

#### 44 straipsnis. Laivų ir orlaivių atsargos

1. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai prekės tiekiamos kaip atsargos į šio Įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytus laivus, taip pat į iš šalies teritorijos išplaukiančius ir už šalies teritorijos ribų plaukiančius karo laivus.

#### **Komentaras**

1. Taikant 0 proc. ~~entų~~ PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai jos tiekiamos kaip atsargos į PVM Įstatymo 43 straipsnio 1 dalyje nurodytus laivus:

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;

Plačiau apie šiuos laivus žr. PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies komentarą.

Taikant 0 **proc.** PVM tarifą atsargoms, ~~siūlome atkreiptinas dėmesys į Europos Teisingumo teismo ESTT bylos Nr. C-185/89 Staatssecretaris van Financiën v Velker International Oil Company Ltd NV išvadas dėl 0 (nulinio) **proc.** PVM tarifo taikymo prekėms, tiekiamoms kaip atsargos, į laivus. Šioje byloje buvo konstatuota, kad 0 (nulinis) **proc.** PVM tarifas gali būti taikomas tik prekių tiekimui tokiam pirkėjui, kuris jas sunaudos kaip atsargas, ir negali būti plečiamai taikomas ankstesnėse prekių tiekimo grandyse. Todėl, kai įmonė prekes kaip atsargas tiekia agentui (jam išrašo PVM sąskaitas faktūras), bet ne laivo savininkui (laivo valdytojui ar kitam laivo savininkui prilygintam asmeniui), tai ji tokiam prekių tiekimui 0 (nulinio) **proc.** PVM tarifo negali taikyti. Šiuo atveju laivo agentas įmonės ir laivo atžvilgiu veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas (t. y. kaip tikrasis prekių pirkėjas ir pardavėjas) ir PVM įstatymo požiūriu laikoma, kad jis iš įmonės įsigytas prekes perparduoda laivui.~~

Jeigu laivo agentas veiktų kaip atsiskleidęs tarpininkas ir atsargų tiekimo sandoryje laivui teiktų tik tarpininkavimo paslaugą, tai būtų laikoma, kad įmonė prekes kaip atsargas tiesiogiai tiekia laivui ir dėl to šioms prekėms galėtų taikyti 0 (nulinį) **proc.** PVM tarifą. Laivo agentas, vadovaudamasis PVM įstatymo 52 straipsnio nuostatomis, savo teikiamoms tarpininkavimo dėl laivo aprūpinimo atsargomis paslaugoms galėtų taikyti 0 (nulinį) **proc.** PVM tarifą.

Tačiau, nagrinėjant prekių, skirtų aprūpinti laivus atsargomis, apmokestinimo 0 **proc.** PVM tarifu klausimą, būtina atsižvelgti ir į ESTT sprendimą byloje C-526/13 *UAB Fast Bunkering Klaipėda*. Remiantis šios bylos praktika, esant tam tikroms aplinkybėms (pavyzdžiui, kai neatsiskleidusiam tarpininkui nors pagal civilinės teisės nuostatas ir pereina nuosavybės teisė į prekes, skirtas aprūpinti laivus atsargomis, tačiau realiai jis neįgyja teisės disponuoti šiomis prekėmis kaip savininkas), laikoma, kad prekės, skirtos aprūpinti laivus atsargomis, buvo patiekto tiesiogiai laivo valdytojui, o ne neatsiskleidusiam tarpininkui, ir dėl to tokiam tiekimui gali būti taikomas 0 **proc.** PVM tarifas.

#### **Pavyzdys**

<p>Lietuvos įmonė A tiekia variklių alyvą kaip atsargas laivo valdytojui <del>kitai Lietuvos įmonei B, kuri remontuoja į Klaipėdos uostą atplaukusį</del> (užsienio įmonei priklausančiam žvejybos laivui). Užsakymą alyvai patiekti atsiuntė Lietuvos įmonė B (neatsiskleidusi tarpininkė). Įmonė A, supylusi alyvą į laivą, išrašo PVM sąskaitą faktūrą įmonei B. Įmonė B tik perrašo PVM sąskaitą faktūrą laivo savininkui. Taigi vadovaujantis ESTT sprendimu</p>
---

byloje C-526/13 *UAB Fast Bunkering Klaipėda*, įmonė A galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą tiekiamai variklių alyvai.

Tačiau, jei įmonė A patiekia variklių alyvą įmonei B, o laivo aptarnavimo paslaugas teikia (supila variklių alyvą į laivą) pati įmonė B, tai tokiu atveju turi būti atsižvelgiama į ESTT sprendimą byloje C-185/89 *Staatssecretaris van Financiën v Velker International Oil Company Ltd NV*, pagal kurį 0 proc. PVM tarifas nėra taikomas, kadangi įmonė B nėra laivo savininkė ir, teikdama minėtas paslaugas, ji realiai disponuoja prekėmis (variklių alyva) kaip jų savininkė.

2. Šio straipsnio nuostatos taip pat taikomos ir iš šalies teritorijos išplaukiantiems karo laivams. Karo laivo sąvoka yra apibrėžta [Lietuvos Respublikos Klaipėdos valstybinio jūrų uosto įstatymo](#) 2 straipsnyje. Karo laivu yra vadinamas valstybės karinėms pajėgoms priklausantis ir tai patvirtinančiais tos valstybės išoriniais ženklais pažymėtas laivas, kuriam vadovauja į šias pareigas paskirtas tos valstybės vyriausybės karininkas (jo pavardė turi būti įrašyta atitinkamame karininkų sąrašė arba analogiškame dokumente) ir kurį aptarnauja įgula, laikydamasi reguliariųjų karinių pajėgų drausmės.

3. ~~Atsargų tiekimo į laivus orlaivius tvarką nustatoyta Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklės (toliau – Atsargų tiekimo taisyklės), patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. [nutarime Nr. 792](#) „Dėl atsargų laivams ir orlaiviams tiekimo tvarkos patvirtinimo“ (toliau – [Nutarimas Nr. 792](#)) „Dėl akcizų lengvatų taikymo, energinių produktų žymėjimo bei laivų ir orlaivių atsargų tiekimo taikant 0 procentų pridėtinės vertės mokesčio tarifą tvarkos aprašo patvirtinimo“.~~

~~Atsargų tiekimo laivams ir orlaiviams tvarką, kai tiekiant šias atsargas turi būti įforminami muitinės sankeionuoti veiksmai, nustato Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2005-12-29 [įsakymas Nr. 1B-852](#) „Dėl atsargų laivams ir orlaiviams tiekimo taisyklių patvirtinimo“.~~

4. ~~Pagal [Konvenciją dėl tarptautinės jūrų laivybos sąlygų lengvinimo, laivo atsargos – prekės, kurios naudojamos laive, įskaitant vartojamojo pobūdžio prekes \(maisto produktai, įskaitant alkoholinius gėrimus, tabako gaminius, vanduo ir kita\), keleiviams ir įgulai parduosimas prekes, kurą ir tepalus, bet išskyrus laivo įrenginius ir laivo atsargines dalis \(kas laikoma laivo įrenginiais ir atsarginėmis dalimis žr. PVM įstatymo 43 straipsnio 3 dalies komentarą\).](#)~~

~~Orlaivių ir laivų atsargomis yra vadinamos prekės (maisto produktai, įskaitant alkoholinius gėrimus, tabako gaminius, vanduo ir kita), skirtos keleiviams ir (arba) įgulos nariams naudoti (vartoti) laivuose ir (arba) orlaiviuose, taip pat degalai (variklių kuras) (toliau – kuras) ir tepalai, išskyrus atsargines dalis ir įrangą~~

~~Laivo įranga laikomi laive esantys, vėlesniam naudojimui skirti daiktai, neskaitant laivo atsarginių dalių, kurie nėra vartojamojo pobūdžio, įskaitant tokius reikmenis kaip navigaciniai, denio, gelbėjimo įrenginiai, kajučių įranga ir panašiai.~~

~~Orlaivio arba laivo atsarginės dalys yra detalės, skirtos remontui arba keitimui orlaiviui arba laivui, kuris jas gabena. Orlaivio atsargų gavėju gali būti orlaivio valdytojas arba orlaivio vadas, arba kitas orlaivio valdytojo ar vado įgaliotas įgulos narys. Laivo atsargų gavėju gali būti laivo valdytojas (laivo savininkas, operatorius, frachtuotojas arba kurio nors iš šių asmenų įgaliotas asmuo) arba laivo kapitonas, arba kitas laivo kapitono įgaliotas įgulos narys.~~

1 pavyzdys

Ar maisto produktų tiekimas į Klaipėdos uostą atplaukusiam užsienio žvejybiniam laivui gali būti apmokestinamas 0 procentų PVM tarifu?

Jei maisto produktai yra tiekiami kaip atsargos į užsienio žvejybinį laivą, tai tokių prekių tiekimas yra apmokestinamas taikant 0 proc. ~~entų~~ PVM tarifą.

## 2 pavyzdys

Ar kuro tiekimas remontuojamam jūrų laivui, skirtam keleiviams vežti, stovinčiam Klaipėdos uoste, gali būti apmokestinamas 0 proc. ~~entų~~ PVM tarifu?

Jei kuras tiekiamas kaip atsargos į jūrų laivą, skirtą keleiviams vežti tarptautiniais maršrutais ar kitokioms paslaugoms už atlygį teikti, tai kuro tiekimas į tokį laivą apmokestinamas taikant 0 proc. ~~entų~~ PVM tarifą.

5. Asmuo, pritaikęs 0 (~~nulinį~~) **proc.** PVM tarifą, privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į laivą važtaraštį, kurių rekvizitai yra nustatyti ~~Atsargų tiekimo taisyklėse~~ **Nutarime Nr. 792**, muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar pan.), įrodančius, kad prekės ~~pateiktos~~ **patiektos** kaip atsargos į laivus ~~ar orlaivius~~.

**2. Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai jos tiekiamos kaip atsargos į orlaivius 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.**

## Komentaras

1. Pagrindinis kriterijus, kuriuo reikia vadovautis norint ~~pritaikyti~~ 0 (~~nulinį~~) **proc.** PVM tarifą prekėms, tiekiamoms kaip atsargos į orlaivius, yra tai, kad tokių prekių pirkėjas turi būti asmuo, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantis iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais. Kai šios prekės tiekiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad prekės yra patiektos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

## Pavyzdys

Ar kuro tiekimas remontuojamam orlaiviui gali būti apmokestinamas 0 proc. ~~entų~~ PVM tarifu?

Jei kuras tiekiamas kaip atsargos į orlaivį asmeniui, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunančiam iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, tai kuro tiekimas į tokį orlaivį apmokestinamas taikant 0 proc. ~~entų~~ PVM tarifą.

2. Pažymėtina, kad remiantis ~~Europos Teisingumo teismo~~ **ESTT** bylos Nr. C-185/89 *Staatssecretaris van Financiën v. Velker International Oil Company Ltd NV* išvadamis, 0 (~~nulinis~~) **proc.** PVM tarifas gali būti taikomas tik prekių tiekimui tokiam pirkėjui, kuris jas sunaudos kaip atsargas, ir negali būti plečiamai taikomas ankstesnėse prekių tiekimo grandyse. Todėl, kai įmonė prekes kaip atsargas tiekia ne tiesiogiai asmeniui, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunančiam iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais, o tarpininkui (jam išrašo ~~PVM~~-atsargų PVM sąskaitas faktūras), tai ji tokiam prekių tiekimui 0 (~~nulinio~~) **proc.**-PVM tarifo negali taikyti. Šiuo atveju tarpininkas įmonės ir asmens, kuris sunaudos įsigytas atsargas, atžvilgiu veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas (t. y. kaip tikrasis prekių pirkėjas ir pardavėjas) ir PVM įstatymo požiūriu laikoma, kad jis iš įmonės įsigytas prekes perparduoda minėtam asmeniui.

Jeigu tarpininkas veiktų kaip atsiskleidęs tarpininkas ir atsargų tiekimo sandoryje asmeniui, kuris sunaudos įsigytas atsargas, teiktų tik tarpininkavimo paslaugą, tai būtų laikoma, kad įmonė prekes kaip atsargas tiesiogiai tiekia šiam asmeniui ir dėl to šioms prekėms galėtų taikyti 0 (~~nulinį~~) proc. PVM tarifą.

**3. Atsargų tiekimo į orlaivius tvarka nustatyta [Nutarimu Nr. 792](#). Orlaivių atsargomis laikomos prekės (maisto produktai, įskaitant alkoholinius gėrimus, tabako gaminiai, vanduo ir kt.), skirtos keleiviams ir (arba) įgulos nariams naudoti orlaiviuose, taip pat degalai (variklių kuras) ir tepalai, išskyrus atsarginės dalis ir įrangą (kas laikoma orlaivio įranga ir atsarginėmis dalimis žr. PVM įstatymo 43 straipsnio 3 dalies komentarą). Orlaivio atsarginėmis dalimis – detalės remontui arba keitimui, skirtos orlaiviui, kuris jas gabena. Orlaivio atsargų gavėju gali būti orlaivio valdytojas arba orlaivio vadas, arba kitas orlaivio valdytojo ar vado įgaliotas įgulos narys.**

~~3.~~ **4.** Asmuo, pritaikęs 0 (~~nulinį~~) proc. PVM tarifą, privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į orlaivį važtaraštį, muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar kt.), įrodančius, kad prekės ~~pateiktos~~ **patiektos** kaip atsargos į orlaivį asmeniui, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunančiam iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais. Kai atsargos tiekiamos užsienio apmokestinamiesiems asmenims – oro transporto įmonėms, tai laikoma, kad jos yra patiektos asmenims, daugiau kaip pusę pajamų per metus gaunantiems iš keleivių ir (arba) krovinių vežimo ar kitokių paslaugų teikimo už atlyginimą oro transportu tarptautiniais maršrutais.

~~Atsargų krovimo į orlaivį atveju privaloma išrašyti atsargų pakrovimo į orlaivį važtaraštį. Važtaraščio rekvizitai yra nustatyti Atsargų tiekimo taisyklėse.~~

**3. Šiame Įstatyme atsargomis laikomos prekės (maisto produktai ir kitos), skirtos keleiviams ir (arba) įgulos nariams naudoti nurodytuose laivuose ar orlaiviuose, taip pat degalai (variklių kuras) ir tepalai. Atsargų tiekimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija.**

## Komentaras

1. **Nutarimas Nr. 792** ~~atsargų tiekimo taisyklėse išdėstyta~~ **reglamentuoja** atsargų tiekimo laivams ir orlaiviams **tvarką**, neatsižvelgiant į jų registravimo šalį, ~~tvarka~~. Atsargų tiekimo ~~taisyklės~~ **tvarka** taikoma šiais atvejais, kai kaip atsargos tiekiamos ~~Bendrijos~~ **Europos Sąjungos** prekės ir tik tada, kai naudojamosi [Akcizų įstatymo](#) ~~4719~~ **41** straipsnio 1 dalies 5 punkto ir (arba) ~~41~~ **43** straipsnio 1 dalies 1 ir (arba) 2 punktų ir (arba) PVM įstatymo 44 straipsnio nuostatomis.

~~2. Atsargų tiekimo taisyklėse yra nustatyta, kad asmuo, tiekiantis atsargas, privalo turėti galiojančią kiekvienos teisės aktų nustatytos licencijuojamos komercinės ūkinės veiklos srities licenciją.~~

~~2.~~ ~~3.~~ Asmuo, kaip atsargas orlaiviams tiekiantis kurą, privalo turėti su oro uostu sudarytą sutartį teikti šias paslaugas. Ši nuostata netaikoma oro uostui, tiekiančiam kurą. Kuras į laivus ir orlaivius turi būti pristatomas specialios paskirties transporto priemonėmis (autocisternomis, tanklaiviais ir pan.) arba tam turi būti naudojama stacionari (kranto) įranga laivams bunkeruoti. ~~Kuro~~ ~~įpylimo~~ įranga (degalinės, sumuojamieji kuro skaitikliai ir kt.) turi atitikti teisės aktų reikalavimus, ~~nustatytus kuro įpylimo įrangai.~~

~~4.~~ **3.** Asmuo, pritaikęs ~~a~~ **Akcizų įstatyme** numatytas lengvatas ir (arba) 0 proc. ~~entų~~ PVM tarifą, privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį, muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar kt.), įrodančius, kad prekės patiektos tiems tikslams, kuriais tiekiamoms prekėms taikomos akcizų lengvatos ir (arba) 0 proc. ~~entų~~ PVM tarifas.

~~5.~~ **4.** Atsargų krovimui į orlaivį (laivą) (tiek Lietuvos, tiek į užsienio šalies) privaloma turi išrašyti atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį **Nutarime Nr. 792** Atsargų tiekimo taisyklėse nustatyta tvarka. **Vāžtaraštyje turi būti nurodyti minėtame nutarime nustatyti rekvizitai.**

~~6.~~ **5.** Papildomai atsargų tiekimui įforminti teisės aktų nustatyta tvarka turi būti išrašoma ir sąskaita faktūra (PVM sąskaita faktūra), kurioje greta privalomųjų rekvizitų turi būti nurodytas atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraščio numeris.

~~(Pakeista ir papildyta pagal VMI prie FM 2007-12-19 raštą Nr. (18.2-31-2) R-12488)~~