Inspekcija pažymėjo, kad net ir tais atvejais, kai klientams buvo pernuomoti automobiliai be valdymo paslaugų, jie neatsisakė nuomos paslaugų, ją priėmė ir mokėjo brangiau, nei B siūlo už savo valdomų automobilių nuomą, t. y. valdymo paslaugos nebuvimas klientams nebuvo esminis, todėl daroma išvada, kad realiai klientams svarbiausia turėti galimybę naudotis automobiliu, o valdymo paslauga nėra vertinama, kaip būtina ar atskirai klientų pageidaujama funkcija.

Inspekcija nustatė svarbias bylai aplinkybes, susijusias su B teikiamomis paslaugomis, t. y.:

1) B deklaruota ir faktiškai vykdoma veikla – automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių nuoma ir išperkamoji nuoma. Viešojoje erdvėje (duomenys neskelbtini) B skelbia, kad automobilius nuomoja verslo klientams ir privatiems asmenims. Privatiems klientams siūlomų transporto priemonių nuomos kaina, priklausomai nuo pasirinktos kategorijos, sudaro 35 Eur ar 70 Eur plus PVM, o pagal Pareiškėjos pateiktas sudarytas sutartis tik už nuomą taikyta 7,37 Eur – 10,10 Eur / para kaina, pridėjus valdymo paslaugas, kaina už išsinuomotus automobilius sudaro 21,06 Eur – 28,87 Eur/para;

2) B internetiniame puslapyje nurodyta, kad klientai „pasinaudoję „B“ transporto nuoma verslui, ne tik užsitikrins naują, patikimą ir komercinei veiklai pritaikytą transportą, bet ir galės optimizuoti savo išlaidas, nes į kainą įskaičiuota transporto valdymo sistema“;

3) Pagal B apskaitos dokumentus (išrašytas PVM sąskaitas faktūras, sudarytas sutartis) nustatyta, kad nuosavų arba tiesiogiai valdomų (lizinguojamų) automobilių nuomos paslaugos kaina juridiniams asmenims (PVM mokėtojams) parai sudaro nuo 2,41 Eur iki 11,55

Eur, plus valdymo paslaugų mokestis, tačiau B klientams tikrinamuoju laikotarpiu už tokią kainą nuosavų arba tiesiogiai valdomų (lizinguojamų) automobilių nuomos paslaugų be valdymo paslaugų neteikė, taip pat nenustatyta, kad būtų teiktos tik valdymo paslaugos;

4) B nuosavi arba tiesiogiai valdomi (lizinguojami) automobiliai nuomojami fiziniams asmenims (ne PVM mokėtojams), kurių nuomos kaina parai sudaro nuo 16,53 iki 55,45 Eur, ir transporto valdymo paslaugos fiziniams asmenims nėra skaičiuojamos, tačiau tuos pačius automobilius B nuomoja ir juridiniams asmenims (PVM mokėtojams), kuriems taikoma ženkliai mažesnė nuomos kaina – nuo 9,72 iki 10,46 Eur (41,20 – 81,14 proc. mažiau), tačiau papildomai įtraukiama transporto valdymo paslauga, kurios kaina parai sudaro nuo 18,05 iki 19,42 Eur, t. y. nuomos paslauga dirbtinai išskaidoma į dvi dalis: 35 proc. kainos sudaro transporto priemonės nuoma ir 65 proc. kainos sudaro transporto valdymo sistemos paslauga. Tokie kainų ir paslaugų komplektavimo skirtumai, priklausantys nuo kliento statuso (PVM mokėtojas ar ne), rodo, kad B, siekdama prisitaikyti prie skirtingų klientų mokestinių režimų bei iškraipydama tikrąją sandorių ekonominę esmę, dirbtinai skaido ūkines operacijas;

5) B teigimu, valdymo paslaugas sudaro: automobiliuose įdiegiama Telematics įranga, serviso paslaugų valdymas, pakaitinio automobilio suradimas, automobilių valymas, plovimas, įbrėžimų šalinimas, KASKO ir vairuotojų civilinio draudimo bei draudžiamųjų įvykių administravimas, reguliari techninė priežiūra, padangų keitimas ir sandėliavimas, centralizuotas transporto priemonių parko sąnaudų valdymas, automatinis kelionės lapų ir kuro suvartojimo ataskaitų generavimas, duomenų analitika, baudų už kelių eismo taisyklių pažeidimus administravimas, eismo įvykių prevencija, rizikų valdymas ir vairuotojų kontrolė, žalų administravimas, automobilių įsigijimo ir pardavimo valdymas ir pan. Įvertinusi šias aplinkybes, Inspekcija daro išvadą, kad valdymo paslaugų turinys yra tiesiogiai susijęs su nuomojamu automobiliu, nes valdymo paslaugos neatsiejamos nuo automobilio. Pažymėta, kad B su klientais sudarytose ilgalaikės automobilių nuomos sutartyse yra nurodyta, kad į automobilių nuomos kainą įtraukta transporto priemonių valdytojų (vairuotojų) civilinės draudimas, KASKO draudimas, draudimo franšizė, draudiminių įvykių administravimas, sąskaitų administravimas, techninė pagalba kelyje visą parą, reguliarius techniniai aptarnavimai pagal automobilio gamintojo reikalavimus, padangos (vasarinės, žieminės), padangų keitimas ir saugojimas, pakaitinio automobilio suteikimas, techninė apžiūra;

6) B valdo apie 623 transporto priemonių parką. Kad galėtų valdyti transporto priemones, B jose įdiegia navigacijos, kelių mokesčių ir GPS sekimo modulius, degalų korteles ir kt., ir tai nėra niekaip atskirta nuo nuomojamos transporto priemonės, todėl, Inspekcija padarė išvadą, kad valdymo paslaugos neatsiejamos nuo automobilio ir neturi savarankiško ekonominio tikslo, t. y. nėra automobilio – nėra ir objekto valdymui;

7) B 2025-08-27 pateiktame paaiškinime nurodė, kad tais atvejais, kai klientai sudaro ir automobilių nuomos, ir valdymo sutartis, kiekvienos paslaugos kaina gali būti nurodoma vienos iš sutarčių, paprastai nuomos, specialiojoje dalyje (kliento patogumui), kas suponuoja išvadą, jog nors ir formaliai sutartys atskirtos, tačiau paslaugos teikiamos ir administruojamos, kaip vientisas paketas. Be to, B nuosavų arba tiesiogiai valdomų (lizinguojamų) automobilių nuomos paslaugų tikrinamuoju laikotarpiu klientams nesuteikė, jei jie nesudarė su B transporto valdymo paslaugų sutarties;

8) Atlikto B mokestinio tyrimo metu (2025-09-10), įvertinus B sudaromas sutartis, nustatyta, kad klientai, kurie turi nuosavus automobilius su B sudaro tik Automobilių parko priežiūros paslaugų sutartis su priedais, kurių turinys yra labai panašus į Transporto valdymo paslaugų sutarties (transporto priemonės administravimas, išlaidų analizė ir rekomendacijos, ataskaitų formavimas, baudų administravimas ir pan.), tačiau už šias paslaugas klientai moka abonementinį mokestį nuo 1 Eur iki 2 Eur parai ir plius už atskirai užsisakytas papildomas paslaugas (pakaitinės transporto priemonės suteikimas, padangų saugojimas, valstybinio

numerio keitimas, GPS sekimas, degalų kortelė ir pan.), t. y. klientas su nuosavu automobiliu moka tik už tai, ką realiai gauna. Padaryta išvada, kad klientui tokiu atveju suteiktos transporto priežiūros paslaugos yra tik administracinės paslaugos, kurios pasirenkamos ir gali egzistuoti savarankiškai be jokio ryšio su automobilio nuoma. Jei klientas, kuris neturi nuosavo automobilio, bet nuomojasi iš B, sudaro ne tik transporto nuomos sutartį, bet ir transporto valdymo paslaugų sutartį, pagal kurią klientai turi mokėti valdymo paslaugų mokestį už kiekvieną transporto nuomos dieną, t. y. mokėti už paslaugas net ir tada, kai realiai jų kiekvieną dieną nereikia / negauna. Inspekcija pažymi, kad valdymo paslauga faktiškai teikiama tik kartu su B nuosavais arba tiesiogiai valdomais (lizinguojamais) automobiliais, todėl ši paslauga nėra savarankiška, o yra integrali automobilių nuomos paslaugos dalis;

9) Atlikto B mokestinio tyrimo metu, nustatyta, kad B taikomos transporto priemonių nuomos kainos per mėnesį nepadengia būtiniausių transporto priemonių eksploatavimo išlaidų (transporto priemonių nusidėvėjimas, civilinio ir KASKO draudimai, GPS bei kitos įrangos, techninės priežiūros ir remonto sąnaudos, palūkanų sąnaudos, kt. išlaidos, nevertinat darbuotojų darbo užmokesčio ir kt. administracinių išlaidų), todėl daroma išvada, kad nuomos kaina dirbtinai sumažinta, o didžioji dalis atlygio perkelta į valdymo paslaugų segmentą, kuris PVM sąskaitose faktūrose sudaro net 65 proc. nuomos paslaugos kainos;

10) Kai kuriais atvejais B iš kitų įmonių išsinuomoja transporto priemones, kurių nuomos kaina parai sudaro nuo 24 iki 35 Eur. B šiuos automobilius pernuomoja savo klientams už tą pačią kainą (24 – 35 Eur / parai). Su klientais yra sudaromos standartinės (tokios pačios, kaip ir savo valdomo automobilių parko) automobilių nuomos sutartys, tačiau už šiuos pernuomotus automobilius, B klientams išrašydama PVM sąskaitas faktūras, už transporto valdymo paslaugas mokesčio neskaičiuoja arba skaičiuoja minimalų 3 Eur mokestį.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentus dėl priimto Įpareigojančio sprendimo, nurodė, kad minėtas sprendimas buvo priimtas B, o ne Pareiškėjos atžvilgiu.

Inspekcija pripažino, kad Pareiškėjai B suteiktos keleivinių transporto priemonių valdymo paslaugos už 709 475 Eur, plius 148 990 Eur PVM nėra savarankiškos, todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVMĮ 62 straipsnio 2 dalies 3 punkto nuostatomis, nuo įsigytų automobilių parko valdymo paslaugų, kurios laikomos papildomomis pagrindinei automobilių nuomos paslaugai, nustatė, kad Pareiškėja neturi teisės atskaityti 148 990 Eur pirkimo PVM.

2. Dėl sudarytų sandorių su C. Atlikto C operatyvaus patikrinimo (toliau – OP) metu (2025-09-10) nustatyta, kad teikiamos papildomos paslaugos yra integralios ilgalaikių automobilių nuomos paslaugoms ir neturi savarankiško tikslo, todėl laikytinos papildomomis paslaugomis pagrindinei automobilių nuomos paslaugai.

Pagal Pareiškėjos pateiktus apskaitos registrus nustatyta, kad tikrinamu laikotarpiu mokesčių mokėtoja iš C įsigijo paslaugų (automobilių nuomos, papildomų paslaugų, kuro kortelių, bako ir langų plovimo skysčių papildymo, automobilių valymo, viršytos ridos, kelių mokesčiai, sutarties, baudų administravimo ir pan.) iš viso už 243 331,04 Eur, plius 46 364 Eur PVM. C už suteiktas automobilių nuomos (ilgalaikės, trumpalaikės) ir papildomas paslaugas Pareiškėjai išrašė PVM sąskaitas faktūras ir nuo apmokestinamosios vertės skaičiavo 21 proc. PVM, tačiau Pareiškėja įsigijusi šias paslaugas bei atsižvelgdama į tai, kad PVMĮ 62 straipsnio 2 dalies 3 punkto nuostatos riboja įsigytų automobilių nuomos paslaugų pirkimo PVM atskaitymą, nuo šių paslaugų PVM neatskaitė, o nuo likusių įsigytų paslaugų (papildomos paslaugos, kai teikiama ilgalaikė automobilių nuoma, baudų bei sutarties administravimo, nuomos sutarties pratęsimo mokesčiai ir pan.) PVM atskaitė.

Inspekcija nustatė svarbias aplinkybes susijusias su C teikiamomis paslaugomis, t. y.:

1) C deklaruota ir faktiškai vykdoma veikla – automobilių ir lengvųjų variklinių transporto priemonių nuoma ir išperkamoji nuoma;

2) automobilių nuomos su paslaugomis sutarties pagrindinis objektas / esmė – transporto priemonės nuoma. Visi papildomi elementai (civilinis ir KASKO draudimai, techninė priežiūra, padangų keitimas, sandėliavimas ir kt.), nurodyti specialiose sąlygose, yra integruoti į nuomos paslaugą, kurios yra neatsiejamos nuo pagrindinės transporto priemonės sutarties, t. y. „Šia Sutartimi Nuomotojas įsipareigoja suteikti už užmokestį Klientui transporto priemonę (Turta) laikinai naudotis ir suteikti Techninės priežiūros bei kitas su Turto naudojimu susijusias Paslaugas“;

3) automobilių nuomos su paslaugomis sutarčių bendrosiose sąlygose nurodyta, kad paslaugos (draudimai, draudikas, frančizė, pradinė įmoka, mokėjimai, pakaitinis automobilis, techninė priežiūra ir kt. sąvokos) yra šios sutarties dalykas tik tada, kai kiekviena iš jų yra nurodytos specialiosiose sąlygose, todėl Inspekcija padarė išvadą, kad jei automobilių nuomos su paslaugomis sutarčių specialiose sąlygose yra įtrauktos tam tikros paslaugos, jos yra neatsiejama šios nuomos sutarties dalis;

4) papildomų paslaugų įkainis skirtingais laikotarpiais nėra kintamas, t. y. taikomas mėnesinis vienodas įkainis, nepriklausomai nuo to, ar paslaugos buvo reikalingos ir ar realiai buvo suteiktos (pvz., techninė priežiūra, draudimai, padangų keitimai reikalingi kartą per metus, o ne kas mėnesį ir pan.), todėl atsižvelgiant į tai, Inspekcija konstatavo, kad nustatytas mėnesinis įkainis nelaikytinas atskiru mokesčiu už faktiškai suteiktas ar savarankiškas papildomas paslaugas. Šis įkainis atspindi C pasirinktą kainodaros struktūrą, pagal kurią bendra automobilių nuomos kaina pateikiama kaip sudaryta iš kelių paslaugų elementų, nors realiai tai yra vieningas paslaugų paketas;

5) nuomojamų automobilio reguliarius techniniai aptarnavimai yra privalomi pagal automobilio gamintojo garantinius reikalavimus, automobilio priežiūra turi būti atliekama autorizuotame servise ir pagal nustatytus terminus (pvz., automobilio planinė techninė priežiūra atliekama kas 20 000 km arba kartą per metus), tokiu atveju C klientas (Pareiškėja) negali savarankiškai atlikti techninės priežiūros, pasirinkus šių paslaugų tiekėją savo nuožiūra ar kitu metu, nei nurodyta sutartyje, nes tuo atveju būtų pažeistos garantijos sąlygos, o kartu ir C įsipareigojimai pardavėjui / gamintojui;

6) papildomų paslaugų paketuose visais atvejais yra įtraukti draudimai (civilinis ir KASKO), todėl klientas (Pareiškėja) negali išsinuomoti automobilio be draudimo ar savarankiškai pasirinkti transporto priemonių draudimo bendrovių, nes sutartyse yra nurodyta sąlyga, jog „Klientas patvirtina, kad neprieštarauja, jog Nuomotojas savo nuožiūra pasirinks Draudiką ir galės jį keisti savo nuožiūra Sutarties galiojimo metu be išankstinio Kliento įspėjimo“;

7) C PVM sąskaitose faktūrose už suteiktas ilgalaikes automobilių nuomos su papildomomis paslaugomis kainą skaidė skirtingai: laikotarpiu nuo 2022 m. 01 mėn. iki 06 mėn. skaičiavo tik nuomos įmokas; laikotarpiu nuo 2022 m. 07 mėn. iki 02 mėn. skaičiavo tik papildomų paslaugų įmokas, nors sudarytos sutartys tuo metu nebuvo pakeistos ir galiojo tos pačios sąlygos; laikotarpiu nuo 2023 m. 02 mėn. iki 2025 m. 03 mėn. nuomos mokestį išskaidė į dvi dalis: į nuomos įmoką ir papildomų paslaugų įmoką, kuri skaičiuojama už tą patį laikotarpį, kaip ir nuomos įmoka (pvz., automobilis išnuomotas laikotarpiui nuo 2024-05-30 iki 2024-06-29, tai ir papildomų paslaugų įmoka apskaičiuota už tą patį laikotarpį). Dėl taikomos kainodaros ypatumų C paaiškino, kad „pardavimo sąskaitos klientams generuojamos ir siunčiamos automatiškai, masiniu būdu. Patikrinus minėtas sąskaitas darome prielaidą, kad įvyko techninė sistemos klaida. Sąskaitoje turėjo būti tik automobilio nuomos įmoka, bet ne papildomų paslaugų įmoka. Dėl klaidingai išrašytų sąskaitų iš kliento nusiskundimų negavome ir klaida buvo nepastebėta. Vėliau, kliento prašymu, buvo išskaidyta

automobilio nuomos įmoka į dvi dalis – į nuomos įmoką ir papildomų paslaugų įmoką“. Inspekcija skundžiamame sprendime nurodė, kad kliento (Pareiškėjos) pasirinktas papildomų paslaugų paketas yra integruotas į automobilio nuomos paslaugą bei nėra niekaip atskirtas nuo nuomojamos transporto priemonės (nėra automobilio – nėra ir objekto valdymui), todėl neturi savarankiško ekonominio tikslo. Inspekcija pažymėjo, kad kliento (Pareiškėjos) prašymas išskaidyti automobilio nuomos paslaugą, siejamas su mokesčių mokėtojos mokestinės naudos siekimu, nes gavusi išskaidytas įmokas, dalį pirkimo PVM Pareiškėja galės priskirti PVM atskaitai;

8) už suteiktas trumpalaikės nuomos paslaugas C išrašė PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjai, nurodydama ūkinę operaciją „automobilio nuoma“, ir nuomos mokesčio neskaido, nors kai kuriais atvejais automobilio nuoma trunka daugiau nei metus, todėl Inspekcija padarė išvadą, kad ilgalaikės nuomos kainos išskaidymas rodo dirbtinį dvigubų standartų taikymą, nes realiai klientas (Pareiškėja) ar ilgalaikės, ar trumpalaikės nuomos metu gauna tą patį: naują automobilį, kuris yra techniškai tvarkingas, turi galiojančius draudimus ir pan.

Pareiškėjos iš C įsigytos automobilių nuomos papildomos paslaugos už 51 909,61 Eur, plius 10 325 Eur PVM nėra savarankiškos, o yra papildomos pagrindinei automobilių nuomos paslaugai, todėl, vadovaujantis PVMĮ 62 straipsnio 2 dalies 3 punkto nuostatomis, Inspekcijos įsitikinimu, mokesčių mokėtoja neturi teisės atskaityti 10 325 Eur pirkimo PVM.

3. Dėl nepagrįstai atskaityto pirkimo PVM pagal D išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu apskaitė nematerialaus (intelektinio) pobūdžio paslaugų už 696 774,19 Eur, plius 146 323 Eur PVM (pirkimo PVM atskaitytas) įsigijimą iš susijusios D, kuri dalies pardavimo PVM į valstybės biudžetą nesumokėjo. Pareiškėjos pateiktose PVM deklaracijose nuo 696 774,19 Eur vertės įsigytų nematerialaus pobūdžio (intelektinių) paslaugų apskaičiuotą 146 323 Eur pirkimo PVM Pareiškėja priskyrė PVM atskaitai. Susidariusį grąžintiną PVM Pareiškėja naudojo kitų mokestinių prievolių dengimui – dažniausiai gyventojų pajamų mokesčiui (toliau – GPM).

Pareiškėja pateikė 2024-12-01 Nematerialaus pobūdžio (intelektinių) paslaugų teikimo sutartį (be numerio), sudarytą tarp D (toliau – Paslaugos teikėjas) ir Pareiškėjos (toliau – Paslaugos gavėjas). Sutartyje numatyta, kad Paslaugų teikėjui mokama už suteiktas paslaugas pagal nurodytus įkainius: buhalterinės, finansinės paslaugos – 28 500 Eur / mėn.; personalo valdymo paslaugos – 4 200 Eur / mėn.; IT paslaugos – 5 500 Eur / mėn.; bendrosios biuro veiklos administravimo, organizavimo paslaugos – 12 000 Eur / mėn.; komercinės paslaugos – 85 000 Eur / mėn.; marketingo paslaugos 11 000 Eur / mėn.; produkto / projekto valdymo paslaugos – 12 000 Eur / mėn.; verslo valdymo paslaugos – 15 400 Eur / mėn.; darbų saugos valdymo paslaugos – 6 400 Eur / mėn. Bendra nematerialių paslaugų paketo kaina mėnesiui sudaro 180 000 Eur (be PVM).

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja vykdė sandorius tarp susijusių įmonių. Pareiškėja ir D veikė kaip vienas ūkio subjektas, mokesčių mokėtoja mokėjo D tiekėjams, darbuotojams, nes žinojo ir galėjo žinoti, kad D yra susidūrusi su finansiniais sunkumais ir negalės įvykdyti mokestinių įsipareigojimų, t. y. negalės sumokėti į biudžetą pardavimo PVM arba jo dalies. Todėl Pareiškėja žinojo, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, kurio metu D nesumokėjus į biudžetą pardavimo PVM, o Pareiškėjai įtraukus į atskaitą visą pirkimo PVM, abi įmonės gavo mokestinę naudą. Pareiškėja elgėsi nesąžiningai.

Inspekcija nustatė šias bylai svarbias aplinkybes:

1) D vadovas nuo 2024-11-28 iki šiol – A. A. (kaip ir Pareiškėjos). D po 50 proc. akcijų valdo Pareiškėjos akcininkai A. A. ir I. I. D finansinę apskaitą tvarko N. N. (nuo 2025-01-06 iki dabar), o Pareiškėjos finansinę apskaitą tvarko D (nuo 2024-12-05 iki dabar);

2) D Juridinių asmenų registre įregistruota 2024-11-28, į PVM mokėtojų registrą įregistruota 2025-01-14. Nuo 2025-01-01 registruotos vykdomos veiklos: konsultacinė verslo ir kito valdymo veikla, apskaitos, buhalterijos ir audito veikla; konsultacijos mokesčių klausimais; kita informacinių technologijų ir kompiuterių paslaugų veikla. D registruota adresu: (duomenys neskelbtini), kuriuo laikotarpiu nuo 2023-04-03 iki 2024-11-20 registruota buvo ir Pareiškėja. D 2025-11-03 duomenimis registruotų transporto priemonių ir privalomai registruoti nekilnojamo turto neturi. Nustatyta, kad D veiklai vykdyti Pareiškėja pagal 2025-01-27 PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini) už 9 277,51 Eur pardavė jai išmaniuosius įrenginius (kompiuterius, monitorius, mob. telefonus ir pan.);

3) D nuo jos įsteigimo datos (nuo 2024-11-28 iki 2025-03-31) buvo įdarbintas 21 darbuotojas, iš jų 18 darbuotojų perėjo dirbti iš Pareiškėjos. D operatyvaus tyrimo metu pateikė 2024-11-20 „Informacinį pranešimą apie dalinį darbdavio funkcijų dalies perdavimą“ (be numerio), kuriame nurodyta jog ryšium su funkcijų dalies perdavimu į D pereis 16 darbuotojų, t. y. D įgis Pareiškėjos, kaip darbdavio teises ir pareigas, egzistuojančias perdavimo momentu. Dalinis funkcijų perdavimas nesukels perleidžiamiems darbuotojams jokių neigiamų ekonominių ar socialinių padarinių. Perėjusių darbuotojų darbo santykiai tęsėsi analogiškais sąlygomis pas naująjį darbdavį – D. Darbuotojams bus išsaugotas ir užtikrintas darbo santykių tęstinumas.

Atlikto D operatyvaus patikrinimo metu buvo įvertinta iš Pareiškėjos perėjusių 18-os darbuotojų darbo užmokesčio pokyčiai ir nustatyta, kad darbuotojams, kurie perėjo dirbti į D, pasikeitė tik darbdavys, t. y. visos kitos darbo sutarčių nuostatos (pareigybės, darbo valandos ir pan.) liko nepakitusios, o D 8-iems darbuotojams 2025 m. 01 mėn. mokėjo lygiai tokį patį darbo užmokestį, kaip ir 2025 m. 11 mėn. Pareiškėjai;

4) prieš įkuriant D, į D perėjusių dirbti darbuotojų, kurie atliko tas pačias funkcijas, darbo užmokesčio sąnaudos vidutiniškai 2024 m. 10–11 mėn. sudarė 86 716,79 Eur / mėn. ($86\,850,86 + 86\,582,72$) / 2), o už tų pačių darbuotojų darbą D kas mėnesį išrašo PVM sąskaitas faktūras 217 800 Eur (iš jų 37 800 Eur PVM) sumai, dėl ko Pareiškėjai, kuri įsigyja tų pačių darbuotojų teikiamas paslaugas, išlaidos padidėjo 2,51 karto ($217\,800 / 86\,716,79$);

5) D atlikto operatyvaus patikrinimo metu (2025-11-26) nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2025-01-01 iki 2025-03-31 D pajamas apskaitoje apskaitė tik iš 2-jų juridinių asmenų (Pareiškėjos ir MB I) iš viso už 703 186,52 Eur plius 147 669 Eur PVM, iš kurių iš Pareiškėjos gaunamos pajamos sudaro reikšmingą, dominuojančią dalį – 696 774,19 Eur, plius 146 323 Eur PVM, t. y. net 99 proc. bendros pardavimų apimties (2025 m. 01 mėn. – 99,38 proc.; 2025 m. 02 mėn. – 98,82 proc.; 2025 m. 03 mėn. – 98,81 proc.), o nematerialaus pobūdžio (intelektinės) paslaugas D teikė tik Pareiškėjai. Pažymėtina ir tai, kad laikotarpiu nuo 2025-04-01 iki 2025-11-25 D pajamas apskaito tik iš tų pačių dviejų juridinių asmenų (Pareiškėjos ir MB I);

6) Pareiškėjos pateiktame 2025-06-03 paaiškinime dėl D steigimo ir deklaruojamų tikslų nurodyta kad pagrindinis steigimo tikslas – efektyvumo didinimas, skaidrumo užtikrinimas ir mokesčių optimizavimas, tačiau faktinės aplinkybės tokios kaip – teikiamas paslaugas atlieka tie patys darbuotojai, pirmoji PVM sąskaita faktūra nebuvo išrašoma iki to momento, kol D netapo PVM mokėtoja, Pareiškėjos išlaidos dėl šių paslaugų įsigijimo padidėjo 2,51 karto, kitiems klientams nematerialaus pobūdžio (intelektinių) paslaugų D neteikia, turi GPM ir PVM nepriemoką – daroma išvada, kad D buvo įsteigta siekiant vienintelio tikslo – mokestinės naudos gavimo, siekiant suformuoti Pareiškėjai PVM atskaitą;

7) D 2025-12-01 mokestinė nepriemoka sudaro 343 380,42 Eur, iš jų: GPM nepriemoka 103 239,55 Eur, PVM nepriemoka – 240 140,87 Eur (už 2025 m. 02–10 mėn.), delspinigiai – 15 195,42 Eur. D PVM mokestinė nepriemoka susidarė, nes D atitinkamuose mokesčių įstatymuose ar jų pagrindu priimtuose lydimuosiuose teisės aktuose nustatytais

terminais nesumokėjo deklaruotų mokesčių. Priverstinis išieškojimas iš D atsiskaitomųjų sąskaitų bankuose vykdomas nuo 2025-03-03. Inspekcija laikotarpiu nuo 2025-03-12 iki 2025-09-16 iš D sąskaitos išieškojo 32 514,34 Eur. Antstolė L. L. laikotarpiu nuo 2025-05-29 iki 2025-09-18 pervedė į Inspekcijos surenkamąją sąskaitą 6 857,66 Eur. D iš banko sąskaitų sumokėjo 77 879,81 Eur. Remiantis atlikta D mokestinių nepriemokų išieškojimo ir savarankiško mokėjimų analize, matyti, kad D sistemingai nevykdo PVM mokėjimo. Tokia mokėjimų elgsena rodo PVM prievolės vengimo požymius (PVM prievolė nuolat didėja, vyksta išieškojimai iš sąskaitų). Pažymėtina, kad Dymare įsteigta tik 2024-11-28, į PVM mokėtojų registrą įregistruota 2025-01-14, o jau 2025-03-03 buvo vykdomi priverstinio išieškojimo veiksmai. PVM mokestinė nepriemoka nuolat didėjo ir per 10 mėn. sudarė 240 140,87 Eur;

8) už suteiktas paslaugas tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja su D atsiskaitė iš dalies, t. y. bankiniais pavedimais Pareiškėja į D banko sąskaitas pervedė 216 600 Eur bei dalis įsiskolinimų buvo dengiama užskaitos būdu pagal sudarytus tarpusavio užskaitos aktus. D atlikto operatyvaus patikrinimo metu (2025-11-26) pateikė 18-a tarpusavio užskaitos aktų už laikotarpį nuo 2024-12-27 iki 2025-04-30, kuriais D prašė, kad Pareiškėja atliktų D vardu pavedimus / mokėjimus iš viso už 129 912,54 Eur ir kuriuos užskaitytų, kaip skolos sumažinimą, bei 6-is tarpusavio užskaitos aktus, kuriais Pareiškėja prašė, kad D Pareiškėjos vardu atliktų pavedimus / mokėjimus iš viso 64 626,68 Eur sumai ir kuriuos užskaitytų, kaip skolos sumažinimą (nors pagal apskaitos dokumentus nustatyta priešingai, tokiais mokėjimais buvo tik didinamas Pareiškėjos įsiskolinimas). Įvertinusi šalių tarpusavio apyvartą, Inspekcija pažymėjo, jog fiksuojama esminė priešinga finansinių srautų dinamika: 2025-03-31 Pareiškėjos įsipareigojimai D sudarė 553 530,23 Eur, o pagal 2025-11-25 duomenis – 784 634,01 Eur, t. y. Pareiškėjos finansiniai įsipareigojimai D sistemingai ir reikšmingai didėjo, o susidariusios neigiamos tarpusavio skolų balansų permainos patvirtino, jog mokesčių mokėtoja nuosekliai didina skolą D. Pareiškėja žinodama, kad nuo 2025-03-03 vykdomas priverstinis išieškojimas iš D atsiskaitomųjų sąskaitų bankuose, vengia vykdyti tiesioginius atsiskaitymus su D (tikrinamuoju laikotarpiu paskutinis pavedimas darytas 2025-02-25) ir vietoj to apmoka D tiekėjų išlaidas, darbuotojams – darbo užmokestį, todėl susidaro situacija, jog D neturi galimybės padengti įsiskolinimo valstybės biudžetui, dėl ko jos mokestinė skola toliau auga. Pažymėtina ir tai, kad Pareiškėjos 2025-03-31 apskaitos duomenimis pinigų likutis kasoje ir banko sąskaitose buvo 111 653,88 Eur bei 363 044,31 Eur lėšos – pas atsikaitingus asmenis, kurių Pareiškėja nepanaudojo atsiskaitymui su susijusia D, kurios PVM nepriemoka, 2025-06-26 duomenimis, sudarė tik 24 311,87 Eur;

9) viena iš aplinkybių, vertinant Pareiškėjos sąžiningumą, laikytina mokesčių mokėtojos įsipareigojimų valstybei vykdymas. Kadangi tarp Pareiškėjos ir D vykdomi tarpusavio užskaitymai, vadinasi egzistavo nuolatiniai finansiniai ryšiai, be to, pateiktame paaiškinime Pareiškėja nurodė, kad nuolat palaiko ryšį tarpusavyje, įmonės susijusios per valdančius asmenis. Inspekcija skundžiamame sprendime padarė išvadą, kad įmonės sieja ne tik glaudūs ekonominiai santykiai, bet ir aplinkybė, jog Pareiškėja žinojo / turėjo galimybę žinoti, jog ji, įsigydamą paslaugas, už jas neatsiskaitys, o D pardavimo PVM valstybei nemokės;

10) atlikto D operatyvaus patikrinimo metu (2025-11-26) nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2025-01-01 iki 2025-03-31 D su kreditoriais bankiniais pavedimais atsiskaitinėjo iki PVM prievolės susidarymo datos (2025-03-26), tačiau D, pažeidusi Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.9301 straipsnyje numatyto atsiskaitymų grynaisiais ir negrynaisiais pinigais eiliškumo reikalavimus, iš kasos 2025-03-24 darbuotojams (V. V. ir Ž. Ž.) išmokėjo dovanas iš viso už 400 Eur, be to, pagal D pateiktus banko išrašus nustatyta, kad D, žinodama, jog nuo 2025-03-26 turi PVM mokestinę nepriemoką ir laikotarpiu

nuo 2025-04-02 iki 2025-04-30 gavusi 102 650 Eur lėšas iš Pareiškėjos, atsiskaitinėjo su kreditoriais, mokėjo premijas darbuotojams.

Mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenimis D 2026-05-31 PVM įsiskolinimas biudžetui sudarė 247 340,63 Eur, iš jų 235 943,87 Eur PVM, ir 11 396,76 Eur PVM delspinigiai.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 64 straipsnio 9 dalies 1 punkto nuostatas, todėl papildomai Pareiškėjai apskaičiavo 59 931 Eur PVM.

Komisija k o n s t a t u o j a:

Pareiškėjos skundas dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo tenkinamas iš dalies, o Pareiškėjos skundas centriniam mokesčių administratoriui perduodamas nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos vyksta dėl mokestinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto 219 822 Eur PVM, 33 697,40 Eur PVM delspinigių ir 110 538 Eur PVM baudos, nustačius, kad Pareiškėja nepagrįstai atskaitė 159 891 Eur pirkimo PVM pagal B ir C išrašytas PVM sąskaitas faktūras už valdymo ir papildomas paslaugas, kurios PVMĮ prasme laikomos sudėtine automobilių nuomos dalimi (*pirmasis pažeidimas*). Pareiškėja dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, todėl neįgijo teisės į 59 931 Eur pirkimo PVM atskaitą pagal D išrašytas PVM sąskaitas faktūras (*antrasis mokestinis pažeidimas*).

Pareiškėja dėl pirmojo mokestinio pažeidimo nurodė, kad nėra ginčo dėl PVM nuo lengvųjų automobilių nuomos paslaugų atskaitos. Ginčas vyksta dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai, realiai suteiktas, atskiroje sutartyje apibrėžtas, atskirai įkainotas ir savarankišką ekonominę naudą Pareiškėjai teikusias valdymo paslaugas perklasifikavo į automobilių nuomos paslaugą ir paneigė Pareiškėjos teisę į pirkimo PVM atskaitą PVMĮ 62 straipsnio 2 dalies 3 punkto pagrindu. Kaip matyti, Inspekcija leido atskaityti PVM nuo kitų paslaugų, todėl šioje dalyje ginčas nevyksta ir apie šias paslaugas Komisija detalai nepasisako.

Pareiškėja 2026-06-29 skunde Komisijai bei vykusio Komisijos posėdžio metu pakartojo savo nesutikimo argumentus dėl apskaičiuoto PVM. Mokestinio ginčo nagrinėjimo dalyką ir pagrindą, t. y. savo pažeistos teisės ar įstatymo saugomo intereso gynybos būdą bei apimtį, nustato pats skundą padavęs subjektas, skunde suformuluodamas materialųjį teisinį reikalavimą bei nurodydamas aplinkybes, kuriomis jį grindžia (LVAT 2012-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A858-257/2012; LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2014-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A261-1032/2014). Nagrinėjamu atveju įrodinėjimo dalyką sudaro vertinimas, ar byloje esami duomenys patvirtina faktą, jog Pareiškėjai pagrįstai apribota PVM atskaita, taikant tiesiogines PVMĮ nuostatas bei pripažinus, kad dirbtinai buvo sukurta sandorių grupė (*Komisijos pastaba*. Išskaidytas sandoris), siekiant įteisinti galimybę atskaityti dalį transporto priemonių nuomos paslaugų bei Pareiškėja buvo nesąžininga, nes dalyvavo sandoryje susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.

Mokestinis patikrinimas pradėtas po Pareiškėjos atžvilgiu atlikto mokestinio tyrimo (2025-06-13 Pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (27.13 Mr) FR0687-369), mokesčių mokėtojai nesutikus pašalinti nustatytų trūkumų ir / ar prieštaravimų.

DĖL PIRMOJO MOKESTINIO PAŽEIDIMO

Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu komandiruojamų darbuotojų gabenimui į Europos Sąjungos šalis iš B ir C įsigijo keleivinių transporto priemonių (iki 9 sėdimų vietų, įskaitant ir vairuotojo vietą) nuomos ir kitų paslaugų (valdymo, baudų, sąskaitų administravimo, kuro kortelių, bako papildymo ir kitų papildomų paslaugų) už 1 511 472,50 Eur, plus 293 975 Eur

PVM, iš kurio dalį 175 296 Eur priskyrė PVM atskaitai (iš C atskaitai priskyrė 13 677 Eur, iš B – 161 619 Eur).

1. Dėl sudarytų sandorių su B ir C. Pareiškėja su B buvo sudariusi trijų tipų sutartis:

(i) automobilių nuomos sutartis (sudarė paromis nuo 1 iki 1 096 parų), (ii) 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartį ir (iii) ilgalaikės automobilių nuomos sutartis (sudaromos nuo 10 mėn. iki 24 mėn.). Visos šios sutartys buvo susijusios su transporto priemonių naudojimu Pareiškėjos veikloje: nuomos sutarčių pagrindu mokesčių mokėtoja iš B nuomojosi atskirus automobilius (ilgesniam arba trumpesniam laikotarpiui), o Valdymo sutarties pagrindu Pareiškėja iš B įsigijo kompleksą paslaugų, sudariusių pagrindą valdyti visą Pareiškėjos veikloje naudojamą automobilių parką. B išrašė Pareiškėjai PVM sąskaitas faktūras už suteiktas paslaugas pagal trijų rūšių paslaugas: nuoma, transporto valdymo paslaugos, kitos paslaugos (baudos, jų administravimas, viršytas kilometražas, kuro kortelės, bako papildymas ir pan.).

Šių paslaugų pirkimo PVM pasiskirstė taip:

	Nuoma	Transporto priemonių valdymo paslaugos	Kitos paslaugos
Metai	PVM, Eur		
2022	18 248	26 757	415
2023	26 878	49 283	1 441
2024	31 566	57 355	11 085
2025 (1 ketv.)	8 590	15 595	398
Viso:	85 282	148 990	13 339
		Viso	162 329 * priskyrė 161 619 neleista atskaityti 148 990

Pareiškėja, vadovaudamasi PVMĮ 62 straipsnio 2 dalies 3 punkto nuostatomis, neatskaitė pirkimo PVM nuo automobilių nuomos, o nuo likusios paslaugų (transporto priemonių valdymo, baudų ir jų administravimo, viršyto kilometražo mokesčiai, automobilių defektai, faktoringo administravimo mokesčiai ir kt.) pirkimo PVM buvo atskaitytas. Patikrinimo metu PVM sąskaitose faktūrose kiekvienam nuomojamam automobiliui buvo skaičiuojamos transporto valdymo paslaugos, kurios skaičiuojamos už tą patį laikotarpį kaip ir automobilio nuoma. Kitos paslaugos (baudos, jų administravimas, bako papildymas, automobilio valymas ir pan.) į PVM sąskaitas faktūras buvo įtraukiamos tik faktiškai jas suteikus.

Pareiškėja iš C įsigijo paslaugų (automobilių nuomos, papildomų paslaugų, kuro kortelių, bako ir langų plovimo skysčių papildymo, automobilių valymo, viršytos ridos, kelių mokesčių, sutarties, baudų administravimo, ir pan.) iš viso už 243 331,04 Eur, plius 46 364 Eur PVM.

Pagal pateiktus apskaitos dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja su C tikrinamuoju laikotarpiu dėl automobilių nuomos sudarė dviejų rūšių sutartis: Automobilių nuomos su paslaugomis sutartis ir Nuomos sutartis. Automobilių nuomos su paslaugomis sutartis sudaro specialiosios ir bendrosios sąlygos. Tuo atveju, jeigu sudaryta trumpalaikė sutartis – transporto priemonės nuomos suma nėra skaidoma. Tuo atveju, jeigu sudaryta ilgalaikė sutartis, papildomai teikiamos nuomos ir su ilgalaikė nuoma susijusios paslaugos. Su ilgalaikė nuoma susijusios paslaugos – techninis aptarnavimas, draudimas (civilinis ir KASKO), draudiminių įvykių administravimas, techninės priežiūros ir remonto darbų organizavimas, techninė apžiūra, sezoninių padangų laikymas, 24 h pagalba kelyje.

Šių paslaugų pirkimo PVM pasiskirstė taip:

	Nuoma	Su ilgalaike nuoma susijusios paslaugos	Kitos paslaugos
Metai	PVM, Eur		
2022	19 305	4 008	1 089
2023	5 330	3 762	190
2024	5 902	2 665	1997
2025 (1 ketv.)	1 574	466	76
Viso:	32 111	10 901	3 352
		Viso	14 253* priskyrė 13 677 neleista atskaityti 10 901

Komisija primena, kad bendra PVM atskaitos taisyklė yra aptarta 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – 2006/112/EB Direktyva) 168 straipsnyje ir verslo vienetams leidžiama atskaityti PVM nuo prekės ir paslaugos įsigijimo, jas naudojant apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti. 2006/112/EB Direktyvos 176 straipsnis reglamentuoja šios teisės apribojimus. Minėto straipsnio antroje pastraipoje įtvirtinta vadinamoji *status quo* išlyga, nes valstybės gali savarankiškai nustatyti PVM atskaitos ribojimus. PVMĮ 62 straipsnio 2 dalies 3 punkte numatyta, kad negali būti atskaitomas pirkimo arba importo PVM už lengvąjį automobilį, skirtą vežti ne daugiau kaip 8 žmones (neskaičiuojant vairuotojo), arba nurodytos klasės automobilį, priskiriamą visureigių kategorijai, jeigu automobilis nebus tiekiamas arba išnuomojamas, taip pat juo nebus teikiamos keleivių vežimo už atlygį paslaugos. Tie patys apribojimai taikomi atskaitant pirkimo PVM už nurodytų kategorijų automobilių nuomą. Šie apribojimai netaikomi M1 klasės elektromobiliams, jeigu M1 klasės elektromobilio vertė neviršija 50 000 eurų (įskaitant PVM), ir nurodytų kategorijų automobiliams, jeigu jie pagal teisės aktus, reglamentuojančius transporto priemonių klasifikavimą ir kodavimą, priskiriami specialios paskirties transporto priemonėms. Nors Lietuvoje, kaip ir daugelyje ES valstybės narių, yra numatytos skirtingos nacionalinės apmokestinimo taisyklės, tačiau bendrieji teisės principai neturi būti pažeisti.

PVMĮ 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad 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. Pagal PVĮ 15 straipsnio 5 dalies nuostatas, į apmokestinamąją vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM, visais atvejais įtraukiama su prekės tiekimu ar paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kt.) vertė. Sprendžiant, kokias kitas su prekės tiekimu ar paslaugos teikimu susijusias papildomas paslaugas reikia įtraukti į pagrindinio sandorio apmokestinamąją vertę, kiekvienas atvejis turi būti nagrinėjamas atskirai ir turi būti atsižvelgiama į pirkėjo tikslus ir kitas aplinkybes. Jeigu teikiamos papildomos paslaugos neturi atskiros savarankiškos tikslės, tačiau padaro pagrindinę paslaugą patrauklesnę vartotojui, o į keletą suteiktų paslaugų išskaidoma dirbtinai, laikoma, kad buvo suteikta viena pagrindinė paslauga ir į jos apmokestinamąją vertę įtraukiama tokių išskaidytų papildomų paslaugų vertė. Tuo atveju, jeigu papildomos paslaugos turi atskirą savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti gauti tik pagrindinę paslaugą, ar pagrindinę ir papildomas paslaugas už papildomą atlygį, tai tokios paslaugos gali būti laikomos savarankiškais paslaugomis ir į pagrindinio sandorio apmokestinamąją vertę gali būti neįtraukiamos.

Pripažintina, kad ESTT yra suformavęs ne vieną principą, vertinant ar sandoris yra sudėtinis (kompleksinis). 2006/112/EB Direktyvos 135 straipsnyje yra numatytas sandorių

sąrašas, kurių Europos Sąjungos valstybės narės neapmokestina. Minėto straipsnio 2 dalies antrąja pastraipa numatyta, kad valstybės narės gali numatyti kitus neapmokestinamus sandorius, kuriems taikomas 1 dalies l punktas. Būtent abi ginčo šalys savo procesiniuose dokumentuose gan gausiai cituoja ESTT praktiką susijusią su minėto straipsnio taikymu. Iš ESTT praktikos matyti, kad tam tikromis aplinkybėmis keli formaliai atskiri paslaugų teikimai, kurie gali būti vykdomi atskirai ir todėl atskirai apmokestinami arba atleidžiami nuo mokesčio, turi būti laikomi vienu sandoriu, kai jie nėra savarankiški (2008-02-21 sprendimo *Part Service*, C-425/06, Rink. p. I-897, 51 punktas ir 2010-12-02 sprendimo *Everything Everywhere*, C-276/09, Rink. p. I-12359, 23 punktas). Vienu sandoriu, be kita ko, laikoma, kai dvi ar daugiau dalių ar veiksmų, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susiję, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios padalijimas būtų dirbtinis (2005-10-27 sprendimo *Levob Verzekeringen* ir *OV Bank*, C-41/04, Rink. p. I-9433, 22 punktas ir 2007-03-29 sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rink. p. I-2697, 23 punktas). Tuo atveju, kai viena ar kelios dalys turi būti laikomos sudarančiomis pagrindinį teikimą, o kita dalis ar dalys, atvirkščiai, turi būti laikomos vienu ar keliais šalutiniais teikimais, kuriems taikoma pagrindinio teikimo mokestinė schema (1999-02-25 sprendimo *CPP*, C-349/96, Rink. p. I-973, 30 punktas ir minėto sprendimo *Part Service* 52 punktas).

ESTT (2023-05-04 sprendime *Finanzamt X* byloje C-516/21, ECLI:EU:C:2023:372, 28-30 punktas) sprenddamas nuomos sandoris yra savarankiškas, ar nuomos sandoris yra papildoma paslauga, teikiama kartu su neapmokestinamu nekilnojamojo turto nuomos sandoriu, nurodė, kad kai sandorį sudaro jo sudedamųjų dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis aptariamas sandoris vyksta, siekiant nustatyti, ar jis PVM tikslais apima dvi ar daugiau atskirų paslaugų, ar vieną paslaugą. Nors kiekvienas sandoris PVM tikslais paprastai turi būti laikomas atskiru ir savarankišku, sandoris, kurį ekonominiu požiūriu sudaro tik viena paslauga, neturi būti dirbtinai išskaidomas, kad nebūtų pakeistas PVM sistemos veikimas. Viena paslauga egzistuoja tais atvejais, kai du ar daugiau elementų arba veiksmų, kuriuos apmokestinamasis asmuo pateikia arba atlieka klientui, yra taip glaudžiai susiję, kad objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią išskaidyti būtų dirbtina. Tuomet, kai vienas ar keli elementai turi būti laikomi sudarančiais pagrindinę paslaugą, ir, atvirkščiai, kiti elementai turi būti laikomi viena ar keliomis papildomomis paslaugomis, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarka. Konkrečiai kalbant, paslauga turi būti laikoma papildančia pagrindinę paslaugą, kai klientams ji yra ne tikslas savaime, o priemonė geriausiomis sąlygomis pasinaudoti pagrindine teikėjo paslauga (2021-03-25 sprendimo *Q-GmbH* (Ypatingos rizikos draudimas) byloje C-907/19, EU:C:2021:237, 19, 20 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Vertinant PVM tarifo skirtumą (prekių ir paslaugų priskirtinumą apmokestinamiesiems / neapmokestinamiesiems sandoriams), ESTT pažymėjo, kad valstybėms narėms suteikta galimybė vieno paslaugų teikimo elementams taikyti skirtingus PVM tarifus dirbtinai suskaidytų šį teikimą ir sukeltų grėsmę, kad PVM sistemos veikimas bus pakeistas (2018-01-18 sprendimo *Stadion Amsterdam*, C-463/16, EU:C:2018:22, 26 punktas ir jame nurodytą jurisprudenciją).

Teismas išskiria tokias aplinkybes, kurios galėtų būti reikšmingos. Pavyzdžiui, 2018-12-19 sprendime *Virgil Mailat* byloje C-17/18, ECLI:EU:C:2018:1038, ar išnuomotas turtas yra neatsiejamas vykdomai veiklai (pavyzdžiui, vykdoma restoranų veikla, išsinuomojamas turtas su virtuvine įranga), ar nekilnojamasis turtas ir virtuvės įranga bei prietaisai, yra įmontuoti į šį nekilnojamąjį turtą ir kaip tokia turi būti laikoma neatskiriama jo dalimi (tokiu būdu laiko kaip vieną sandorį). Sprendžiant nekilnojamojo turto ir pastato bendrųjų dalių valdymo klausimą, ESTT sprendime *RLRE Tellmer Property* byloje C-572/07, EU:C:2009:365 pažymėjo, kad tuo atveju, kai nuoma ir komunalinės paslaugos yra išrašomos atskira eilute bei šias paslaugas galima viena nuo kitos atskirti, jų negalima laikyti viena paslauga. ESTT sprenddamas nuomos

ir advokatų paslaugų apimtį klausimą, 2012-09-27 sprendime *Field Fisher Waterhouse* byloje C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597 nurodė, kad teismas vertino sudarytos sutarties turinį ir nusprendė, kad ekonominė priežastis sudaryti nuomos sutartį akivaizdžiai buvo ne tik teisė naudotis atitinkamais pastatais įgijimas, bet ir visų paslaugų (teisinių), kurias nuomininkas turėjo gauti, įsigijimas. Nutraukus nuomos sutartį, nebebuvo teikiamos papildomos paslaugos (laikė vienu sandoriu). Papildomai šioje byloje buvo nurodyta, kad nuomininkas turi galimybę šias paslaugas gauti iš savo pasirinktos įmonės, savaime taip pat nėra lemiamas veiksnys, nes galimybė, kad vienos sudėtinės paslaugos sudedamosios dalys kitomis aplinkybėmis būtų teikiamos atskirai, yra neatskiriama nuo vieno sudėtinio veiksmo sąvokos (sprendimas byloje *Field Fisher Waterhouse*, 26 punktas).

Iš ESTT sprendimo BGŽ *Leasing* byloje C-224/11, EU:C:2013:15, 44 ir 45 punktų, matyti, kad siekiant nustatyti atitinkamo sandorio būdingus elementus, gali būti atsižvelgiama į elementus, atspindinčius sutarties šalių interesus, pavyzdžiui, kainodaros ir sąskaitų išrašymo būdus. Visų pirma, reikia išsiaiškinti, ar nuomininkas ir nuomotojas sudarydami sutartį pirmiausia siekia išsinuomoti atitinkamą nekilnojamąjį turtą ir tik papildomai gauti kitas paslaugas – net jei jos yra būtinos tam, kad būtų galima naudotis turtu. Turto nuomos ir komunalines paslaugas ESTT laikė atskiromis paslaugomis (ESTT 2015-04-16 sprendimas *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* byloje C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229). ESTT 2009-06-11 sprendime *Tellmer Property* byloje C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365, pasisakydamas dėl turto nuomos ir jo valymo paslaugų, pripažino, kad nuoma ir valymo paslaugos negali būti laikomos viena paslauga.

ESTT pasisakydamas dėl transporto priemonių lizingo ir draudimo paslaugų, 2013-01-17 sprendime BGŽ *Leasing*, byloje C-224/11 nurodė, kad lizingo gavėjas pirmiausia nori gauti lizingo paslaugą, o tik tada – draudimą, kurio iš jo reikalauja lizingo davėjas. Net jei lizingo gavėjas nusprendžia draudimą įsigyti per lizingo davėją, šis sprendimas yra nepriklausomas nuo jo sprendimo sudaryti lizingo sutartį (teismas pripažino savarankiškoms paslaugomis).

Apibendrinusi ESTT praktiką, Komisija atkreipia dėmesį, kad pripažįstama, jog: **1)** kiekvienos paslaugos / prekės teikimas iš esmės laikytinas atskiru ir savarankišku, tačiau, kita vertus, sandoris, kuris ekonominiu požiūriu sudaro vieną paslaugą / prekę, negali būti dirbtinai skaidomas (C-349/96, *Card Protection Plan (CPP)*); **2)** laikoma, kad įvyko vienas tiekimas tuomet, kai vienas ar daugiau elementų laikomi pagrindine, esmine paslauga / preke, o kitas / kiti laikomi papildomais ir tokiu atveju papildomiems elementams taikomos pagrindinės / esminės paslaugos / prekės apmokestinimo taisyklės (C-41/04, *Levob Verzekeringen ir OV Bank*); **3)** paslauga / prekė laikoma papildanti pagrindinę / esminę paslaugą, jeigu ji pirkėjo požiūriu neturi atskiro savarankiško tikslo, bet tiesiog pagrindinės / esminės paslaugos / prekės teikimą padaro patrauklesnį (C-111/05, *Aktiebolaget NN*); **4)** aplinkybė, kad yra nustatyta viena kaina, nėra lemiamą (C-224/11, BGŽ *Leasing*).

Tokiu būdu Komisija šioje byloje spręs, ar mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyti esminiai sandorio požymiai, iš kurių būtų galima spręsti:

- ar pirkėjas (šios bylos kontekste Pareiškėja) įsigyja dvi ar daugiau atskirų paslaugų, kurios yra atskiros, savarankiškos, nepriklausomos viena nuo kitos;

- ar pirkėjas (šios bylos kontekste Pareiškėja) įsigyja vieną paslaugą, kurią sudaro keletas atskirų komponentų. Jeigu nustatoma, kad yra keletas komponentų, tačiau jie nėra atskiri / savarankiški, tai spręstina, ar ginčo medžiagoje buvo įvertinta, kurie iš sudedamųjų dalių / komponentų gali būti laikomi pagrindiniais / esminiais, o kurie yra tik papildantys, t. y. jie kliento atžvilgiu neturi atskiro ir savarankiško tikslo.

Taip pat Komisija, spręsdama šį ginčą, pripažįsta, kad kiekvieno sandorio elementas turi būti vertinamas atskirai, bei atsižvelgiama į visas aplinkybes, vertina, kad joks vienas faktorius negali būti laikomas lemiančiu, t. y. : 1) pasirenkamumas – ar Pareiškėja gali

pasirinkti įsigyti atskiras paslaugas; 2) kainodara – paslaugos turi atskirą kainą ir tai atspindi sumoje, kurią sumoka klientas, jeigu jis atitinkamai pasirenka įsigyti papildomas paslaugas ar ne; 3) ar Pareiškėja aiškiai žinojo, kad ji gauna keletą atskirų paslaugų. Vertinant, ar su nuoma susijusios paslaugos yra neatsiejamos nuo pačios nuomos, taip pat reikia nustatyti nuomos sutarties turinį. Visų pirma, reikia išsiaiškinti, ar paslaugos gavėjas (šios bylos kontekste Pareiškėja), sudarydamas sutartį, pirmiausia siekia išsinuomoti atitinkamą transporto priemonę, o kitas paslaugas gauti kaip papildomą priedą, ar jo tikslas gauti transporto priemonę bei papildomas / savarankiškas paslaugas; 4) ar buvo nustatytas dirbtinis sandorio elementų skaidymas.

Šiame sprendime Komisijai laikysis principo, kad tai yra sudėtinė (kompleksinė) paslauga, jeigu sąžiningo paslaugos gavėjo požiūriu ekonominė priežastis sudaryti nuomos sutartį yra ne tik teisės naudotis transporto priemone įgijimas, bet ir visų paslaugų, kurias gauna nuomotojas, įsigijimas. Tokių bylų nagrinėjimo atveju svarbu nustatyti, ar transporto priemonės nuomotojas (paslaugos gavėjas) gali pasirinkti (arba pakeisti) tiekėjus ar paslaugų teikėjus, ar gali pats nuspręsti, koku mastu jis naudojasi atitinkamomis paslaugomis, ir ar šios paslaugos yra atskirai įkainojamos bei apmokestinamos atskiromis sąskaitomis. Paprastai laikoma, kad teikiama viena paslauga, jei nuomotojas neturi galimybės laisvai ir nepriklausomai – visų pirma nepriklausomai nuo kitų nuomotojų – pasirinkti tiekėjus ar paslaugų teikėjus ir nustatyti, kaip gali būti naudojamos su nuoma susijusios paslaugos.

2. Dėl įsigytų paslaugų vertinimo. Byloje neginčijamai nustatyta, kad Pareiškėja iš B ir C įsigijo paslaugą, kurią sudarė keletas atskirų komponentų. Pareiškėja su B sudarė 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartį, nuomos sutartis su bendrąja ir specialiąja dalimis. Pareiškėja su C sudarė Automobilių nuomos su paslaugomis sutartis ir Nuomos sutartis. Automobilių nuomos su paslaugomis sutartyse sandorio sąlygos nustatytos specialiosiose ir bendrosiose sąlygose.

Sprendžiant iš mokestinio patikrinimo metu surinktų įrodymų, Pareiškėja dėl sandorių su B rinkosi vieną iš siūlomų paketų. B 2022-02-17 Automobilių parko valdymo paslaugų sutartyje buvo numaćiusi keturis paketus: Basic, Standart, Premium, Platinum, iš kurių Pareiškėja pasirinko pirkti Premium paketą: 1) kliento atstovavimas bendraujant su tiekėjais; 2) klientui teikiamos ataskaitos dėl degalinių pasirinkimo; 3) kuro išlaidų ataskaitos ir statistika; 4) kuro sąnaudų kontrolė; 5) nuomos išlaidų ataskaita; 6) baudų administravimas; 7) kliento sąnaudų paskirstymas pagal projektus / objektus; 8) kliento eksploatuojamų automobilių efektyvumo rodikliai; 9) sėdimų vietų išnaudojimo statistika; 10) transporto sąnaudos per išdirbtą valandą; 11) kuro kortelių administravimas. Nuomos specialioje dalyje buvo numatytas km/per parą ridos apribojimas; pasirinktas draudiminis paketas (draudimas avarijos ar vagystės atveju; pagalbos kelyje draudimas (galioja Europoje); civilinis draudimas; automobilio pakeitimas jam sugedus; pagalbos linija).

Sprendžiant iš mokestinio patikrinimo metu surinktų įrodymų, Pareiškėja dėl sandorių su C savo iniciatyva keitė suteikiamų paslaugų skirstymą.

Pagal PVMĮ nuostatas transporto priemonių nuomos, valdymo ir kitos paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu, tačiau PVMĮ draudžia atskaityti pirkimo PVM nuo suteiktų lengvųjų transporto priemonių nuomos (jeigu nėra nustatyta išimčių). Iš ginčo šalių pateiktų procesinių dokumentų, Komisijos posėdžio metu pateiktų argumentų, galima spręsti, kad ginčo šalys skirtingai vertina įsigytų paslaugų pobūdį: Pareiškėjos teigimu, ji įsigijo nuomos ir kitas paslaugas, kurioms buvo nustatytas savarankiškumo elementas, bei, priešingai, Inspekcijos / Klaipėdos AVMI vertinimu, nuomos ir kitos paslaugos nebuvo savarankiškos, o tik papildė pagrindinę paslaugą – transporto nuomą bei ją padarė labiau patrauklesne. Spręstina, jog nėra ginčo, kad visos paslaugos buvo realios bei buvo susijusios su Pareiškėjos vykdoma ekonomine veikla.

Kaip matyti, B teikia automobilių nuomos paslaugas ir automobilių valdymo paslaugas. Kaip nurodė B atstovai Komisijos posėdžio metu, prioritetinė veikla – automobilių valdymo paslaugos. Gali būti teikiamos tik automobilių nuomos paslaugos, tačiau tokių paslaugų klientai praktiškai neįsigyja, arba tik automobilių valdymo paslaugos, neįsigyjant automobilio nuomos paslaugos. Komisijai paklausus dėl savarankiškumo elemento, B atstovai Komisijos posėdžio metu patvirtino, kad klientai gali rinktis dvi savarankiškas paslaugas bei ginčo medžiagoje yra pateikta internetinės svetainės vaizdo kopija apie tokią galimybę. Mokesčių administratorius nenustatė, kad klientai būtų rinkęsi nuomos paslaugas be valdymo paslaugų. Taigi, byloje sprendina, ar teikiama valdymo paslauga galima naudotis nesinuomojant iš B automobilio, ar, atvirkščiai, nuoma galima be valdymo paslaugų.

Iš byloje pateiktų duomenų taip pat matyti, kad sprendžiant dėl Pareiškėjos ir B sudarytų sandorių Inspekcija pateikė dvi skirtingas išvadas. Mokestinio tyrimo, mokestinio patikrinimo bei mokestinio ginčo metu Klaipėdos AVMI ir Inspekcija nurodė, kad valdymo paslauga yra nuomos sandorio dalis (teikiamos paslaugos nėra savarankiškos) bei, priešingai, priimdama Įpareigojantį sprendimą, Inspekcija pažymėjo, kad B teikiama automobilio valdymo ir nuomos paslauga *nėra laikomi viena sudėtine ekonomiškai neskaidoma paslauga*. Šias išvadas Inspekcija padarė įvertinusi paslaugų teikimo sąlygų specifiką, faktines aplinkybes, nurodė, kad šie elementai gali egzistuoti vienas be kito ir atlieka skirtingas funkcijas, jų išskyrimas gali būti vertinamas kaip pagrįstas, turintis ekonominę logiką. Dvi savarankiškos paslaugos apmokestinamos PVM pagal PVMĮ nustatytas paslaugų teikimui taikomas taisykles: automobilių valdymo paslaugų suteikimo vieta nustatoma pagal PVMĮ 13 straipsnio 2 dalies nuostatas, automobilių nuomos – pagal PVMĮ 13 straipsnio 2 dalies 1 punktą, 12 ir 13 dalis. Tačiau tiek automobilių valdymo paslaugų kaina, tiek automobilių nuomos paslaugos kaina turi atitikti rinkos kainą ir negali būti dirbtinai padidinta ar sumažinta.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad minėtas sprendimas buvo priimtas 2026-01-16, t. y. po priimto 2026-01-13 patikrinimo akto bei iki Klaipėdos AVMI priimto 2026-03-13 sprendimo bei skundžiamo Inspekcijos sprendimo. Pagal MAĮ 37-1 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojas turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pritarti jo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui. Komisija, susipažinusi su dokumentais, pateiktais su mokestinio ginčo medžiaga, sprendžia, kad prie prašymo buvo pateiktas savikainos apskaičiavimas už 2023-2024 m. laikotarpį; b) UAB „Z“ išrašyta 2025-01-31 PVM sąskaita faktūra; c) Pareiškėjai išrašyta PVM sąskaita faktūra už 2025 m. rugsėjo mėnesį ir kt. Nors pagal MAĮ 37-1 straipsnio nuostatas vertinamas ateities sandoris, tačiau prie prašymo buvo pateikti tiek įvairių laikotarpių dokumentai.

Nors bylos nagrinėjimo metu Inspekcijos atstovas nurodė, kad šis sprendimas neturi esminės reikšmės apmokestinimo situacijoje, nes buvo priimtas kito juridinio asmens atžvilgiu (apie tai pažymėta skundžiamame mokesčio administratoriaus sprendime) bei priimtas į ateitį, Komisija, sprendžia, kad šioje situacijoje trūksta aiškumo. Primintina, kad šioje byloje iš esmės sprendžiama, ar Pareiškėja iš B įsigijo vieną ar sudėtinę kompleksinę paslaugą. O dėl šio konkretaus sandorio elementų Inspekcija priėmė sprendimą, pateikdama išankstinį vertinimą, taikomą penkeriems metams, apie B teikiamų paslaugų turinį. Viena vertus, Inspekcija Įpareigojančiame sprendime nurodė, kad atsižvelgusi į „paslaugų teikimo sąlygų specifiką, faktines aplinkybes, matyti, kad automobilio valdymas ir jų nuoma nėra laikomi viena sudėtine ekonomiškai neskaidoma paslauga. Kadangi šie elementai gali egzistuoti vienas be kito ir atlieka skirtingas funkcijas, jų išskyrimas gali būti vertinamas kaip pagrįstas, turintis ekonominę logiką“, kita vertus, priešinga išvada buvo padaryta mokestinio patikrinimo metu, teigiant, kad valdymo paslauga yra nuomos sandorio sudedamoji dalis (teikiamos paslaugos nėra savarankiškos). Papildomai pasisakytina, kad Pareiškėjos atžvilgiu buvo atliktas mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas, tačiau kontrolės veiksmai buvo

atlikti ir pas B. Pasak B atstovų pasisakymų posėdžio metu, jų veikloje mokestinių pažeidimų nenustatyta. Tokiu būdu spręstina, kad abiejų bendrovių atžvilgiu buvo atliktas tyrimas dėl teikiamų paslaugų pobūdžio.

Dėl mokestinio aiškumo, taip pat būtina pasisakyti, kokie pagrindiniai Inspekcijos argumentai lėmė Pareiškėjos apmokestinimą, nes skundžiamame sprendime pasisakoma tiek dėl tiesioginių PVMĮ nuostatų, tiek dėl dirbtinio paslaugų kainų išskaidymo. Pagal cituojamą visų proceso šalių ESTT praktiką, galima išskirti taikomus kriterijus tokio pobūdžio byloje. Pirmiausia būtina nustatyti, ar sandoris sudaro ekonominiu požiūriu vieną paslaugą, ar priskiriamas sudėtiniais (kompleksiniams) sandoriams. Įvertinus visus sandorių elementus, vertinamos kitos su ginču susijusios svarbios aplinkybės – ar automobilių valdymo paslaugų kaina, tiek ar automobilių nuomos paslaugos kaina atitinka rinkos kainą ir nebuvo dirbtinai padidinta / sumažinta.

Pasisakant dėl dirbtinio skaidymo, primintina, kad pagal ESTT praktiką ir paties mokesčių administratoriaus išaiškinimus sandoris vertinamas iš pirkėjo pusės, t. y. Pareiškėjos perspektyvos. Kaip nurodyta ESTT praktikoje, šiuo aspektu būtina nustatyti Pareiškėjos ketinimą ir tikslą. Mokestinio patikrinimo metu bei priimant skundžiamus sprendimus pripažinta, kad dėl sandorių tarp Pareiškėjos ir B, B sukūrė dirbtinę sandorių grandinę (*Komisijos pastaba*. Dirbtinai išskaidė kainas), suteikdama galimybę savo klientams neteisėtai pasinaudoti PVM atskaita. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovai nurodė, kad neturi galimybės įvertinti teikiamų sandorių kainodaros bei teigė, kad Klaipėdos AVMI ir Inspekcija nevertino sandorių nesąžiningumo aspektu – apskritai, ar Pareiškėja galėjo žinoti, jog dalyvauja sandoryje susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Papildomai Komisijos posėdžio metu B pateikė Rinkos kainos tyrimo duomenis (skundo Komisijai priedas Nr. 5), o kartu su prašymu priimti įpareigojantį sprendimą, pateikė tyrimą dėl kainodaros. Tiek skunde Komisijai, tiek posėdžio metu, Pareiškėjos atstovai nurodė, kad į kainodaros tyrimą nebuvo atsižvelgta priimant skundžiamą sprendimą, o rinkos tyrimo papildomi duomenys patvirtino paslaugos teikėjo (B) pagarsintas aplinkybes, jog kainų skaidymas atitiko esamą rinkos praktiką, t. y., nebuvo pagrindo mokesčių administratoriui nustatyti dirbtinumo požymį.

Komisija atkreipia dėmesį, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos atžvilgiu buvo taikytos tiesioginės PVMĮ nuostatos, nors tekste mokesčių administratorius (tiek vietos, tiek centrinis) teigė, kad Pareiškėjos sandoriuose su B buvo „piktnaudžiaujama“ bei buvo „sukurta dirbtinė sandorių grandinė“. Mokesčių administratorius nurodė, kad įvertinęs B klientams pateikto komercinio pasiūlymo turinį ir jame taikomą automobilių nuomos kainodaros modelį, nustatė, jog B sąmoningai formuoja dirbtinę sandorio struktūrą, kurios pagrindinis tikslas – sudaryti prielaidas klientams pasinaudoti PVM atskaita. Inspekcijos teigimu, tokiu būdu taikomas paslaugų skaidymas yra formalus ir dirbtinis, neatitinkantis faktinių sandorio aplinkybių. Ši struktūra sukurta ne dėl realaus paslaugų poreikio, o siekiant mokestinės naudos – sudaryti galimybę klientams susigrąžinti PVM, kuris pagal automobilių nuomos paslaugų apmokestinimo taisykles nebūtų atskaitomas. Komisija primena, kad Pareiškėjos nesąžiningumo aspektas mokestinio patikrinimo metu nebuvo vertintas. Todėl Komisijai kyla papildomas klausimas, ar Pareiškėjos sandorių su B metu neleista atskaityti PVM nuo valdymo paslaugų dėl to, kad valdymo paslauga buvo pripažinta nuomos sandorio dalimi, ar dėl Pareiškėjos nesąžiningumo, ar minėtą aplinkybę lėmė abi šios sąlygos.

Inspekcija Komisijos posėdžio metu pagrįstai suabejojo formaliai atskiroms paslaugoms priskirto atlygio ekonominiu pagrįstumu. Inspekcijos nustatytas reikšmingas nuomos ir valdymo paslaugų kainų skirtumas, aplinkybė, kad nuomos paslaugos kaina kai kuriais atvejais nepadengia būtinųjų automobilio eksploatavimo sąnaudų, taip pat tai, kad analogiškos valdymo paslaugos klientams, turintiems nuosavas transporto priemones, teikiamos už gerokai mažesnę atlygį, Komisijos vertinimu yra reikšmingos vertinant, ar

formaliai sąskaitose faktūrose atskirai nurodytos kainos atitinka faktinę teikiamų paslaugų rinkos kainą.

Komisija sprendžia, kad pakartotinio patikrinimo metu Inspekcija turi iš naujo įvertinti Pareiškėjos mokėjimų UAB „B“ ekonominį turinį, faktinį suteiktų paslaugų įsigijimo tikslą ir jų kainodarą, įskaitant aplinkybes, kuriomis grindžiamos automobilių nuomos ir transporto valdymo paslaugoms priskirtos kainos. Nustačius, kad Pareiškėja įsigijo kelias savarankiškas paslaugas, tik tada sprendžiamas, ar jų kaina nebuvo dirbtinai išskaidyta. T.y., būtina, įvertinti, ar transporto valdymo paslaugai priskirto atlygio suma yra faktiškai atlygis už automobilių nuomos paslaugą.

Dėl sandorių, sudarytų tarp Pareiškėjos ir C, galima spręsti, kad Pareiškėja pati ėmėsi iniciatyvos skaidyti sandorius, o tai galima vertinti kaip siekį gauti mokestinę naudą. Pasisakytina, kad sandoriai tarp Pareiškėjos ir C savo esme panašūs (kaip ir Pareiškėjos sudaryti sandoriai su B), tačiau PVMĮ nuostatų prasme Pareiškėja neturėjo galimybės rinktis paslaugų tiekėjo, t. y. nustatytu laiku privalėjo pristatyti transporto priemones techninei apžiūrai, atlikti kasmetines serviso atliekamas apžiūros paslaugas.

Taip pat Pareiškėja sandoriuose su C negalėjo savarankiškai pasirinkti draudimo bendrovės. Bendrosiose sutarties sąlygomis buvo nurodyta, kad automobiliai jau yra apdrausti pagal transporto priemonių draudimo taisykles, galiojančias Lietuvos Respublikoje ir / ar Europoje. Draudimą sudarė: civilinis ir KASKO draudimas, pagalbos kelyje draudimas, automobilio pakeitimas ir / arba transportavimo paslaugos jam sugedus ir 24 valandų pagalbos telefono linija. Iš pateiktos informacijos sprendžiama, kad Pareiškėja pati nesirinko (negalėjo rinktis) nuomotis automobilį su draudimo paslauga ar drausti jį pati. Sutartyje buvo nurodyta, kad nuomos mokestis apima ir draudimą (taip pat ir kitas paslaugas). Sprendžiant Pareiškėjos ir B sudarytus sandorius dėl draudimo paslaugų, pasisakytina, kad tiek Komisijai, tiek mokesčių administratoriui mokesčių mokėtoja pateikė mokesčių administratoriaus aiškinimą dėl transporto ir draudimo paslaugų traktavimo. Taip pat ginčo medžiagoje yra pateiktas B komercinis pasiūlymas („Driving your business forward“). Galima spręsti, kad B siūlė pasirinkti draudimo paslaugas iš 7 draudimo paslaugų tiekėjų. Kaip jau buvo minėta šiame sprendime, ESTT pasisakydamas dėl transporto priemonių lizingo ir draudimo paslaugų, 2013-01-17 sprendime BGZ Leasing, byloje C-224/11 nurodė, kad lizingo gavėjas pirmiausia nori gauti lizingo paslaugą, o tik tada – draudimą, kurio iš jo reikalauja lizingo davėjas. Net jei lizingo gavėjas nusprendžia draudimą įsigyti per lizingo davėją, šis sprendimas yra nepriklausomas nuo jo sprendimo sudaryti lizingo sutartį (teismas pripažino savarankiškais paslaugomis). Vertinant Pareiškėjos sandorius su B ir C, šis teismo sprendimas nebuvo įvertintas, todėl pakartotinio vertinimo metu, būtina apie jo reikšmę pasisakyti.

Apibendrinus nustatytą pirmąjį mokestinį pažeidimą, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde bei jos atstovų išdėstytus argumentus ir reikalavimus, surinktus Klaipėdos AVMI įrodymus ir Inspekcijos atstovų pasisakymus posėdžio metu, Komisija išnagrinėjo mokestinį ginčą jo ribose ir daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjos skundas, iš dalies tenkintinas, o skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikinamas bei pavedama centriniam mokesčių administratoriui priimti naują sprendimą. Inspekcija pakartotinai turi išnagrinėti Pareiškėjos skundą dėl nustatyto pirmojo pažeidimo dalyje dėl Pareiškėjos ir B bei C sudarytų sandorių.

Komisija sutinka su Pareiškėja, kad centrinis mokesčių administratorius turi pasisakyti kokios konkrečiai pozicijos jis laikosi, nes skundžiamame sprendime yra dėstomos tiesioginės PVMĮ nuostatos ir kartu pasisakoma apie dirbtinę sandorio struktūrą bei šalių piktnaudžiavimą, dėl kurio teisė į atskaitą gali būti paneigta. Tuo pačiu Inspekcijos pozicija valdymo paslaugų vertinimo klausimu yra prieštaringa, o sprendžiant kiekvieną valdymo

paslaugų elementą, pozicija visai nedetalizuota. Inspekcija turi pašalinti visas nustatytas abejones (kurios iš esmės buvo konstatuotos paties centrinio mokesčio administratoriaus) bei dėl valdymo paslaugų pasisakyti detalai, apimant kiekvieną šios paslaugos elementą ir vertinant Pareiškėjos tikrąjį tikslą.

Komisija objektyviai negali priimti sprendimo dėl pateikto skundo, nes Komisija neatlieka tyrimo, nerenka įrodymų, tokiu būdu neveikia mokesčių administratoriaus teisėmis ir pareigomis. Mokestinio patikrinimo metu surinkta pakankamai daug apmokestinimą nulėmusių faktinių aplinkybių, tačiau vėlesni Inspekcijos priimti sprendimai (tiek skundžiamas sprendimas, tiek įpareigojantis sprendimas), nepaaiškinant jų priėmimo sąlygų, leidžia abejoti duomenų pagrįstumu. Tuo labiau, jog Inspekcijai apie jos pačios pasikeitusį vertinimą buvo žinoma skundžiamo sprendimo priėmimu metu. Spręstina, kad Inspekcijos skundžiamas 2026-06-02 sprendimas yra priimtas su trūkumais, todėl individualaus administracinio akto adresatui, šiuo atveju Pareiškėjai, sutrukdė suprasti visuomeninių santykių esmę ir turinį (nustatytų pažeidimų sudėtį), tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galbūt) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Vadinas, ginčijamas sprendimas neatitinka tokiam teisės aktui keliamų reikalavimų, numatytų Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme (toliau – VAI) bei MAĮ, todėl yra naikintinas. Atitinkamai, mokesčių administratorius privalo iš naujo išnagrinėti Pareiškėjos skundą.

DĖL ANTROJO MOKESTINIO PAŽEIDIMO

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja dalyvavo sandoryje, susijusiam su sukčiavimu PVM srityje. Pripažinta, kad D buvo įkurta siekiant mokestinės naudos bei D deklaravo pardavimo PVM, tačiau dalies jo į biudžetą nesumokėjo. Tuo pagrindu Pareiškėjai neleista atskaityti 59 931 Eur pirkimo PVM pagal D išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Taigi, ginčas šioje dalyje vyksta dėl to, ar Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja, sudarydama sandorius su D, ne tik žinojo, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM, bet ir savo aktyviais veiksmais prisidėjo prie D sukčiavimo PVM srityje, todėl nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė 59 931 Eur pirkimo PVM.

D juridinių asmenų registre įregistruota nuo 2024-11-28 (PVM mokėtoja įregistruota nuo 2025-01-14). D po 50 proc. akcijų valdo: A.A. ir I. I., vadovas nuo 2024-11-28 – A. A. Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 2 straipsnio 33 dalies 4 nuostatas D ir Pareiškėja laikomos susijusiais asmenimis. Pareiškėja už įsigytas paslaugas bankiniais pavedimais su D atsiskaitė dalinai (iš viso už 249 105,63 Eur), nors žinojo apie D nemokumą. Pareiškėja 2025 m. 01–03 mėn. bankiniais pavedimais atliko mokėjimus už D įsipareigojimus tiekėjams (UAB „O“, ADB „P“, AB „R“) iš viso už 35 314,25 Eur ir sumokėjo atlyginimą darbuotojams už 11 153,93 Eur. Pareiškėjos skola 2025-04-30 D sudarė 652 533,89 Eur.

Komisija primena, kad prievolė sumokėti pardavimo PVM pagal Direktyvos 2006/112/EB ir PVMĮ nuostatas tenka prekes tiekiančiam, ar paslaugas teikiančiam asmeniui (šios bylos atžvilgiu D). Iš ginčui pateiktos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius apribojo Pareiškėjos pirkimo PVM atskaitą. Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl, apibrėžiant (nustatant) tokias sąlygas, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinančiomis ESTT suformuotomis taisyklėmis. Teisė į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti Direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas (LVAT 2013-02-05 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-602-705/2013, 2013-02-25

sprendimas adm. byloje Nr. A-556-421/2013, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-371/2013, 2015-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-704-602/2015, 2025-06-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-1903-442/2025, 45 punktas, ir kt.).

Pritartina Pareiškėjos atstovų argumentams, kad vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas *per se* (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. Pasisakytina, kad ESTT jurisprudencijoje yra nuspręsta, jog klausimas, ar prekių tiekėjas sumokėjo už pardavimo sandorius į valstybės biudžetą mokėtiną PVM, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (2015-10-22 sprendimo PPUH Stehcemp byloje C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, 45 punktas). Nustačius, kad teisė į PVM atskaitą priklauso nuo prekių tiekėjo faktiškai sumokėto šio PVM, apmokestinamasis asmuo patirtų jam nepriklausančią ekonominę naštą, kurios būtent ir siekiama išvengti atskaitos sistema (ESTT 2012-03-29 sprendimo Véleclair byloje C-414/10, ECLI:EU:C:2012:183, 30 punktas). Taip pat ESTT yra pažymėjęs, kad jei apmokestinamasis asmuo tinkamai įvykdė savo deklaravimo prievolės PVM srityje, vien tinkamai deklaruoto PVM nesumokėjimas, neatsižvelgiant į tai, ar toks neveikimas buvo tyčinis, ar ne, negali būti laikomas PVM sukčiavimu (2018-05-02 sprendimo Scialdone byloje C-574/15, ECLI:EU:C:2018:295, 38–41 punktai).

Visgi, kaip vienas iš teisės į PVM atskaitos ribojimą pagrindų yra laikomas mokesčio mokėtojo nesąžiningumas. Sąžiningumo koncepciją ESTT įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose Axel Kittel ir Recolta Recycling (C-439/04 ir C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446), kuriose teismas sprendė, jog mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris, elgdamasis rūpestingai, negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą, tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas. Sąžiningumo koncepcija ESTT praktikoje toliau plėtojama ir vėlesnėse bylose (2012-12-06 sprendime Bonik byloje C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774; 2012-06-21 sprendime sujungtose bylose Mahagében ir David, C-80/11 ir C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373 ir kt.). Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti Direktyvą 2006/112/EB, turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėją ir D sieja glaudūs ryšiai, o Pareiškėjos atstovai žinojo apie D sunkią finansinę padėtį ir tai, kad nėra atsiskaitoma su valstybės biudžetu. Pavyzdžiui, Pareiškėja atskyrė dalį savo veiklos įsteigdama naują juridinį vienetą ir dalis administracijos darbuotojų perėjo dirbti į D, taip pat Pareiškėja ir D yra susijusios per akcininkus, vadovus (valdymo asmenis). Pareiškėjos ir D apskaitą tvarko tas pats fizinis asmuo – N. N. Pareiškėja buvo vienintelė nematerialaus pobūdžio (intelektinių) paslaugų pirkėja (99 proc. D pardavimų). Pareiškėja, žinodama apie D nemokumą, 2025 m. 01–03 mėn. bankiniais pavedimais atliko mokėjimus už D tiekėjams ir atlyginimą darbuotojams. Pareiškėja vietos mokesčių administratoriui pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad pastoviai palaiko ryšį su D, ir supranta kad D negali apmokėti susidariusios skolos valstybei dėl Pareiškėjos skolos.

Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovai patvirtino, kad D su mokesčių administratoriumi siekia pasirašyti mokestinės paskolos sutartį, kurios pagrindu D direktoriaus ir akcininko šeima bei juridinis vienetas valstybės naudai bei mokestinių prievolių užtikrinimui įkeitė tris žemės sklypus. Inspekcija įpareigota Komisijos, 2026-07-29 raštu Nr. R-2090 pateikė papildomą medžiagą, t. y. pateikė 2026-07-22 lydraščio dėl susitarimo Nr. RNA-21777 kopiją, susitarimo (be datos ir numerio) kopiją ir susitarimo dėl pagalbos priedo kopiją. Pagal pateiktą papildomą medžiagą Komisija sprendžia, jog D prieš pasirašant susitarimą,

padengė 44 215,72 Eur nepriemoką, o likusi 442 157,15 Eur (PVM ir gyventojų pajamų mokesčio) suma yra išdėstoma iki 2028-12-22. Susitarimo vykdymu, D vardu juridinis ir fiziniai asmenys įkeitė tris žemės sklypus.

Inspekcija nepateikė savo vertinimo šiuo klausimu, nors pagal Direktyvos 2006/112/EB ir PVMĮ nuostatas pareiga sumokėti pardavimo PVM tenka prekes tiekiančiam ar paslaugas teikiančiam asmeniui (šios bylos atžvilgiu D). Iš papildomai pateiktos medžiagos nėra galimybės palyginti mokestinio patikrinimo ir pasirašyto susitarimo duomenų (kadangi jame nėra paaiškinta, už kurį laikotarpį D buvo išdėstyta GPM ir PVM nepriemoka). Tikėtina, kad į minėtą laikotarpį pateko ir ginčo suma (59 931 Eur). Tuo atveju, jeigu ginčo suma pateko į susitarimo ojektą ir dėl jos Inspekcija su D susitarė (sutarė ją sumokėti dalimis), užtikrinant prievolės įvykdymą nekilnojamojo turto įkeitimu, papildomai sprendžina, ar tokiu būdu nėra reikalaujama sumokėti PVM į valstybės biudžetą du kartus.

Apibendrinus pasisakytina, kad pakartotinai sprendžiant dėl nustatyto pirmojo mokestinio pažeidimo, dalyje dėl Pareiškėjos sandorių su B bei C, Inspekcija papildomai turi įvertinti ir papildomai pateiktos medžiagos reikšmę dėl antrojo mokestinio pažeidimo, t. y. pasisakyti, ar D mokestinės nepriemokos išdėstymas bei prievolės užtikrinimas trimis žemės sklypais keičia Pareiškėjos atžvilgiu konstatuotą nesąžiningumo aspektą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2026-06-02 sprendimą Nr. 69-39 bei perduoti UAB „A“ skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė	Vilma Vildžiūnaitė
Komisijos narė	Gvida Ivanauskienė
Komisijos narė	Kristina Jakštienė
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė

