



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL B. G. GMBH 2017-06-08 SKUNDO**

2017 m. rugpjūčio 11 d. Nr. S-174 (7-125/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

P. M. M.,  
L. M.

mokesčių administratoriaus atstovei

M. M.

2017 m. liepos 18 d. posėdyje išnagrinėjusi *B. G. GmbH* (toliau – Pareiškėjas) 2017-06-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-05-11 sprendimo Nr. 69-50, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2017-02-27 sprendimą Nr. (14.4)460-488, kuriuo nuspręsta Pareiškėjui negražinti 101763,86 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM). Pareiškėjas Vilniaus AVMI 2016-08-15 pateikė prašymą (prašymo Nr. DE0000000010709812, versija 2016-08-15 13:08:23, toliau – prašymas) sugražinti Lietuvos Respublikos apmokestinamajam asmeniui sumokėtą 101763,86 Eur PVM sumą už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2015-12-31). Vilniaus AVMI, išnagrinėjusi prašymą, 2017-02-27 sprendime dėl pridėtinės vertės mokesčio gražinimo kitos Europos Sąjungos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui Nr. (14.4)460-488, nurodė, jog Pareiškėjo prašymas dėl 101763,86 Eur PVM gražinimo netenkinamas.

Sprendime nurodoma, jog vadovaujantis 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 116–119 straipsnių nuostatomis, teisę susigrąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą įsigytų prekių ir / arba paslaugų pirkimo PVM turi užsienio apmokestinamieji asmenys (juridiniai, fiziniai, taip pat organizacijos ar kiti vienetai, vykdantys ekonominę veiklą), įsteigti kurioje nors užsienio valstybėje, neturintys Lietuvos Respublikoje padalinio (t. y. fiksuotos vietos, per kurią vykdoma ekonominė veikla) ir neprivalantys registruotis PVM mokėtojais Lietuvos Respublikoje. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-05-15 nutarimo Nr. 671 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas“ 1.16 papunkčiu bei

2008-02-12 Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatančia Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (OL 2008 L 44, p. 23), su paskutiniaisiais pakeitimais, padarytais 2010-10-14 Tarybos direktyva 2010/66/ES (OL 2010 L 275, p. 1), Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-06-21 įsakymu Nr. 189 yra patvirtintos Prašymų grąžinti kitose valstybėse narėse įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims jų Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM pateikimo ir nagrinėjimo bei PVM grąžinimo taisyklės (toliau – Taisyklės), reglamentuojančios, kokia tvarka ir terminais pateikiami ir nagrinėjami kitose valstybėse narėse įsikūrusių apmokestinamųjų asmenų, atitinkančių PVMĮ 116 ir 117 straipsniuose nurodytas sąlygas, prašymai grąžinti Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM už prekes ir paslaugas, nurodytas PVMĮ 118 straipsnyje, taip pat kokia tvarka šis PVM grąžinamas.

Nurodoma, jog Taisyklių 12 punkte nustatyta, kad Lietuvos mokesčių administratorius, gavęs elektroninį pareiškėjo prašymą grąžinti PVM ir Taisyklių 8 punkte nurodytus dokumentus (jei jie teikiami), per 4 mėnesius nuo prašymo grąžinti PVM gavimo dienos turi patikrinti pareiškėjo ir jo vykdomos veiklos atitiktį PVMĮ 116 ir 117 straipsniuose nurodytoms sąlygoms, taip pat įsigytų (importuotų) prekių (paslaugų) atitiktį PVMĮ 118 straipsnyje nurodytoms sąlygoms ir pranešti pareiškėjui ar jo įgaliotam asmeniui apie savo sprendimą patenkinti arba atmesti prašymą grąžinti PVM, elektroninėmis priemonėmis jam nusiųsdamas sprendimą, kurio formą tvirtina centrinis mokesčių administratorius. Vadovaujantis Taisyklių 13 punktu, tuo atveju, jeigu sprendimui priimti trūksta informacijos arba reikia pašalinti prašymo grąžinti PVM trūkumus, Lietuvos mokesčių administratorius, naudodamasis elektroninėmis priemonėmis, per 4 mėnesius nuo prašymo grąžinti PVM gavimo dienos gali paprašyti kitų asmenų, visų pirma, pareiškėjo (arba jo įgalioto asmens), arba jo įsikūrimo valstybės narės kompetentingų institucijų pateikti papildomą informaciją.

Inspekcijos tvirtinimu, iš turimos medžiagos nustatyta, kad nagrinėjant prašymą Pareiškėjui buvo išsiųsti raštai: 2016-12-06 Nr. (29.3.6)-46-MPD-13380, 2017-01-04 Nr. (14.4)-46-MPD-130, 2017-02-09 Nr. (14.4) 46-MPD-1733 pateikti PVM sąskaitų faktūrų, sutarčių, tarptautinių krovinių transportavimo važtaraščių kopijas, paaiškinti, koku tikslu buvo įsigytos prekės (paslaugos), kaip jos susijusios su Pareiškėjo vykdoma veikla Vokietijoje, ar įsigytos prekės (paslaugos) buvo perparduotos, atsakyti, kokiais įmonei ir koku adresu buvo atlikti instaliavimo darbai Lietuvos Respublikoje. Pareiškėjas pateikė prašomus dokumentus.

Inspekcijos sprendime teigiama, jog vadovaujantis PVMĮ 117 str. 1 d. 2 punktu užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą grąžinti jam Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM tik tuo atveju, jeigu jis tuo laikotarpiu, kuriuo sumokėtą PVM prašo grąžinti, nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal šį įstatymą yra PVM objektas. Šalies teritorijos sąvoka įtvirtinta PVMĮ 2 str. 33 dalyje. Nustatant, ar prekių tiekimas ar paslaugų teikimas laikomas įvykusių šalies teritorijoje, kur prekės buvo įsigytos ar importuotos, vadovujamasi PVMĮ 12, 12-1, 12-2, 12-3 ir 13 straipsnių nuostatomis, reglamentuojančiomis prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymo principus. Vadovaujantis PVMĮ 13 str. 4 d. 4 punktu su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktai susijusios paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai daiktai, su kuriais paslaugos susijusios, yra ar bus pastatyti šalies teritorijoje. Su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktai susijusiomis paslaugomis laikomos šių daiktų vertinimo, inžinerinės, priežiūros paslaugos ir kitos su šiais daiktais susijusios paslaugos.

Nagrinėjamu atveju, pasak Inspekcijos, Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėjas pagal Nyderlandų įmonės *W. W. B.V.* (PVM mokėtojo kodas NL) užsakymus Lietuvos Respublikoje vykdė projektus: UAB A3 – elektros instaliavimo, įžeminimo sistemos instaliavimo darbus, Kauno naftos perdirbimo gamykloje, Kauno mechaninio biologinio apdorojimo gamykloje ir Zabieliškio mechaninio biologinio apdorojimo gamykloje – kabelio tiesimo darbus. Pareiškėjas tiekė matavimo aparatūrą ir valdymo technologijas (įskaitant skirstomąsias spintas, valdymo priemones, matavimo technologiją, elektros įrangą), be to, atliko diegimo darbus. Kabelių montavimo, elektros instaliavimo, įžeminimo sistemos instaliavimo darbams Lietuvos Respublikoje atlikti pasamdė Lietuvos Respublikos apmokestinamąjį asmenį UAB „A2“.

Pareiškėjo iš UAB „A2“ įsigytos paslaugos laikytinos susijusiomis su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais ir apmokestinamos Lietuvos Respublikoje.

Nagrinėjamu atveju taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas minėtas su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusias paslaugas pardavė W. W. B.V. Pareiškėjas pagal vykdytus projektus Nyderlandų įmonei išrašė PVM sąskaitas faktūras: 2015-02-10 Nr. 15-100360, 2015-06-05 Nr. 15-101506, 2015-12-22 Nr. 15-104501 (projektas Alytuje); 2015-01-13 Nr. 15-1000066, 2015-01-16 Nr. 15-1000098, 2015-03-27 Nr. 15-100855, 2015-09-03 Nr. 15-102720, 2015-12-22 Nr. 15-104506 (projektas Kaune); 2015-02-17 Nr. 15-100453, 2015-02-17 Nr. 15-100454, 2015-03-27 Nr. 15-100856, 2015-08-24 Nr. 15-102523, 2015-09-03 Nr. 15-102715 (projektas Kaune); 2015-02-17 Nr. 15-100456, 2015-02-17 Nr. 15-100099, 2015-02-17 Nr. 15-100359, 2015-03-30 Nr. 15-100887, 2015-11-23 Nr. 15-103738, 2015-12-22 Nr. 15-104509 (projektas Zabieliškyje), už atliktus darbus.

Pareiškėjas skunde, vadovaudamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika (sprendimai bylose Nr. C-349/96, C-155/12), teigia, kad nagrinėjamu atveju W. W. B.V. užsakymu vykdyta elektros spintos gamybos paslauga, sumontavimas ir pajungimas turėtų būti laikomi tik šalutiniais elementais pagrindinės paslaugos (individualios inžinerijos paslaugos ir programavimo darbų) atžvilgiu. Atsakant į šį Pareiškėjo skundo argumentą Inspekcijos sprendime pažymima, kad minėtose ESTT nagrinėtose bylose PVM apmokestinimo tikslais buvo vertinamos kitokio pobūdžio (draudimo ir kortelių registracijos, sandėliavimo) paslaugos. Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad kabelių montavimo, elektros instaliavimo, įžeminimo sistemos instaliavimo darbai (paslaugos) turėjo savarankišką tikslą, joms atlikti Pareiškėjas pasamdė UAB „A2“, o byloje nėra duomenų, jog paslaugų užsakovas neturėjo galimybės pasirinkti ar gauti tik pagrindinę paslaugą, ar pagrindinę ir papildomas paslaugas už papildomą atlygį. Įvertinus tai, kas nurodyta, Inspekcijos tvirtinimu, nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjo pozicija, kad minėtos paslaugos turėtų būti laikomos tik šalutiniais elementais Pareiškėjo nurodytos pagrindinės paslaugos atžvilgiu.

Atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes, t. y. į tai, kad Pareiškėjas Lietuvos Respublikos teritorijoje vykde ekonominę veiklą, kuri pagal PVMĮ yra PVM objektas, ir todėl neatitiko PVMĮ 117 str. 1 d. 2 punkte nurodytos sąlygos, Inspekcijos sprendime daroma išvada, jog Vilniaus AVMI pagrįstai Pareiškėjui negražino 101763,86 Eur PVM.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2017-05-11 sprendimu Nr. 69-50 ir 2017-06-08 skunde nurodo, jog Pareiškėjas yra Vokietijos įmonė, kurios pagrindinė veikla – maistą ir gėrimus gaminančių įmonių, energetikos ir komunalines paslaugas teikiančių įmonių, chemijos ir vaistų pramonės sektoriaus įmonių techninių procesų automatizavimas, apimantis tokių projektų planavimą, projektavimą bei įgyvendinimą. Tokių kompleksinių automatizavimo sprendimų pagrindas yra S. S. programiniai produktai. Pareiškėjo veiklos rezultatai, įskaitant ir jo teikiamas paslaugas nagrinėjamu atveju, yra neatsiejami nuo intelektinės veiklos, programavimo, inovatyvių sprendimų ir intelektualio Pareiškėjo sukaupto *know-how*.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjas 2015 metais pagal sutartis / užsakymus su Nyderlandų įmone W. W. B.V. (toliau – Užsakovas) vykde keturis su Lietuva susijusius projektus. Šiuose projektuose Užsakovas galutiniam pirkėjui (AB „A1“) tiekė biodujų įrangą (gamyklą) ir atliekų mechaninio biologinio apdorojimo įrangą (gamyklą), įskaitant įrangos technologiją, katilus, pastatus ir kt. Pareiškėjas (kaip Užsakovo subrangovas) rengė tik šiems projektams valdyti reikalingas decentralizuotas kontrolės sistemas (įrangos „smegenis“). Tokių automatizavimo sistemų parengimas reikalauja daug individualaus programavimo ir išskirtinių specializuotų automatizacijos (kuri valdoma programinės įrangos pagalba) žinių. Visi tokie praktiškai išskirtinai su intelektiniu *know-how* susiję darbai, t. y. individualios programinės įrangos, skirtos procesų automatizuotam valdymui, sukūrimas ir jos įdiegimas, buvo atliekami Pareiškėjo pagrindiniame biure Flensburge, Vokietijoje. Tam, kad šioms paslaugoms būtų sukuriama papildoma vertė, kartu buvo teikiamos ir taip vadinamos „elektros spintos“, kur talpinami kompiuteriniai procesoriai, reikalingi sukurtos programinės įrangos paleidimui ir veikimui, bei kitos medžiagos / detalės, reikalingos signalų gavimui bei siuntimui (pvz., jei slėgis katile pasiekia x lygį, turi būti

atliekamas y veiksmas). Įdiegus Pareiškėjo parengtą automatizavimo sistemą, visa įrangos (gamyklos) kontrolė vykdoma automatiškai arba nuotoliniu būdu, niekas neturi būti greta šios įrangos, kad galėtų ją kontroliuoti ir / ar valdyti.

Teigiama, jog visi programavimo darbai buvo atliekami Flensburge, Vokietijoje, čia taip pat buvo pagamintos ir atitinkamiems projektams pritaikytos „elektros spintos“. Užsakovas dalyvavo bandymuose ir priėmė atliktus darbus taip pat Vokietijoje. Tik tada, kai parengti darbai buvo Užsakovo priimti, „elektros spintos“ buvo gabenamos į Lietuvą. Išvardyti Vokietijoje atlikti darbai sudarė didžiąją Pareiškėjo su Užsakovu sutartų darbų ir jų kainos dalį. Projektų vietoje į Lietuvą atvykę Pareiškėjo darbuotojai sumontavo atgabentas „elektros spintas“, pajungė jas į bendrą sistemą bei patikrino jų priimamus ir siunčiamus signalus.

Pareiškėjas skunde teigia, jog papildomai buvo sudarytos sutartys su UAB „A2“ (adresas: (duomenys neskelbtini); PVM kodas (duomenys neskelbtini); toliau – Subrangovas) dėl šių spintų paleidimui reikalingų elektros instaliavimo darbų, įskaitant kabelius, kabelių kanalus bei kitas tam reikalingas medžiagas. Lietuvoje vykdyti darbai, priklausomai nuo kiekvieno projekto specifikos, įskaitant ir Subrangovo atliktus darbus, truko nuo dviejų iki keturių mėnesių. Pažymi, kad, Subrangovui vykdant darbus, juos prižiūrėjo ir tikrino Pareiškėjo darbuotojas. Taip pat pabrėžia, kad pati „elektros spinta“ gali būti lengvai perkeliama į kitą vietą, nepadarant jokios žalos įrangai (gamyklai). Paprastai pati įranga (gamykla) naudojama 30–40 metų, o jos „elektros spintos“ yra keičiamos kas 10–15 metų.

Taigi, Pareiškėjo tvirtinimu, jis teikė Užsakovui kompleksinę kontrolės sistemų automatizavimo paslaugą, susidedančią iš tokių elementų kaip kontrolės sistemos konkrečiam projektui parengimas ir programavimas, „elektros spintos“ pagaminimas, tiekimas, sumontavimas ir prijungimas, kontrolės sistemos paleidimas. Didžioji šios kompleksinės paslaugos dalis buvo glaudžiai susijusi su programinės įrangos sukūrimu ir įdiegimu (pasitelkiant Pareiškėjos sukauptą intelektualinį *know-how*). Pareiškėjo sąnaudų, patirtų pagal kiekvieną projektą, detalizuotos išsklotinės buvo pateiktos Inspekcijai kartu su 2017-04-07 skundu. 2015 metais, vykdydamas projektus Lietuvoje, Pareiškėjas čia įsigijo įvairių su šiais projektais susijusių paslaugų, nuo kurių vertės apskaičiuotą PVM sumokėjo Lietuvoje. Dėl to 2016-08-15 pateikė prašymą grąžinti Lietuvoje sumokėtą PVM, kuris sudarė 101763,86 Eur. Prašymo nagrinėjimo metu Pareiškėjas pateikė Vilniaus AVMI jos paprašytą papildomą informaciją ir dokumentus, t. y. pirkimo PVM sąskaitas faktūras, sutartis, sudarytas su UAB „A2“ ir kitus dokumentus. Vilniaus AVMI 2017-02-27 parengė atsakymą, kuriame nurodė, kad Pareiškėjo prašymas grąžinti Lietuvoje sumokėtą pirkimo PVM negali būti patenkintas, nes Pareiškėjas Lietuvoje teikė paslaugas, kurios yra susijusios su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais, ir dėl to, atsižvelgiant į PVMĮ 13 str. 4 dalį, laikytinos PVM objektu Lietuvoje.

Atsižvelgdamas į suteiktų paslaugų esmę ir prigimtį (programinės įrangos sukūrimas ir įdiegimas), Pareiškėjas skunde nurodo manantis, kad tiek Vilniaus AVMI, tiek Inspekcija netinkamai įvertino jo teiktas kompleksines paslaugas ir tuo pačiu PVM prievolės Lietuvoje. Nagrinėjamu atveju skundo dalykas yra klausimas, ar Pareiškėjo Užsakovui teikta kompleksinė paslauga turėtų būti traktuojama kaip susijusi su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais, dėl ko ji būtų laikoma PVM objektu Lietuvoje. Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvada, jog jo Užsakovui teiktos paslaugos buvo susijusios su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais. Pareiškėjas Užsakovui teikė kompleksinę paslaugą (dėl ko šios tariamai su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusios paslaugos ir buvo įsigytos iš Subrangovo), kuri didžiąja dalimi ir savo esme yra susijusi išskirtinai su intelektine veikla ir jo turimu *know-how*, tuo tarpu Subrangovo atlikti įžeminimo, instaliacijos ir kabelių tiesimo darbai buvo tik šalutinis / papildomas tikslas, padedantis įgyvendinti pagrindinį Užsakovui teiktų kompleksinių paslaugų tikslą – individualios programinės įrangos, skirtos procesų automatizuotam valdymui, sukūrimo ir jos įdiegimo paslaugų teikimą.

Skunde pateikiami argumentai, kodėl nagrinėjamu atveju Subrangovo atlikti darbai yra tik šalutinis, o ne savarankiškas Užsakovui teiktų paslaugų tikslas ir dėl ko pastarosios paslaugos negali būti traktuojamas kaip PVM objektas Lietuvoje:

1. Atsižvelgiant į Pareiškėjo Užsakovui pateiktų paslaugų pasiūlymų nuostatas, kuriose referuojama į programinės įrangos sukūrimą (Priedas Nr. 1, 31 psl.), eksploatavimą (Priedas Nr. 1, 32 psl.), programinės įrangos sistemas ir jų licencijas (Priedas Nr. 1, 30 psl.), yra akivaizdu, kad pagrindinis paslaugų užsakymo ir teikimo tikslas nebuvo susijęs su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais, nes didžioji dalis Pareiškėjo teiktų paslaugų buvo susijusi su intelektiniu jo įdirbiu (programavimu bei turimu *know-how*), dėl ko šios paslaugos nepatenka į PVMĮ 13 str. 4 dalies taikymo sritį (tokių paslaugų suteikimo vietai nustatyti turėtų būti taikoma bendroji taisyklė, apibrėžta PVMĮ 13 str. 2 dalyje).

Pagal kainų už pagal atskirus projektus suteiktas paslaugas analizę (pateikta Inspekcijai kartu su 2017-04-07 skundu) matyti, kad būtent intelektinių paslaugų kaina sudarė didžiąją dalį kiekvieno projekto kainos. Dėl šios priežasties Subrangovo teiktos paslaugos turi būti suprantamos kaip šalutinės pagrindinės Pareiškėjo teiktos paslaugos (individualios programinės įrangos, skirtos procesų automatizuotam valdymui, sukūrimas ir jos įdiegimas) atžvilgiu ir neturi būti dirbtinai skaidomos, kaip tai ne kartą yra pažymėjęs ESTT su PVM susijusiose bylose (*CPP C-349/96, Levob Verzekeringen and OV Bank C-41/04, Purple parking and Airparks Services C-117/11, Field Fisher Waterhouse LLP C-392/11*).

2. Subrangovui vykdant įrangos įžeminimo, instaliavimo ir kabelių tiesimo darbus Pareiškėjo darbuotojas dalyvavo šių paslaugų teikime (prižiūrėjo darbų vykdymą), nes Pareiškėjo sukurta įranga ir siūlomi sprendimai yra išskirtinio pobūdžio bei reikalauja specialių žinių. Pareiškėjo darbuotojo dalyvavimas prižiūrint Subrangovo atliekamus darbus, Pareiškėjo tvirtinimu, rodo, kad Subrangovo darbai nebuvo savarankiški. Kaip yra pažymėjęs ESTT byloje *CPP C-349/96* (27 paragrafas), vertinant, ar teikiama paslauga yra šalutinė ar ne, svarbu atsižvelgti į visų aplinkybių visumą. Pareiškėjo darbuotojo įsitraukimas į Subrangovo darbų atlikimo procesą aiškiai parodo, kad Subrangovo suteiktos paslaugos turi būti laikomos šalutinėmis ir yra sudėtinė neatsiejama Pareiškėjo Užsakovui teiktų paslaugų dalis.

3. Pareiškėjo darbuotojo įtraukimas (prižiūra) į Subrangovo atliekamus su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusius darbus patvirtina, kad minėtų projektų atveju Subrangovo teikiamos paslaugos negalėtų egzistuoti visiškai savarankiškai, nes Subrangovas galėjo tinkamai įvykdyti savo darbus tik konsultuodamasis su Pareiškėju ir pats savaime būtent tokių paslaugų, kaip nagrinėjamu atveju, suteikti negalėjo. Tai rodo, kad Subrangovo suteiktos paslaugos būtų *de facto* neįmanomos, jei ne kitos Pareiškėjo suteiktos intelektinio pobūdžio paslaugos.

Skunde nurodoma, jog ESTT *Purple parking and Airparks Services C-117/11* byloje (35 paragrafe) yra nusprendęs, kad jei šalutinės (tariamai savarankišką tikslą turinčios) paslaugos suteikimas nebūtų įmanomas, jei nebūtų teikiama pagrindinė paslauga, tokia šalutinė paslauga turi būti laikoma pagrindinės paslaugos dalis ir jai turi būti taikomi tokie patys PVM taikymo principai, kaip ir pagrindinei paslaugai.

4. Tai, kad Pareiškėjas tam tikriems darbams atlikti samdė Subrangovą (trečiąjį asmenį, t. y. Lietuvos Respublikoje įsteigtą bendrovę), neturi įtakos aukščiau išdėstytų argumentų pagrįstumui, jog Subrangovo atlikti darbai turi būti traktuojami kaip neturintys savarankiško tikslo. Taip yra dėl to, kad su elektros darbais susijusių paslaugų prigimtis iš esmės dažnai reikalauja vietinių paslaugų teikėjų įsikišimo / tarpininkavimo (vietiniai tiekėjai turi tokių darbų tam tikroje teritorijoje *know-how*, turi šiems darbams atlikti reikalingas licencijas ir kt.). ESTT sprendimo *Field Fisher Waterhouse LLP C-392/11* byloje 26 paragrafas).

5. Pareiškėjas už kiekvieną iš keturių projektų Užsakovui išrašė keturias atskiras sąskaitas (Priedai Nr. 2 ir Nr. 3), kuriose paslaugos kaina nebuvo diferencijuojama pagal darbų tipą. Projekto vykdymo metu buvo išrašomos dalinės avansinės sąskaitos po tam tikrų sutartų veiksmų atlikimo (pvz., 30 proc. visų paslaugų kainos buvo išrašoma po to, kai „elektros spintos“ buvo pristatytos į Lietuvą). Tokia kainodara suponuoja, kad Subrangovo atlikti darbai buvo visų Pareiškėjo teikiamų paslaugų dalis.

Kaip yra pažymėjęs ESTT, nors tokios aplinkybės, kaip viena kaina už visas paslaugas, nėra lemiamos, visgi gali būti laikomos svarbiomis (*CPP C-349/96* bylos 31 paragrafas, *Levob Verzekeringen and OV Bank C-41/04* bylos 25 paragrafas). Pareiškėjo nuomone, jo teikiamų

paslaugų kainodaros struktūrizavimas (ne pagal atskirus darbus) yra svarbi aplinkybė, kuri pagrindžia, kad Subrangovo paslaugos buvo tik šalutinės.

Atsižvelgdamas į aukščiau išdėstytus argumentus ir įvertinęs ESTT praktiką, Pareiškėjas skunde tvirtina, kad Inspekcija, priimdama sprendimą, netinkamai vertino visų Pareiškėjo Užsakovui teiktų paslaugų visumą bei specifiką, tinkamai neišnagrinėjo Pareiškėjo pateiktų dokumentų. Dėl šios priežasties priešingai, nei nurodyta Inspekcijos sprendime, Subrangovo atliktos paslaugos neturėjo savarankiško tikslo ir turi būti laikomos tik šalutinėmis paslaugomis pagrindinių paslaugų (programinės įrangos sukūrimas ir įdiegimas) atžvilgiu, dėl ko Pareiškėjas turi teisę susigrąžinti Lietuvoje 2015 metais sumokėtą pirkimo PVM sumą.

Skunde pabrėžiama, kad Inspekcija savo sprendime mini, jog ESTT bylos (C-349/96, C-155/12), paminėtos Pareiškėjo 2017-04-07 skunde, yra netaikomas nagrinėjamu atveju, nes paminėtose bylose vertinamos kitokio pobūdžio paslaugos. Pareiškėjas nesutinka su tokia argumentacija, nes teisine prasme ESTT bylose nagrinėjamų paslaugų pobūdis neturi įtakos jose įtvirtintų teisinių principų taikymui konkrečiam atvejui. Priešingai, ESTT bylose įtvirtinti principai turi būti vertinami visų aplinkybių kontekste, kaip ne kartą yra pasisakęs pats teismas (*Field Fisher Waterhouse LLP C-392/11 bylos 19 paragrafas*).

Be to, Inspekcija savo sprendime tinkamai neįvertino (arba apskritai nevertino) visų ginčui svarbių aplinkybių ir tuo pažeidė MAĮ 8 str. 3 dalies nuostatą, kuri imperatyviai nurodo, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir sąžiningumo kriterijais.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, Pareiškėjo nuomone, jo Užsakovui suteiktos paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje, kad jų teikimo vietos nustatymui turi būti taikoma PVMĮ 13 str. 2 dalyje nustatyta taisyklė, dėl ko su šių paslaugų teikimu susijęs Pareiškėjo 2015 metais Lietuvoje sumokėtas pirkimo PVM turi būti gražintas.

Atsižvelgiant į aukščiau pateiktus argumentus, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos sprendimą ir nurodyti gražinti Pareiškėjo Lietuvoje 2015 m. sumokėtą 101763,86 Eur PVM.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas, Inspekcijos 2017-05-11 sprendimas Nr. 69-50 naikintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Vilniaus AVMI 2017-02-27 sprendimo Nr. (14.4)-460-488, kuriuo buvo netenkintas Pareiškėjo 2016-08-15 prašymas gražinti Lietuvos Respublikoje 2015 m. sumokėtą 101 763,86 Eur PVM. Minėtame sprendime nurodomas PVM negražinimo pagrindas – PVMĮ 117 straipsnio 1 dalies 2 punktą (PVMĮ 13 str. 4 dalies 4 punktą, t. y. nustatyta, kad Pareiškėjas pagal Nyderlandų įmonės *W. W. B. V.* užsakymą Lietuvoje vykdė projektus: UAB A3 – elektros instaliavimo, įžeminimo sistemos instaliavimo darbus, Kauno naftos perdėbimo gamykloje, Kauno mechaninio biologinio apdorojimo gamykloje ir Zabieliškio mechaninio biologinio apdorojimo gamykloje – kabelio tiesimo darbus. Pareiškėjas tiekė matavimo aparatūrą ir valdymo technologijas (įskaitant skirstomąsias spintas, valdymo priemones, matavimo technologiją, elektros įrangą), be to, atliko diegimo darbus. Kabelių montavimo, elektros instaliavimo darbams atlikti Lietuvoje pasamdė Lietuvos įmonę UAB „A2“. Pareiškėjo iš UAB „A2“ įsigytos paslaugos laikytinos susijusiomis su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais ir apmokestinamos Lietuvoje. Padaryta išvada, kad Pareiškėjas vykdė veiklą, kuri yra PVM objektas Lietuvoje, todėl PVM negražinamas).

Inspekcija 2017-05-11 sprendimu Nr. 69-50 netenkino Pareiškėjo skundo dėl Vilniaus AVMI 2017-02-27 sprendimo Nr. (14.4)-460-488 ir šį sprendimą patvirtino. Inspekcija savo sprendime nurodė iš esmės tuos pačius motyvus kaip ir Vilniaus AVMI, t. y. Pareiškėjo iš UAB „A2“ įsigytos paslaugos laikytinos susijusiomis su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais ir apmokestinamos Lietuvos Respublikoje. Nurodė, jog Pareiškėjas minėtas paslaugas pardavė *W. W. B. V.* Nyderlandų įmonei išrašydamas PVM sąskaitas faktūras. Inspekcija tvirtina, jog nagrinėjamu atveju nustatyta, kad kabelių montavimo, elektros instaliavimo, įžeminimo sistemos instaliavimo darbai (paslaugos) turėjo savarankišką tikslą, joms atlikti Pareiškėjas pasamdė UAB „A2“, o byloje nėra duomenų, jog paslaugų užsakovas neturėjo galimybės pasirinkti ar gauti tik

pagrindinę paslaugą, ar pagrindinę ir papildomas paslaugas už papildomą atlygį, todėl nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjo pozicija, kad minėtos paslaugos turėtų būti laikomos tik šalutiniais elementais Pareiškėjo nurodytos pagrindinės paslaugos atžvilgiu. Inspekcijos sprendime daroma išvada, jog Vilniaus AVMI pagrįstai Pareiškėjui negrąžino Lietuvos Respublikoje sumokėto 101763,86 Eur PVM.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvada, jog jo teiktos paslaugos Užsakovui – Nyderlandų įmonei *W. W. B.V.* yra vertintinos kaip susijusios su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais, kurie yra / ar bus pastatyti šalies teritorijoje. Pareiškėjas teigia, kad jis šalies teritorijoje nevykdė jokios ekonominės veiklos, kuri yra PVM objektas, todėl nėra pagrindo teigti, kad jis netenkina PVMĮ 117 str. 1 d. 2 punkte nurodytos sąlygos. Savo nesutikimą su Inspekcijos sprendimu Pareiškėjas grindžia tuo, kad jis Užsakovui teikė vieną kompleksinę paslaugą, kurios tikslas individualios programinės įrangos, skirtos procesų automatizuotam valdymui, sukūrimas ir jos įdiegimas Užsakovo nurodytose Lietuvos įmonėse. Tuo tarpu Subrangovo atlikti darbai buvo tik papildantys, šalutiniai darbai, be kurių atlikti Užsakovo užsakymą – įdiegti gamybos procesų automatizuotą valdymą pagal Pareiškėjo sukurtą individualią programinę įrangą būtų neįmanoma. Dėl šios priežasties Subrangovo – UAB „A2“ atlikti Pareiškėjo pateiktos Užsakovui įrangos įžeminimo, instaliavimo ir kabelių tiesimo darbai turi būti suprantami ne kaip savarankiška paslauga, turinti vertę užsakovui, o tik kaip sudėtinė dalis Pareiškėjo teiktos paslaugos (individualios programinės įrangos, skirtos procesų automatizuotam valdymui, sukūrimas ir jos įdiegimas), kuri nepatenka į PVMĮ 13 str. 1 dalies 4 punkte nurodytų paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, reguliavimo sferą ir kuri neturi būti dirbtinai skaidoma, kaip tai ne kartą yra pažymėjęs ESTT su PVM susijusiose bylose (*CPP C-349/96, Levob Verzekeringen and OV Bank C-41/04, Purple parking and Airparks Services C-117/11, Field Fisher Waterhouse LLP C-392/11*).

Iš ginčo medžiagos matyti, jog šalys neginčija Pareiškėjo prašomo grąžinti Lietuvos Respublikoje PVM dydžio, taip pat faktinės aplinkybės, jog Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė visus reikalaujamus dokumentus. Ginčo dėl Subrangovo Pareiškėjui teiktų paslaugų apmokestinimo PVM tarp šalių taip pat nėra.

Komisija pažymi, jog Pareiškėjo skundo argumentai yra išsamiai aprašyti šio Sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl Komisija vengdama pasikartojimų, pasisakys dėl esminio ginčo dalyko, vykdė ar nevykdė Pareiškėjas ekonominę veiklą, kuri yra PVM objektas Lietuvoje. Iš Inspekcijos sprendimo ir Pareiškėjo skundo argumentų matyti, jog šio mokesstinio ginčo esmė yra klausimas, ar Pareiškėjo užsienio apmokestinamajam asmeniui – *W. W. B.V.* teiktos paslaugos turi būti vertinamos kaip susijusios su nekilnojamaisiais daiktais, kurie yra ar bus pastatyti šalies teritorijoje, tuo pagrindu, jog Subrangovas – UAB „A2“ už atliktus Lietuvos Respublikoje instaliavimo, įžeminimo ir kabelių tiesimo darbus išrašė Pareiškėjui sąskaitas su PVM.

PVMĮ 117 straipsnio 1 dalies 2 matyti, jog užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę pateikti prašymą grąžinti jam Lietuvos Respublikoje sumokėtą PVM tik tuo atveju, jeigu nevykdė šalies teritorijoje jokios veiklos, kuri pagal šį Įstatymą yra PVM objektas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Inspekcija ginčijame sprendime nurodo, jog Pareiškėjo Subrangovo – UAB „A2“ vykdyta veikla atitinka PVMĮ 13 str. 4 dalies 4 punktą, t. y.: *„Su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusios paslaugos laikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai daiktai, su kuriais paslaugos yra susijusios, yra ar bus pastatyti šalies teritorijoje. Taikant šią nuostatą, su nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais susijusiomis paslaugomis laikomi: <...> 4) atstovavimo (agento) nuomojant, parduodant ir (arba) įsigyjant nekilnojamuosius pagal prigimtį daiktus paslaugos, šių daiktų vertinimo, architektų, inžinerinės paslaugos, nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų priežiūros paslaugos ir kitos su šiais daiktais susijusios paslaugos*”, todėl daroma išvada, kad ir Rangovo – *B. G. GmbH* suteiktų paslaugų *W. W. B.V.* vieta yra šalies teritorija, t. y. atitinka PVM 3 straipsnio 1 dalyje įvardintas PVM objektui taikomas sąlygas.

Komisija pažymi, jog mokesčių administratoriaus surinkta ir Komisijai pateikta ginčo bylos medžiaga nepagrindžia Inspekcijos išvados, jog UAB „A2“ teiktos paslaugos Pareiškėjui yra susijusios su nekilnojamuoju turtu, kuris yra ar bus pastatytas šalies teritorijoje, ir su tuo, jog

šios paslaugos turėjo savarankišką tikslą generalinio rangovo – W. W. B.V. atžvilgiu. Mokesčių administratoriaus į bylą pateiktos 4 Pareiškėjo su UAB „A2“ pasirašytos sutartys nėra išverstos į valstybinę kalbą (į šią aplinkybę buvo atkreiptas mokesčių administratoriaus atstovės dėmesys Komisijos posėdžio metu, tačiau vertimai nebuvo pateikti), byloje nėra nei vienos Pareiškėjo su W. W. B.V. pasirašytos sutarties bei nei vienos W. W. B.V. pasirašytos sutarties su galutiniais užsakovais – Lietuvos įmonėmis, kuriose, pasak Pareiškėjo, jis įdiegė gamybos procesų automatizuotas valdymo sistemas savo sukurtos programinės įrangos pagrindu. Pažymėtina, jog UAB „A2“ išrašytose Pareiškėjui PVM sąskaitose faktūrose nėra nuorodos į PVM įstatymo 13 str. 4 dalies 4 punktą, todėl darytina išvada, jog mokesčių administratorius Pareiškėjo suteiktas paslaugas Užsakovui, įskaitant Subrangovo atliktus darbus, įvertino kaip paslaugas susijusias su nekilnojamoju turtu remdamasis prielaidomis, t. y. neišnagrinėjęs ginčo bylos faktinių aplinkybių. Tuo tarpu Pareiškėjas savo skundo argumentus, jog Subrangovo atlikti instaliavimo, įžeminimo, kabelių tiesimo darbai nėra susiję su nekilnojamoju turtu kaip tokiu (su statomu ar pastatytu pastatu, statiniu), o yra susiję su jo pateiktos įrangos (kilnojamųjų daiktų) instaliavimu, įžeminimu ir kabelių iki automatizuotu būdu valdomos galutinio užsakovo įrangos nutiesimu į jas įmontuojant „juodąsias dėžes“, pagrindė pateikdamas 2014-11-04 pasiūlymą PO AN 11791 Rev.03 W. W. B.V. dėl siūlomų darbų Kauno mechaninių biologinių atliekų apdorojimo (MBA) gamykloje. Iš pateikto pasiūlymo matyti, jog esminę Pareiškėjo siūlomų darbų apimtį sudaro programavimo darbai turimų licencijų pagrindu, programinės įrangos instaliavimo darbai kiekvienam įrenginiui, skirstomųjų spintų projektavimas ir gamyba, kurios viena paskui kitą sustatomos įrenginių valdymo patalpoje ir sujungiamos viena su kita ir kt., t. y. jame nėra numatyti jokie bendrieji nekilnojamojo turto, kaip tokio, instaliavimo darbai, kurie galėtų sukurti Užsakovui pridėtinę vertę.

Komisija pažymi, jog Inspekcijos sprendime pateiktos išvados, jog (cit.): „Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad kabelių montavimo, elektros instaliavimo, įžeminimo sistemos instaliavimo darbai (paslaugos) turėjo savarankišką tikslą, joms Pareiškėjas pasamdė UAB „A2“, o byloje nėra duomenų, jog paslaugų užsakovas neturėjo galimybės pasirinkti ar gauti tik pagrindinę paslaugą, ar pagrindinę ir papildomas paslaugas už papildomą atlygį“ nėra pagrįstos įrodymais. Nagrinėjamu atveju Užsakovas pirkė vieną paslaugą, susidedančią iš kelių elementų, ir būtent šios kompleksinės paslaugos, teikiamos užsienio apmokestinamajam asmeniui, teikimo vieta (šalies teritorija ar ne) turėjo būti nustatoma vadovaujantis PVMĮ 13 straipsnio nuostatomis. Nagrinėjamu atveju sutiktina su Pareiškėjo argumentais, jog UAB „A2“ atlikti įrangos instaliavimo ir įžeminimo darbai nėra esminis Pareiškėjo W. W. B.V. suteiktos paslaugos elementas, nes patys šie darbai be Pareiškėjo programinės ir kitos įrangos išdirbimo, tiekimo ir įdiegimo, savarankiškos vertės neturi, todėl Pareiškėjo paslaugos suteikimo vietai nustatyti turėjo būti taikoma bendroji taisyklė, apibrėžta PVMĮ 13 str. 2 dalyje. Komisija pritaria Pareiškėjo nuomonei, jog Subrangovo – UAB „A2“ atlikti Pareiškėjo pateiktos Užsakovui įrangos įžeminimo, instaliavimo ir kabelių tiesimo darbai turi būti suprantami ne kaip savarankiškos paslaugos, turinčios vertę užsakovui, o tik kaip papildančios pagrindinę Pareiškėjo teiktą paslaugą (individualios programinės įrangos, skirtos procesų automatizuotam valdymui, sukūrimas ir jos įdiegimas) ir neturi būti dirbtinai skaidomos, kaip tai ne kartą yra pažymėjęs ESTT su PVM susijusiose bylose (*CPP C-349/96, Levob Verzekeringen and OV Bank C-41/04, Purple parking and Airparks Services C-117/11, Field Fisher Waterhouse LLP C-392/11*). Pažymėtina ir tai, jog Pareiškėjas neperpardavė UAB „A2“ atliktų darbų W. W. B.V., o juos įtraukė į bendrą užsakymo vertę. Pareiškėjas už kiekvieną iš keturių projektų Užsakovui išrašė keturias atskiras sąskaitas, kuriose paslaugos kaina nebuvo diferencijuojama pagal darbų tipą, o projekto vykdymo metu buvo išrašomos dalinės avansinės sąskaitos po tam tikrų sutartų veiksmų atlikimo.

Atsižvelgdama į tai, kas pirmiau išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog Inspekcija, priimdama sprendimą negražinti Pareiškėjui Lietuvos Respublikoje sumokėto 101763,86 Eur PVM, netinkamai vertino visų Pareiškėjo Užsakovui teiktų paslaugų visumą bei specifiką, tinkamai neišnagrinėjo Pareiškėjo pateiktų dokumentų, nesurinko įrodymų, patvirtinančių daromas išvadas ir neatsižvelgė į ESTT praktiką analogiško pobūdžio bylose.



Vadovaujantis *Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalimi*, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Paminėtos *Mokesčių administravimo įstatymo* nuostatos taikymo atvejais Vyriausias administracinis teismas ne kartą yra pažymėjęs, jog mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus. Visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, taip pat surinkti ir teikti juos (pavyzdžiui, 2010-11-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A8-1375/2010, 2010-09-06 sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-984/2010). Nagrinėjamu atveju Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius neįvykdė savo pareigos objektyviais įrodymais pagrįsti išvadą, jog Pareiškėjas šalies teritorijoje vykdė ekonominę veiklą, kuri yra PVM objektas Lietuvoje, todėl Inspekcijos 2017-05-11 sprendimas Nr. 69-50 yra naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017 m. gegužės 11 d. sprendimą Nr. 69-50 ir grąžinti *B. G. GmbH* 101763,86 Eur PVM sumą.

Pagal *Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis* mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (*Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius*). Pagal *MAĮ 159 str. 2 dalį* apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosyliienė