

## **43 straipsnis. Laivai ir orlaiviai**

**1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas tiekimas, priežiūra, remontas ir (arba) pertvarkymas (modernizavimas), taip pat nuoma ar čarteris:**

- 1) atvirojoje jūroje plaukiojančių laivų, skirtų keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti;**
- 2) jūrų žvejybos laivų;**
- 3) laivų, skirtų paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje.**

### **Komentaras**

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamas šioje dalyje nurodytų laivų tiekimas, priežiūra, remontas (arba) pertvarkymas (modernizavimas), nuoma ar čarteris.

2. Laivo priežiūros paslaugomis yra laikoma laivo ar jo dalių priežiūra, laivo valymas, dezinfekavimas ir skalbimo paslaugos, išskyrus tuos atvejus, kai šios paslaugos yra skirtos įgulos ar keleivių privatiems poreikiams tenkinti.

3. Laivo pertvarkymu (modernizavimu) yra laikomas laivo perstatymas arba pailginimas, laivo įrangos atnaujinimas ar pagerinimas ir laivo struktūros pakeitimas. Atkreiptinas dėmesys, kad šios nuostatos gali būti taikomos tik tuo atveju, kai dėl tokio perplanavimo nesikeičia laivo paskirtis. Atitinkamai šio straipsnio nuostatos negali būti taikomos tais atvejais, kai perplanuojamas laivas, neatitinkantis šio straipsnio nuostatų, net jeigu po tokio perplanavimo laivas šias nuostatas atitiktų.

4. Atkreipiame dėmesį į tai, kad laivo statybos paslaugos nelaikomos laivo pertvarkymu, todėl laivo statybos paslaugoms šio straipsnio nuostatos netaikomos.

### **Pavyzdys**

Lietuvos įmonė A kitai Lietuvos įmonei B teikia naujo jūrų žvejybos laivo statybos, Klaipėdos uoste, paslaugas. Tokios laivo statybos paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje ir yra Lietuvos PVM objektas (PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punktas), tačiau joms 0 proc. PVM tarifas pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatas netaikomas. Tokios paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą.

5. Remiantis ESTT praktika byloje C- 97/06 *Navicon*, 0 proc. PVM tarifas taikomas tiek daliniam, tiek visiškam jūrų laivų, skirtų keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, jūrų žvejybos laivų, laivų, skirtų paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, čarteriui (frachtavimui). Taikant 0 proc. PVM tarifą minėtų laivų čarteriui (frachtavimui), būtina įvertinti sudaryto sandorio esmę bei turinį, šalių sudarytos sutarties sąlygas, surasti požymius, pagal kuriuos galima būtų įvertinti, ar sandorį galima laikyti čarteriu (frachtavimu), ar laikyti keleivių (krovinių) vežimo paslaugos teikimu.

Remiantis ESTT praktika byloje C- 97/06 *Navicon*, čarterio (frachtavimo) sutartis nuo krovinių (keleivių) vežimo sutarties skiriasi tuo, kad čarterio (frachtavimo) sutartis reikalauja iš asmens, t. y. frachtininko, perduoti teisę naudotis visu ar dalimi laivo, o prekių pervežimo sutarties atveju vežėjo įsipareigojimas jo kliento atžvilgiu apima tik prekių pervežimą iš vienos vietos į kitą.

### **1 pavyzdys**

Įmonė A, PVM mokėtoja, yra laivo valdytoja ir ji su įmone B (frachtuotoju) sudarė dalinio čarterio (frachtavimo) sutartį. Šioje sutartyje laivo valdytojas – įmonė A įsipareigoja įmonei B už užmokestį (frachtą) leisti naudotis tam tikru laivo plotu, tam, kad iš Klaipėdos į Kopenhagą ir Kopenhagos į Klaipėdą būtų gabenami kroviniai. Pagal sutarties sąlygas frachtuotojas laivo kapitoniui turi teisę duoti nurodymus dėl tam tikro laivo ploto naudojimo laivo čarterio (frachtavimo) sutartyje

numatytiems tikslams, tačiau frachtuotojas laivo kapitonui neturi teisės duoti nurodymų dėl laivo valdymo.

Tokiu atveju laikoma, kad sudaryta dalinio čarterio (frachtavimo) sutartis, pagal kurią suteiktoms paslaugoms taikomos PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatos, t. y. už šią paslaugą gautas atlygis apmokestinamas PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

## 2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, yra laivo valdytoja ir ji su įmone B (frachtuotoju) sudaro laivo čarterio (frachtavimo) sutartį, pagal kurią įmonė A laivą be įgulos metams perduoda naudotis įmonei B, o ši įgyja teisę valdyti laivą ir išskirtinai juo naudotis.

Pagal tokią sutartį, įmonės A įmonei B teikiamos laivo čarterio (frachtavimo) paslaugos savo esme yra laivo nuomos paslaugos ir jos, vadovaujantis PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatomis, PVM apmokestinamos, taikant 0 proc. PVM tarifą.

Tačiau įmonė B, iš įmonės A perėmusi laivą ir suformavusi jo įgulą, sudaro sutartis su įmone C ir įmone D. Šiose sutartyse įmonė B įmonei C ir įmonei D įsipareigoja pervežti krovinius nustatytais maršrutais (sutartyse numatyta krovinių pakrovimo – iškrovimo vieta, baudos už prastovas, atlygis už suteiktą paslaugą (frachtas) priklauso nuo pervežtų krovinių svorio bei atstumo).

Pateiktu atveju įmonė B, įmonei C ir įmonei D suteikia krovinių vežimo paslaugas, kurių suteikimo vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas, o už šią paslaugą gautas atlygis (frachtas) apmokestinamas PVM taikant PVM įstatymo 45 straipsnio nuostatas.

6. Taikant 0 proc. PVM tarifą šioje dalyje nurodytų laivų priežiūros, remonto (arba pertvarkymo (modernizavimo), nuomos ar čarterio paslaugoms turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 *tarp Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom*. ESTT paaiškino, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui teikiamoms paslaugoms ir todėl šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas ankstesniame jų teikimo etape. Pažymėtina, kad PVM įstatymo prasme tiesiogiai laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui) teikiamomis paslaugomis laikomos ir tokios paslaugos, kurių PVM sąskaita faktūra išrašyta ne laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui), tačiau šios paslaugos realiai yra suteiktos laive ir iš esmės jomis naudojasi laivo savininkas.

Pagal [Konvenciją dėl tarptautinės jūrų laivybos sąlygų lengvinimo](#), laivo savininkas, tas, kuriam priklauso laivas arba kuris eksploatuoja laivą, – tiek fizinis asmuo, tiek korporacija ar kitas juridinis asmuo, tiek bet koks asmuo, veikiantis savininko ar eksploatuotojo vardu.

## 1 pavyzdys

Laivų remonto įmonė Y su laivo savininku sudarė jūrų žvejybos laivo remonto darbų sutartį, kurioje įmonė Y įsipareigoja suremontuoti šį žvejybinį laivą.

Įmonė Y pati neturi galimybių atlikti tam tikrų suvirinimo darbų remontuojamame laive bei suremontuoti laive esantį liftą. Todėl įmonė Y pasamdo subrangovą – įmonę X, su kuria sudaro sutartį dėl suvirinimo darbų atlikimo remontuojamame laive ir įmonę Z, su kuria sudaro laive esančio lifto remonto sutartį.

Įmonė X atliktų suvirinimo darbų PVM sąskaitą faktūrą ir įmonė Z lifto remonto darbų PVM sąskaitą faktūrą išrašo įmonei Y. Tačiau pateiktu atveju tiek suvirinimo, tiek lifto remonto paslauga buvo atlikta laive ir šiomis paslaugomis realiai naudojasi laivo savininkas. Todėl tiek įmonė X suteiktai suvirinimo paslaugai, tiek įmonė Z lifto remonto paslaugai gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

## 2 pavyzdys

Laivo, skirto paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, savininkas su įmone X sudarė atsarginių dalių nuomos sutartį, pagal kurią laivo savininkas iš įmonės X išsinuomojo atsargines dalis, kurias įmontavo savo laive.

Nepasibaigus minėtai nuomos sutarčiai, buvo atliktas išnuomotų atsarginių dalių remontas. Šį remontą atliko įmonė Y, kuri atsarginių dalių remonto PVM sąskaitą faktūrą išrašė įmonei X.

Pateiktu atveju atsarginių dalių remontas buvo atliktas laive, tačiau realiai šiomis paslaugomis naudojosi ne laivo savininkas, o įmonė X – atsarginių dalių nuomotoja. Todėl įmonė Y suteiktą atsarginių dalių remonto paslaugą turi apmokestinti PVM taikant standartinį PVM tarifą.

### 3 pavyzdys

Lietuvos įmonė A Klaipėdoje vykdo tokią veiklą: remontuoja tarptautiniais maršrutais atviroje jūroje plaukiojančius laivus bei atviroje jūroje žvejojančius žvejybos laivus, taip pat iš užsakovų patiektų arba savo pasigamintų ar įsigytų dalių surenka laivų korpusus, įmontuoja įrangą (tačiau laivų pilnai nepastato). Šiuos laivų korpusus įmonė tiekia įvairiems pirkėjams. Įmonė A daliai darbų atlikti (tiek laivų remonto, tiek laivų korpusų surinkimo) samdo subrangovus. Subrangovais samdomos tiek Lietuvoje registruotos įmonės, tiek užsienio įmonės, neturinčios padalinio Lietuvos Respublikoje.

1. Kokiu PVM tarifu apmokestinamos laivų korpusų surinkimo paslaugos?
2. Kokiu PVM tarifu apmokestinamas laivų korpusų tiekimas?
3. Kokiu PVM tarifu apmokestinamos laivų remonto paslaugos?
4. Kokiu PVM tarifu apmokestinamos Lietuvos ir užsienio subrangovų teikiamos PVM įstatymo 43 straipsnio nuostatas atitinkančių laivų remonto paslaugos?
5. Kokiu PVM tarifu apmokestinamos įrangos į laivus montavimo paslaugos?

1. Laivo korpusų surinkimo darbai (kai surenkama iš užsakovo patiektų dalių) priskiriami PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodytoms paslaugoms. Šioms paslaugoms PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nustatyta lengvata netaikoma, nes laivas dar nepastatytas. Kai šių paslaugų pirkėjai yra Lietuvos įmonės paslaugos apmokestinamos taikant standartinį PVM tarifą, kai pirkėjai užsienio apmokestinamieji asmenys, paslaugos – ne PVM objektas Lietuvoje.

2. Laivo korpuso (įskaitant, kai į jį įmontuota įrangą), kai jis surinktas iš savo, o ne užsakovo dalių, tiekimas apmokestinamas taikant bendras PVM įstatymo nuostatas. Tai reiškia, kad 0 proc. PVM tarifas laivo korpuso tiekimui taikomas tais atvejais, kai laivo korpusas (bet ne visas laivas, nes tokiu atveju pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalį 0 proc. PVM tarifas taikomas besąlygiškai) yra tiekiamas esant šioms sąlygoms:

1) taikant PVM įstatymo 49 straipsnio nuostatas, kai laivo korpusas yra tiekiamas į kitą valstybę narę tos valstybės narės PVM mokėtoju arba

2) taikant PVM įstatymo 41 straipsnio nuostatas, kai tiekiamas laivo korpusas yra eksportuojamas.

3. Remiantis PVM įstatymo 2 straipsnio 13 dalies nuostatomis, laivai PVM įstatymo požiūriu yra laikomi kilnojamaisiais daiktais. Laivų remonto paslaugos apmokestinamos pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 ir 10 dalyse nurodytas taisykles. Todėl atliekamos PVM įstatymo 43 straipsnyje nurodytų laivų remonto paslaugos, kurios yra PVM objektas Lietuvoje vadovaujantis PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatomis apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

4. Pagal PVM įstatymo 43 straipsnio nuostatas, šiame straipsnyje nurodytų laivų remonto darbai, kai jų atlikimo vieta yra laikoma Lietuva, apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą, kai jie atlikti laive ir jais realiai naudojasi laivo savininkas (valdytojas ar jam prilygintas asmuo).

5. Laivo aptarnavimo paslaugos, įskaitant įrangos montavimo į laivus paslaugą, yra priskiriamos PVM įstatymo 13 straipsnio 2 ir 10 dalyse nurodytoms paslaugoms (žr. atsakymą į 3 klausimą).

7. Jūrų laivo sąvoka šio straipsnio taikymo prasme turi būti interpretuojama atsižvelgiant į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom* ESTT paaiškino, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 4 dalies a punktas taikomas ne tik laivams, kurie plaukioja atviroje jūroje ir gabena keleivius už atlygį, bet ir laivams, plaukiojantiems atviroje jūroje ir naudojamiems komercinėje, pramonės ar žvejybos veikloje.

Vadinasi, 0 proc. PVM tarifas laivų tiekimui, priežiūrai, remontui, pertvarkymui (modernizavimui), nuomai ar čarteriui gali būti taikomas:

7.1. atviroje jūroje plaukiojantiems laivams, skirtiems keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais;

7.2. atviroje jūroje plaukiojantiems laivams, skirtiems kitokioms paslaugoms už atlygį teikti.

Kai atviroje jūroje plaukiojantis laivas yra skirtas kitokioms, nei keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais, paslaugoms už atlygį teikti, sprendžiant klausimą, ar galėtų būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, reikia nustatyti, ar šis laivas atitinka šiuos du esminius reikalavimus:

- ar laivas yra atviroje jūroje (didžiąją laiko dalį) plaukiojantis laivas bei ar

- atlygis (didžioji jo dalis) yra / bus gaunamas už kitokių paslaugų, laivui plaukiojant atviroje jūroje, teikimą. Tokiais dokumentais galėtų būti sutartys, laivo licencija ar klasifikacinių bendrovių išduoto laivui dokumento kopija, kurioje būtų nurodyta laivo paskirtis, taip pat suteiktų paslaugų ir apmokėjimo už paslaugas dokumentai, uosto kapitono išduoti leidimai plaukioti atviroje jūroje ir pan.;

7.3. atviroje jūroje plaukiojantiems žvejybos laivams. Žvejybos laivu, vadovaujantis [1995 m. Tarptautine konvencija dėl žvejybos laivų personalo rengimo, atestavimo ir budėjimo normatyvų](#), laikomas, laikomas bet koks laivas, komerciškai naudojamas žuvims ar kitiems gyviems jūros ištekliams gaudyti.

7.4. jūrų laivams, skirtiems paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje. Pagal [1979 metų Tarptautinę jūrų paieškos ir gelbėjimo konvenciją](#) konvencijos šalys privalo vienodai taikyti jūrų paieškos ir gelbėjimo darbus, kad būtų apsaugota žmonių gyvybė jūroje. Kaip numatyta šioje Konvencijoje:

- paieška – tai operacija, kurią, naudodamasis turimais darbuotojais ir priemonėmis, paprastai koordinuoja gelbėjimo koordinavimo centras ar gelbėjimo padalinys nelaimės ištiktų asmenų buvimo vietai nustatyti;

- gelbėjimas – tai operacija nelaimės ištiktiems žmonėms išgelbėti, suteikti jiems pirminę medicinos bei kitą pagalbą ir nugabenti į saugią vietą;

7.5. jūrų žvejybos laivams, naudojamiems žvejybai pakrantėse. Jūrų žvejybos laivu, vadovaujantis 1995 m. Tarptautine konvencija dėl žvejybos laivų personalo rengimo, atestavimo ir budėjimo normatyvų, laikomas - žvejybos laivas, išskyrus tuos, kurie plaukioja tik vidaus vandenimis arba uždariais ar greta esančiais vandenimis ar vandens plotais, kuriems taikomos uosto taisyklės.

Jeigu laivas, kurio paskirtis gabenti keleivius ar krovinius, yra įregistruotas jūrinių laivų registre kaip jūrinis laivas, tačiau jis nenaudojamas plaukioti atviroje jūroje, tai tokių laivų tiekimui, priežiūrai, remontui, pertvarkymui (modernizavimui), nuomai 0 proc. PVM tarifas negalės būti taikomas.

Jeigu laivas, kuris nėra įregistruotas jūrinių laivų registre, bet pagal nustatytą tvarką (pvz., gavęs uosto kapitono leidimą) plaukioja atviroje jūroje, tai tokių laivų tiekimui, priežiūrai, remontui, pertvarkymui (modernizavimui), nuomai 0 proc. PVM tarifas galės būti taikomas.

Sprendžiant klausimą dėl laivo naudojimo atviroje jūroje reikėtų atsižvelgti į tai, ar laivas iš esmės naudojamas laivybai atviroje jūroje. Pvz., tuo atveju jeigu laivas daugiausia naudojamas vidaus vandenyse ir tik keletą kartų buvo išplaukęs į atvirą jūrą, tai toks laivas neturėtų būti laikomas laivu, naudojamu plaukioti atviroje jūroje.

„Atviroji jūra” reiškia visas jūros dalis, kurios nepriskiriamos atskirų valstybių teritorijoms.

Įmonė X atlieka remonto paslaugas įmonės Y turimam laivui – vilkikui, kuris padeda prisišvartuoti į uostą atplaukusiems laivams. Minėtas laivas – vilkikas yra laivas, įregistruotas Jūrinių laivų registre, tačiau darbus už atlygį jis atlieka tik uoste ir atviroje jūroje neplaukioja. Tokiu atveju įmonės X atliktiems laivo remonto darbams taikomas standartinis PVM tarifas.

## 2 pavyzdys

Klaipėdos uosto akvatorijoje dirba du laivai: laivas-žemkasė ir barža. Šie laivai į atvirą jūrą išplaukia kelis kartus per visą darbo laiką. Vadinasi šie laivai iš esmės nėra naudojami plaukioti atviroje jūroje, todėl jie neatitinka PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytų kriterijų ir šių laivų priežiūros paslaugoms, remonto darbams ir kt. taikomas standartinis PVM tarifas.

**2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas orlaivių tiekimas, nuoma ar čarteris, jeigu orlaiviai tiekiami ar nuomojami apmokestinamiesiems asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, taip pat šių orlaivių (išskyrus orlaivius, naudojamus asmeniniams poreikiams) priežiūra ir remontas, jeigu šios paslaugos teikiamos šioje dalyje nurodytiems apmokestinamiesiems asmenims.**

## Komentaras

1. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 2 dalį, apmokestinamasis asmuo – tai Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo.

2. Vadinasi, jeigu orlaiviai tiekiami, nuomojami ar pagal čarterį perduodami naudotis apmokestinamiesiems asmenims, kurie daugiau nei pusę pajamų per metus gauna iš keleivių (krovinių) vežimo už atlygį tarptautiniais maršrutais, tai tokių orlaivių tiekimas, nuoma ar čarteris apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą. Taigi, svarbiausias 0 proc. PVM tarifo pritaikymo kriterijus yra, kad asmuo, kuriam tiekiamas, nuomojamas ar pagal čarterio sutartį perduodamas orlaivis, daugiau nei pusę savo pajamų gautų iš nurodyto keleivių (krovinių) vežimo už atlygį.

ESTT sprendime C-33/11 A Oy nurodė, kad neapmokestinimas taip pat taikomas orlaivio tiekimui ūkio subjektui, kuris pats nėra „oro linijos, už atlygį gabenančios daugiausia tarptautiniais maršrutais“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tačiau kuris įsigyja šį orlaivį, kad jį išimtinai naudotų tokia bendrovė. Taip pat ESTT šioje byloje nurodė, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, PVM neapmokestinimo atvejai turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį, išimtis. Remiantis šiuo sprendimu orlaivio tiekimas asmeniui, kuris nėra oro transporto įmonė, galėtų būti apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, kai tas asmuo įsigyja orlaivį tam, kad jį išimtinai naudotų oro transporto įmonė (pavyzdžiui, išnuomotų orlaivį oro transporto įmonei).

3. Asmuo, orlaivių tiekimo, nuomos ar čarterio veiklai taikantis 0 proc. PVM tarifą, turi turėti apmokestinamojo asmens patvirtinimą, kad jis daugiau nei pusę pajamų per metus gauna iš keleivių (krovinių) vežimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais (kai šios prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad prekės yra patiekto ar paslaugos yra suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais). Priešingu atveju, orlaivių tiekimo bei nuomos veikla būtų apmokestinama taikant standartinį PVM tarifą.

4. Taikant 0 proc. PVM tarifą orlaivių čarteriui, būtina įvertinti sudaryto sandorio esmę bei turinį, šalių sudarytos sutarties sąlygas, surasti požymius, pagal kuriuos galima būtų įvertinti, ar sandorį galima laikyti čarteriu, ar – keleivių (krovinių) vežimo paslaugos teikimu.

Remiantis ESTT praktika byloje C- 97/06 *Navicon*, pažymėtina, kad čarterio sutartis nuo keleivių (krovinių) vežimo sutarties skiriasi tuo, kad čarterio sutartis reikalauja iš asmens, perduoti

teisę naudotis visu ar dalimi lėktuvo (pvz., pagal sutartį orlaivis už atlygį tam tikram laikotarpiui perduodamas kitam asmeniui naudotis juo kaip savininkui), o keleivių (krovinių) pervežimo sutarties atveju vežėjo įsipareigojimas jo kliento atžvilgiu apima tik keleivių (krovinių) pervežimą iš vienos vietos į kitą.

Tais atvejais, kai tarp orlaivio naudotojo ir kitos šalies yra sudaromas susitarimas dėl užsakomojo (čarterinio) skrydžio, kuriame orlaivio naudotojas įsipareigoja kitai šaliai už atlygį tam tikru reisu nuskraidinti keleivius, nugabenti krovinį ir pan., tai pagal tokį susitarimą suteiktos paslaugos bus laikomos keleivių ar krovinių vežimo paslaugomis, jų suteikimo vieta nustatoma pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas, o gautas atlygis apmokestinamas PVM taikant PVM įstatymo 45 straipsnio 6 dalies nuostatas.

#### Pavyzdys

Aviakompanija A su aviakompanija B, kuri daugiau nei pusę pajamų per metus gauna iš keleivių (krovinių) vežimo tarptautiniais maršrutais, sudarė užsakomojo (čarterinio) reiso sutartį dėl keleivių ir jų bagažo gabenimo reisu Vilnius – Paryžius. Pagal šią sutartį aviakompanija B neįgyja teisės valdyti orlaivio, bet įsipareigoja keleivius ir jų bagažą pervežti iš vienos vietos į kitą. Tokios aviakompanijos A teikiamos paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos keleivių vežimo paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant PVM įstatymo 45 straipsnio 6 dalies nuostatas.

5. Orlaivių priežiūros ir remonto veikla taip pat apmokestinama taikant 0 proc. PVM tarifą, jeigu šios paslaugos teikiamos apmokestinamiesiems asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais (kai šios paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad paslaugos yra suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais). Ši nuostata netaikoma orlaiviams, kurie naudojami asmeniniams poreikiams.

6. Orlaivio naudojimu asmeniniams poreikiams turėtų būti laikomi tokie skrydžiai, kai orlaiviu skrendama ne už atlygį asmeniniais tikslais.

Todėl orlaivio naudojimu asmeniniams poreikiams neturėtų būti laikomi tokie skrydžiai, kai jis naudojamas vykdyti veiklą, už kurią gaunamas atlygis, pvz., keleiviams ar kroviniams pervežti, ar kitoms paslaugoms už atlygį teikti, ar valstybės (savivaldybių) institucijų funkcijoms vykdyti. Taip pat orlaivis neturėtų būti laikomas naudojamu asmeniniams poreikiams tuo atveju, kai jis naudojamas veiklai, už kurią kaip tokią tuo metu negaunamas atlygis, pvz., vykimas į tarnybines komandiruotes, tačiau tokia veikla yra sudėtinė valstybės (savivaldybių) institucijų veiklos arba veiklos, už kurią gaunamas atlygis, dalis.

7. Dokumentas, įrodantis, kad orlaivis nėra naudojamas asmeniniams poreikiams tenkinti, yra Civilinės aviacijos administracijos leidimas vykdyti skrydžius. Tais atvejais, kai leidimas vykdyti skrydžius nereikalingas, turi būti pateikti kiti įrodymai, leidžiantys nustatyti, kad orlaivis nėra naudojamas asmeniniams poreikiams ir skrydis yra komercinis. Kitais įrodymais gali būti: oro vežėjo pažymėjimo, orlaivio tinkamumo skraidyti pažymėjimo, orlaivio registracijos pažymėjimo kopijos, taip pat pranešimo Civilinės aviacijos administracijai (kuris teikiamas, kai nereguliarus komercinis skrydis yra vykdomas Bendrijos oro vežėjo pagal Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2408/92 dėl Bendrijos oro vežėjų galimybės naudotis Bendrijos vidaus oro eismo maršrutais) kopija, sutartys bei kiti dokumentai.

8. Taikant 0 proc. PVM tarifą šioje dalyje nurodytų orlaivių priežiūros, remonto, nuomos paslaugoms ar čarteriui turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 *tarp Elmeke NE ir Ypourgos Oikonomikom*. Pagal šios bylos išvadas 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tiesiogiai orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui) teikiamoms paslaugoms ir todėl šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas ankstesniame jų teikimo etape. Pažymėtina, kad

tokiu atveju, kai orlaivio priežiūros, remonto, nuomos ar charterio paslaugų PVM sąskaita faktūra nėra išrašyta orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), tačiau realiai šios paslaugos yra suteiktos orlaivyje ir iš esmės jomis naudojasi orlaivio savininkas (orlaivio naudotojas), tai tokios paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos tiesiogiai orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui) teikiamomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

#### Pavyzdys

Orlaivių remonto įmonė Y su orlaivio savininku sudarė orlaivio remonto darbų sutartį, kurioje įmonė Y įsipareigoja suremontuoti šį orlaivį.

Įmonė Y pati neturi galimybių atlikti tam tikrus suvirinimo darbus remontuojamame orlaivyje. Todėl įmonė Y pasamdo subrangovą – įmonę X, su kuria sudarė sutartį dėl suvirinimo darbų atlikimo remontuojamame orlaivyje.

Įmonė X atliktų suvirinimo darbų PVM sąskaitą faktūrą išrašo įmonei Y. Šiuo atveju įmonė X suvirinimo paslaugą suteikė ne tiesiogiai orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), o įmonei Y. Tačiau realiai suvirinimo darbai buvo atlikti orlaivyje, atitinkančiame PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalyje nurodytus reikalavimus, ir iš esmės šiomis paslaugomis naudojasi orlaivio savininkas (orlaivio naudotojas). Dėl to įmonė X suteiktai suvirinimo paslaugai gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

**3. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas įprastinės ir būtinos šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytiems laivams ir orlaiviams įrangos tiekimas ir montavimas į tokius laivus ir orlaivius, jau įmontuotos tokios įrangos remontas ir priežiūra (įskaitant atvejus, kai įrangos, naudotos šio straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodytuose laivuose ir orlaiviuose, remontas ar priežiūra atliekama šią įrangą išmontavus), atsarginių dalių tiekimas į nurodytus laivus ir orlaivius, taip pat atsarginių dalių nuoma, kai šios dalys įmontuojamos į nurodytus laivus ir orlaivius. Šios dalies nuostatos netaikomos, jei orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams.**

#### Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamas įprastinės ir būtinos įrangos tiekimas bei montavimas į:

1.1. atviroje jūroje plaukiojančius laivus, kurie skirti keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais,

1.2. atviroje jūroje plaukiojančius laivus, skirtus kitokioms paslaugoms už atlygį teikti,

1.3. atviroje jūroje plaukiojančius žvejybos laivus,

1.4. jūrų laivus, skirtus vykdyti paieškos ir gelbėjimo darbus jūroje,

1.5. jūrų žvejybos laivus, naudojamus žvejybai pakrantėse;

1.6. orlaivius, kuriuos naudoja apmokestinamieji asmenys, daugiau nei pusę pajamų per metus gaunantys iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo už atlygį oro transportu tarptautiniais maršrutais (kai ši įranga tiekama ar montuojama į užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms priklausančius orlaivius, tai laikoma, kad įranga yra patiekta (sumontuota) asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais).

2. Pagal [Konvenciją dėl tarptautinės jūrų laivybos sąlygų lengvinimo](#), laivo įrenginiai – tai laive esantys vėlesniam naudojimui skirti daiktai, neįskaitant laivo atsarginių dalių, kurie yra kilnojamojo, bet ne vartojamojo pobūdžio, įskaitant tokius reikmenis kaip gelbėjimo valtytis, gelbėjimo įrenginiai, baldai, škiperio asmeniniai daiktai ir panašiai.

Orlaivio įranga laikomos dalys (išskyrus orlaivio atsargas ir keičiamas atsargines dalis), skirtos naudoti orlaivyje skrydžio metu, taip pat pirmosios pagalbos ir avarinė gelbėjimosi įranga.

Prie įprastinės (standartinės) įrangos būtų galima priskirti įrangą, kuri būna sumontuota laivuose ir orlaiviuose bei esančią minimalią įrangą, kuri būtina, kad būtų išduotas tinkamumo

naudoti pažymėjimas, ir kuri paprastai būna nurodyta laivo ar orlaivio techninėje dokumentacijoje (prie laivo įprastinės įrangos priskiriama ir įranga, naudojama pervežti krovinius, jeigu ji yra sumontuota ar įmontuojama laive). O prie būtinos įrangos priskirtina ta įranga, kuri periodiškai atnaujinama pagal išleidžiamus naujus laivų ir orlaivių įrangos reikalavimus.

Taigi prie įprastinės ir būtinos laivo įrangos, kurių tiekimui taikomas 0 proc. PVM tarifas, galėtų būti priskiriamos šios prekės:

- virtuvės įranga, technika, virtuvės reikmenys ir įrankiai būtini įgulos narių buitinių sąlygų užtikrinimui;

- priešgaisrinė įranga, gelbėjimo valtys, plaustai, liemenės bei pirmai pagalbai būtini medikamentai, jei šie medikamentai privalo būti laive, kad būtų išduotas tinkamumo naudoti laivą pažymėjimas;

- baldai, šiukšlinės, čiužiniai ir pan. skirtos laivo (pvz., kajučių) įrengimui;

- švartavimo lynai, virvės, tvirtinimo ir kita švartavimui skirtai įranga;

- dažai, skiedikliai, tirpikliai, teptukai, voleliai ir pan., jei yra skirti tik laivų remontui ir priežiūrai;

- kompiuterinė įranga (monitoriai, spausdintuvai ir pan.), jei šios priemonės nurodytos laivo techninėje dokumentacijoje ir privalo būti laive;

- radarai ir navigacinės priemonės;

- laivo žurnalai, žemėlapiai, jūrlapiai ir kita speciali spauda ir literatūra;

- patalynė (antklodės, pagalvės) bei jų užvalkalai, rankšluosčiai ar kiti skalbiniai įgulai ir keleiviams;

Tačiau prie įprastinės ir būtinos laivo įrangos nepriskiriamos šios prekės:

- virtuvės įranga, technika, virtuvės reikmenys ir įrankiai skirti naudoti laivų baruose ar restoranuose;

- baru, restoranų baldai (prekystaliai, lentynos);

- įranga ir darbo priemonės (kasos aparatai, juostos, pinigų tikrinimo aparatai, seifai, vitrinos, šaldytuvai, kavos ir kita išpilstymo įranga laivo pardavimo taškuose (parduotuvėse, baruose, restoranuose);

- laivo įgulos uniformos, darbo rūbai, spec. rūbai ir avalynė, darbo saugos priemonės, prijuostės, chalatai, pirštinės.

## 1 pavyzdys

Prancūzijos įmonė L, Lietuvoje įsiregistravusi PVM mokėtoja, iš sandėlio Lietuvoje tiekia specialius dažus, skirtus laivų remontui ir priežiūrai, į jūrų laivus, skirtus keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais. Dažai patiekiami Lietuvos uoste tiesiai į laivą, PVM sąskaita faktūra išrašoma galutiniam pirkėjui – Lietuvos laivybos įmonei – laivo savininkui.

Tiekiami dažai yra specialus produktas, skirtas tik laivų remontui ir priežiūrai. Dėl šių dažų antikoroziųjų ir kitų techninių savybių jie yra būtini tam, kad laivas atitiktų Tarptautinės Jūrų Organizacijos nustatytus standartus dėl laivų techninės būklės ir galėtų būti eksploatuojamas. Nudažius laivą, dažai tampa neatskiriama jo dalimi. Todėl specialūs dažai, skirti laivams, gali būti laikomi įprastinės ir būtinos laivų įrangos dalimi.

Atsižvelgiant į šias aplinkybes, įmonės L tiekiami dažai, remiantis PVM įstatymo 43 straipsnio 3 dalies nuostatomis, apmokestinami 0 proc. PVM tarifu.

## 2 pavyzdys

Lietuvos bendrovė A PVM mokėtoja Lietuvoje pardavė orlaivio dalis (sėdynes) lizingo bendrovei B, orlaivio dalys (sėdynės) buvo instaliuojamos orlaivyje, kuris pagal veiklos nuomos sutartį jau buvo perduotas naudojimui oro linijų bendrovei C, orlaivis buvo naudojamas išimtinai keleivių (krovinių) gabenimui už atlygį tarptautiniais maršrutais ir ši paskirtis buvo žinoma orlaivio dalių (sėdynių) pardavimo metu.

Atsižvelgiant į aplinkybes, kad orlaivis buvo naudojamas išimtinai keleivių (krovinių) gabenimui už atlygį tarptautiniais maršrutais, ši paskirtis buvo žinoma orlaivio dalių (sėdynių) pardavimo metu ir Bendrovė A turi tai įrodančius dokumentus, tai orlaivio dalių (sėdynių), kai jos tiekiamos kaip įprastinė (standartinė) įranga, kuri būtina, kad būtų išduotas orlaivio tinkamumo naudoti pažymėjimas, pardavimas galėtų būti apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 3 dalies nuostatas.

3. Taikant 0 proc. PVM tarifą taip pat apmokestinamas jau įmontuotos tokios įrangos remontas ir priežiūra (įskaitant atvejus, kai įrangos remontas ar priežiūra atliekama šią įrangą išmontavus).

4. Be to, taikant 0 proc. PVM tarifą taip pat apmokestinamas atsarginių dalių tiekimas į minėtus laivus ir orlaivius.

Pagal minėtą [Konvenciją dėl tarptautinės jūrų laivybos sąlygų lengvinimo](#), laivo atsarginėmis dalimis laikomos detalės remontui arba keitimui, skirtos įmontuoti į laivą, kuris jas gabena.

Orlaivio atsarginėmis dalimis laikomos dalys, skirtos taisyti orlaivį ar keisti jo sugedusias dalis, tarp jų ir varikliai bei oro sraigtai.

5. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šios nuostatos netaikomos, jei orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams.

6. Remiantis ESTT praktika byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom*, 0 proc. PVM tarifas įprastinės ir būtinios įrangos tiekimui bei montavimui į šiame straipsnyje nurodytus laivus ar orlaivius, taip pat jau įmontuotos tokios įrangos remontui ir priežiūrai taikomas tokiu atveju, kai ši įranga tiekama ar montavimo paslaugos teikiamos tiesiogiai laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilyginto asmens) ar orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

Kai įprastinės ir būtinios įrangos montavimo paslaugų PVM sąskaita faktūra nėra išrašoma laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilyginto asmens) ar orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), tačiau realiai šios paslaugos yra atliktos laive ar orlaivyje ir iš esmės tomis paslaugomis naudojasi laivo ar orlaivio savininkas, tai tokios paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos tiesiogiai laivo ar orlaivio savininkui teikiamomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

#### Pavyzdys

Įmonė A patiekia standartinę laivo įrangą, kuri skirta pervežti krovinius, įmonei B (neatsiskleidusiai tarpininkei). Šią įrangą įmonė B sumontuoja laive, tai tokiu atveju įmonė A negali taikyti 0 proc. PVM tarifo, kadangi įmonė B nėra laivo savininkė.

#### 4. Taikant 0 procentų PVM tarifą taip pat apmokestinamos:

**1) paslaugos, reikalingos šio straipsnio 1 dalyje nurodytiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti;**

#### Komentaras

1. Taikant 0 proc. PVM tarifą paslaugoms, reikalingoms komentuojamo straipsnio 1 dalyje nurodytiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom*. ESTT paaiškino, kad atleidimas nuo PVM turi būti aiškinamas siaurai ir nurodė, kad 0 proc. PVM gali būti taikomas tik tiesiogiai laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui) teikiamoms paslaugoms ir todėl šioms paslaugoms 0 proc. PVM

tarifas negali būti taikomas ankstesniame jų teikimo etape. Pažymėtina, kad tokiu atveju, kai paslaugų, reikalingų komentuojamo straipsnio 1 dalyje nurodytiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, PVM sąskaitos faktūros nėra išrašomos laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui), tačiau realiai šios paslaugos yra suteiktos laive ir iš esmės jomis naudojasi laivo savininkas (laivo valdytojas ar kitas laivo savininkui prilygintas asmuo), tai tokios paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos tiesiogiai laivo savininkui teikiamomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

#### Pavyzdys

Laivų remonto įmonė Y su laivo savininku sudarė laivo remonto darbų sutartį, kurioje įmonė Y įsipareigoja laivą suremontuoti taip, kad jis po remonto iš karto galėtų būti pradėtas eksploatuoti. Remiantis tarptautiniais reikalavimais, tam, kad laivas po remonto galėtų būti pradėtas eksploatuoti, turi būti atlikti laivo korpuso metalo matavimai. Atlikti šiuos matavimus įmonė Y neturi techninių galimybių ir dėl to ji su įmone X sudaro sutartį, kurioje įmonė X įsipareigoja įmonės Y suremontuotame laive atlikti laivo korpuso metalo storio matavimus, o PVM sąskaitą faktūrą už šią paslaugą išrašyti įmonei Y.

Laivo korpuso metalo matavimo paslauga gali būti laikoma paslauga, būtina laivo tiesioginiams poreikiams tenkinti, nes, kaip buvo minėta, neatlikus šių matavimų laivas negalės būti pradėtas eksploatuoti. Šios paslaugos PVM sąskaitą faktūrą įmonė X išrašo ne laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui), o įmonei Y. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad ši paslauga yra suteikta laive ir realiai ja naudojasi laivo savininkas, įmonė X suteiktai laivo, plaukiojančio atviroje jūroje, korpuso matavimo paslaugai gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

2. Paslaugomis, reikalingomis laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti laikomos Klaipėdos valstybinio jūrų uosto paslaugos, už kurias imamos uosto rinkliavos, nustatytos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. kovo 5 d. [nutarimu Nr. 245](#) „Dėl Klaipėdos valstybinio jūrų uosto rinkliavų rūšių, jų maksimalių dydžių sąrašo ir taikymo principų aprašo patvirtinimo“.

#### Pavyzdys

Į Klaipėdos uostą atplaukė vilkikai ir pontonai, kurie yra įregistruoti jūrų laivų registruose, tačiau laivų agentai nepateikė jokių įrodymų, kad laivai naudojami atviroje jūroje. Taigi Klaipėdos uosto direkcija, apskaičiuodama uosto rinkliavas ar teikdama kitas šiems laivams skirtas paslaugas, 0 proc. PVM tarifo taikyti negali. 0 proc. PVM tarifas galėtų būti taikomas tik tuo atveju, jeigu atitinkami įrodymai būtų pateikti.

3. Atkreiptinas dėmesys, kad ESTT sprendime C-33/16 A Oy konstatavo, kad siekiant neapmokestinti PVM paslaugų (apmokestinti jas taikant 0 proc. PVM tarifą), skirtų atviroje jūroje plaukiojantiems laivams, skirtiems keleiviams ir / arba kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ar kitokioms paslaugoms teikti, turi būti ryšys tarp suteiktų paslaugų ir atitinkamo laivo naudojimo.

Todėl taikant 0 proc. gali būti apmokestinamos ir kitos paslaugos, už kurias neimamos uosto rinkliavos, jeigu jos yra skirtos laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti. Prie tokių paslaugų galima būtų priskirti laivo švartavimo, saugojimo, priešgaisrinės apsaugos, įgulos tiekimo, locmano, kitas tiesiogiai laivui teikiamas paslaugas (balastinių vandenų ir šiukšlių priėmimo ir perdirbimo, laivo vandens bei nuotekų cheminės analizės) ir panašias paslaugas.

#### Pavyzdys

Įmonė X Lietuvoje savo vardu perka paslaugas (pvz., laivo švartavimas, krantinės rinkliava), kurias vėliau perparduoda laivo savininkui (užsienio įmonėms). Šios paslaugos pagal PVM įstatymo

13 straipsnio 4 dalies nuostatas PVM tikslais laikomos su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusiomis paslaugomis, todėl, jei šios paslaugos suteiktos šalies teritorijoje, tai PVM objektas Lietuvoje.

Su laivais susijusios paslaugos, kurių teikimas yra PVM objektas Lietuvoje, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą, jei šių paslaugų teikimas atitinka PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus t. y. vienas iš esminių reikalavimų 0 proc. PVM tarifui taikyti yra siejamas su tuo, ar paslaugos teikiamos laivams, kurie laikomi nustatytus kriterijus atitinkančiais laivais - atviroje jūroje plaukiojantys laivai, skirti keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, atviroje jūroje plaukiojantys žvejybos laivai, jūros laivai, skirti paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, jūrų žvejybos laivai, naudojami žvejybai pakrantėse ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti.

Vadinasi, jeigu laivas, kuriam teikiamos laivo švartavimo, krantinės paslaugos atitinka aukščiau nurodytus kriterijus ir šios paslaugos teikiamos laivo savininkui, tai jos apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą. Reikia turėti įrodymus, jog laivai naudojami atviroje jūroje.

Kai tokios paslaugos teikiamos užsienio šalyje, toks paslaugų teikimas ne PVM objektas Lietuvoje.

Taip pat taikant 0 proc. gali būti apmokestinamos krovinių pakrovimo į laivą išvykimo uoste ir iškrovimo atvykimo uoste paslaugos, neatsižvelgiant į tai, ar paslaugos yra teikiamos laivo savininkui ar valdytojui, kadangi šios paslaugos būtinos, norint, kad krovinsys būtų nugabentas.

#### 1 pavyzdys

Įmonė teikia laivų agentavimo paslaugas laivams, atitinkantiems PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nustatytus reikalavimus. Kokių PVM tarifų apmokestinamos šios paslaugos?

Laivų agentavimu yra laikomas paslaugų, susijusių su laivyba, teikimas pagal sutartį su laivo savininku, frachtuotoju, operatoriumi ar valdytoju, įskaitant jų interesų atstovavimą uosto ir valstybės institucijose, teisėtvarkos ir teisėsaugos organuose, tarpininkavimą parduodant ir perkant laivus, tarpininkavimą frachtuojant laivus ir charterio sąlygų laikymosi kontrolę, frachto ir charterinių paslaugų mokesčių rinkimą, atsiskaitymą su uosto subjektais, muitinės ir krovinio dokumentų tvarkymą, laivo įplaukimo ir išplaukimo, pakrovimo, iškrovimo, remonto, techninio ir materialinio tiekimo organizavimą.

Apmokestinant laivo agento teikiamas paslaugas PVM, reikia įvertinti kiekvieną paslaugą atskirai.

Pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 4 dalies nuostatas, taikant 0 proc. PVM tarifą apmokestinamos paslaugos, reikalingos atviroje jūroje plaukiojantiems laivams, skirtiems keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, atviroje jūroje plaukiojantiems žvejybos laivams, jūros laivams, skirtiems paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, jūrų žvejybos laivams, naudojamiems žvejybai pakrantėse ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti.

Šias įstatymo nuostatas laivo agentas gali taikyti teikiamoms muitinės ir krovinio dokumentų tvarkymo, laivo įplaukimo ir išplaukimo, pakrovimo, iškrovimo, remonto, techninio ir materialinio tiekimo organizavimo paslaugoms, kai paslaugos, kurias jis teikia ar dėl kurių atstovauja, realiai yra suteiktos laive ir iš esmės jomis naudojasi laivo savininkas (arba kitas laivo savininkui prilygintas asmuo).

PVM įstatymo 52 straipsnyje nustatyta, kad atstovavimo (agento) paslaugos, kai kito vardu ir sąskaita dalyvaujama prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje, kuriam pagal šio įstatymo 43 straipsnio nuostatas taikomas 0 proc. PVM tarifas, apmokestinamos taikant 0 proc. PVM tarifą.

Pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatas, 0 proc. PVM tarifui apmokestinama atviroje jūroje plaukiojančių laivų, skirtų keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais

maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, atviroje jūroje plaukiojančių jūrų žvejybos laivų, jūrų žvejybų laivų, naudojamų žvejybai pakrantėse, jūrų laivų, skirtų paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, tiekimas, o taip pat šių laivų priežiūra, remontas ir (arba) pertvarkymas, taip pat nuoma ar čarteris.

Todėl laivo agento teikiamos tarpininkavimo paslaugos parduodant ir perkant 0 proc. PVM tarifu apmokestinamus laivus, taip pat parduodant ir perkant 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas paslaugas, reikalingas tokiems laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, apmokestinamos 0 proc. PVM tarifu.

## 2 pavyzdys

Į Klaipėdos valstybinį jūrų uostą atvyksta iš kitų valstybių laivai (žemkasės, žemsiurbės, baržos), kurie už atlygį gilina uostą. Šie laivai į atvirą jūrą išplaukia kelis kartus per visą darbo laiką. Vadinasi šie laivai iš esmės nėra naudojami plaukioti atviroje jūroje, todėl jie neatitinka PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytų kriterijų, todėl šiuo atveju tiesioginio aptarnavimo paslaugoms 0 proc. PVM tarifas netaikomas.

4. Pažymėtina, kad prie paslaugų, reikalingų laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, nepriskiriamos tokios paslaugos, kaip:

1) įgulos narių pervežimas iš aerouosto į jūrų uostą / iš jo ir į aerouostą;  
2) įgulos narių apgyvendinimas ir maitinimas viešbutyje, kai jie apsistoja viešbutyje pakeliui į laivą;

3) įgulos narių asmeninių rūbų valymo, skalbimo paslaugos (kai asmeniniai ir darbiniai rūbai skalbiami kartu ir nėra galimybės nustatyti, ar buvo skalbti asmeniniai, ar darbiniai rūbai, skalbimo paslaugos nelaikomos paslaugomis, reikalingomis laivams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti ir tiesioginiams jų poreikiams tenkinti);

3) įgulos narių gydymo bei nugabenimo pas gydytoją ir parvežimo atgal paslaugos;

4) teisės įvažiuoti į uosto teritorijoje stovintį laivą suteikimas (išduodant leidimą įvažiuoti į šią teritoriją), kai leidimai išduodami asmenims, kurie nėra laivo įgulos nariai ir nėra laivo valdytojo darbuotojai, bet atliks laive remonto arba techninės apžiūros darbus (už išduotus leidimus apmoka laivo valdytojas);

6) transporto kurjerių paslaugos, pervežant laivo ir jo įgulos dokumentus iš šalies teritorijoje stovinčio laivo už šalies teritorijos ribų.”

**2) paslaugos, teikiamos šio straipsnio 2 dalyje nurodytiems asmenims, reikalingos orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti. Šio punkto nuostatos netaikomos, jei orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams.**

## Komentaras

1. 0 proc. PVM tarifas paslaugoms, reikalingoms orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, taikomas tik tokiu atveju, kai šios paslaugos teikiamos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais (šio punkto nuostatos netaikomos, jei orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams). Kai šios paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad paslaugos yra suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

2. Paslaugomis, reikalingomis orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti yra laikomos oro navigacijos ir naudojimosi oro uostu paslaugos, už kurias imamos rinkliavos vadovaujantis Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro 2011 m.

vasario 28 d. [įsakymu Nr. 3-118](#) (toliau – Įsakymas Nr. 3-118). „Dėl rinkliavų už naudojimąsi oro uostais nustatymo ir mokėjimo tvarkos aprašo patvirtinimo”.

Įsakyme Nr. 3-118 nustatyta, kad už naudojimąsi oro uosto įrenginiais ir jame teikiamomis paslaugomis, reikalingais orlaiviams kilti, tūpti, stovėti ir apšviesti, taip pat keleiviams aptarnauti ir kroviniams tvarkyti imamos rinkliavos. Oro uosto paslaugos, už kurias imamos rinkliavos laikomos paslaugomis, susijusiomis su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktams, todėl tokių paslaugų suteikimo vieta yra Lietuva ir jos apmokestinamos PVM Lietuvoje.

### 1 pavyzdys

Atliekant mokomuosius skrydžius yra teikiamos avarinių gelbėjimo darbų ir naudojimosi signaliniais žibintais paslaugos (už kurias imamos oro uostų rinkliavos). Tokios paslaugos laikomos su nekilnojamuoju turtu susijusiomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą, tačiau galėtų būti taikomas 0 proc. PVM tarifas, jei šių paslaugų pirkėjas yra oro transporto įmonė, kuri atitinka PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalyje nustatytus reikalavimus.

Kadangi pagal [Lietuvos Respublikos aviacijos įstatymo](#) nuostatas, oro navigacijos paslaugas gali teikti bet kuri įmonė (ne vien tik valstybės įmonė), nustatyta tvarka įgijusi oro navigacijos paslaugų teikėjo pažymėjimą, tai oro navigacijos paslaugų (tame tarpe ir oro eismo paslaugų) teikimas PVM įstatymo prasme nelaikomas valstybės ar savivaldybių veikla, bet yra laikomas ekonomine veikla ir PVM objektu. 0 proc. PVM tarifas oro navigacijos paslaugoms taikomas tokiu atveju, kai tos paslaugos teikiamos apmokestinamiesiems asmenims daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais. Kai šios paslaugos teikiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad paslaugos yra suteiktos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

### 2 pavyzdys

Susisiekimo ministras įsakymu Nr. X paskyrė valstybės įmonę A (turinčią atitinkamą oro navigacijos paslaugų teikėjo pažymėjimą) teikti oro eismo paslaugas civiliams ir valstybės orlaiviams. Įmonė A teikia ne tik oro eismo paslaugas (kurios yra sudedamoji oro navigacijos paslaugų dalis), bet ir kitokias oro navigacijos paslaugas, už kurias imamos Vyriausybės nutarimu nustatytos rinkliavos. Tokias paslaugas įmonė A teikia tiek Lietuvos, tiek užsienio šalių oro transporto įmonėms. Ar įmonės A teikiamos oro navigacijos paslaugos yra PVM objektas, jei taip – ar šios paslaugos gali būti apmokestinamos PVM, taikant 0 proc. PVM tarifą?

Įmonės A teikiamos oro navigacijos paslaugos laikomos ekonomine veikla ir yra PVM objektas. Įmonės A teikiamos oro navigacijos paslaugos laikomos paslaugomis, reikalingomis orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti. Įmonė A, vadovaudamasi PVM įstatymo 43 straipsnio 4 dalies nuostatomis, šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifą gali taikyti tokiu atveju, kai šias paslaugas ji teikia apmokestinamiesiems asmenims daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

3. Taikant 0 proc. PVM tarifą taip pat apmokestinamos ir kitos minėtų orlaivių tiesioginio aptarnavimo paslaugos, t. y. tos paslaugos, kurios teikiamos tiesiogiai orlaiviui aptarnauti, tačiau už jas nenustatyta oro uosto rinkliava. Prie kitų orlaivio tiesioginio aptarnavimo paslaugų galima būtų priskirti tokias paslaugas kaip: vidinis ir išorinis orlaivio valymas, vandens sistemų užpildymas, sniego ir ledo šalinimas, orlaivio parkavimas, saugojimas angaruose, pilotavimo, skrydžių palydovų nuomos ir pan.

## 1 pavyzdys

Įmonės A darbuotojai, skrydžių palydovai, kitai Lietuvos įmonei – aviakompanijai teikia paslaugas, susijusias su pagalba skrydžių orlaiviais metu, t. y.: skrydžio dokumentų patikrą; prieš skrydį būtinų su skrydžio saugumu susijusių patikrinimų atlikimą; rūpinimąsi orlaivio švara ir tvarka prieš skrydį, skrydžio metu ir po jo; su skrydžio saugumu susijusias konsultacijas ir instruktažus; galimą pasiruošimą avariniam nutūpimui; orlaiviu skrendančių klientų prašymų ir skundų sprendimą; kitokią pagalbą orlaivio pilotams, kitiems įgulos nariams ir keleiviams.

Bendrovės teikiamų paslaugų esmė yra aprūpinti aviakompaniją personalu, t. y. Bendrovė aviakompanijai teikia aprūpinimo personalu (skrydžių palydovų nuomos) paslaugas. Tokios paslaugos reikalingos orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti ir tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, todėl, kai jos teikiamos Lietuvoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui – aviakompanijai, kuri daugiau kaip pusę pajamų per metus gauna iš keleivių vežimo ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, joms apmokestinti taikomas 0 proc. PVM tarifas.

## 2 pavyzdys

Įmonė A teikia orlaivio detalių vežimo paslaugas kitai Lietuvos įmonei B. Prekės vežamos maršrutu Lietuva – Prancūzija. Tokios paslaugos nėra tiesiogiai skirtos orlaiviams ar jų kroviniams aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, todėl joms PVM įstatymo 43 straipsnio nuostatos netaikomos, tokios paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu (PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalis).

4. Taikant 0 proc. PVM tarifą paslaugoms, reikalingoms orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, turi būti atsižvelgiama į ESTT praktiką byloje C-181/04-C-183/04 tarp *Elmeka NE ir Ypourgos Oikonomikom*. Remiantis šios bylos išvadomis, atleidimas nuo PVM turi būti aiškinamas siaurai ir 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tiesiogiai orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui) teikiamoms paslaugoms ir todėl šioms paslaugoms 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas ankstesniame jų teikimo etape. Pažymėtina, kad tokiu atveju, kai paslaugų, reikalingų komentuojamo straipsnio 2 dalyje nurodytiems orlaiviams ar jų kroviniams tiesiogiai aptarnauti bei tiesioginiams jų poreikiams tenkinti, PVM sąskaita faktūra nėra išrašoma orlaivio savininkui (orlaivio naudotojui), tačiau realiai šios paslaugos yra suteiktos orlaivyje ir iš esmės jomis naudojasi orlaivio savininkas (orlaivio naudotojas), tai tokios paslaugos PVM įstatymo prasme laikomos tiesiogiai orlaivio savininkui teikiamomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

## Pavyzdys

Įmonė A su orlaivio savininku, kuris daugiau kaip pusę pajamų per metus gauna iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, sudarė sutartį, kurioje įsipareigojo atlikti orlaivių valymo paslaugas.

Dėl techninių galimybių įmonė A tam tikrą laikotarpį negalėjo pati atlikti išorinių orlaivių valymo paslaugų ir šioms paslaugoms atlikti pasisamdė įmonę B.

Įmonė B orlaivių išorinio valymo paslaugų, kurios yra reikalingos orlaiviams aptarnauti, PVM sąskaitą faktūrą išrašo ne orlaivio savininkui, o įmonei A. Tačiau įmonė B orlaivių valymo paslaugas atliko orlaivyje, o šiomis paslaugomis realiai naudojasi orlaivio savininkas. Todėl įmonė B orlaivio valymo paslaugoms gali taikyti 0 proc. PVM tarifą.

5. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šios straipsnio dalies nuostatos netaikomos tais atvejais, kai orlaiviai naudojami asmeniniams poreikiams (plačiau apie orlaivių naudojimą asmeniniams poreikiams žr. PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalies komentarą).