



VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

2015-12-30 Nr. (18.2-31-2) RM-28202

DĖL VAIRAVIMO MOKYMO PASLAUGŲ APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau - VMI prie FM), atsižvelgdama į Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato (toliau - Komisijos tarnybos) 2015 m. rugsėjo 29 d. rašte Nr.7528/15/TAXU dėl Tarybos direktyvos 2006/112/EB ir Reglamento (ES) Nr.282/2011 pateiktas rekomendacijas dėl vairavimo mokymo paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau - PVM), pakeitė PVM įstatymo 22 straipsnio 1 dalies komentaro 8 punktą, kuris paskelbtas 2015 m. gruodžio 17 d. VMI prie FM interneto svetainėje adresu: <http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/>.

Komentare paaiškinta, kad vairavimo mokymo paslaugos profesiniu mokymu laikomos tik tokiu atveju, jei aplinkybių visuma leidžia daryti išvadą, kad šis mokymas yra skirtas profesinėms žinioms įgyti arba atnaujinti. Todėl A, B ir BE kategorijų vairavimo mokymo kursai (nesvarbu - pirminis mokymas, kvalifikacijos kėlimas ir perkvalifikavimas) neapmokestinami PVM tik tuomet, jei jie reikalingi, kad juos lankantis asmuo galėtų užsiimti savo profesija (pvz., policijos poskyris siunčia darbuotoją į vairavimo mokymo kursus įgyti A kategoriją, kad šis galėtų patruliuoti motociklu; arba darbo birža į vairavimo mokymo kursus siunčia darbo biržoje užsiregistravusį asmenį įsigyti B kategoriją, kuri reikalinga įdarbinant asmenį picos išvežiotu). Juridiniai asmenys, teikiantys PVM neapmokestinamas A, B ir BE kategorijų vairavimo mokymų paslaugas, turi turėti įrodymus, kad teikiamų vairavimo mokymo paslaugų tikslas - suteikti žinių, reikalingų profesijai (tokiais įrodymais galėtų būti, pavyzdžiui, susitarimai tarp įmonės ir vairavimo mokymo paslaugų teikėjų dėl A, B ir BE kategorijų vairuotojų rengimo, vairavimo įstaigų PVM sąskaitų faktūrų išrašymas įmonėms ir pan.).

Iki šio komentaro paskelbimo PVM įstatymo 22 straipsnio 1 dalies 8 punkto komentare buvo aiškinama, kad visais atvejais B kategorijos vairavimo mokymo paslaugos laikomos profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinamos.

Atkreipiame dėmesį, kad B ir BE vairavimo mokymo paslaugos, kurios buvo pradėtos teikti, už kurias iš dalies ar pilnai buvo apmokėta ar kurių teikimas buvo įformintas išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis (jei PVM sąskaitos faktūros turėjo būti išrašytos) iki minėto PVM įstatymo 22 straipsnio komentaro paskelbimo, PVM neapmokestinamos.

Taigi buvo pakeista pozicija dėl B kategorijos vairavimo mokymo paslaugų priskyrimo profesiniam mokymui ir apmokestinimo PVM. Atsižvelgdami į tai, paaiškiname, kad vairavimo mokyklos, PVM mokėtojos, teikiančios B ir BE kategorijų vairavimo mokymo paslaugas, kurios pagal ankstesnio komentaro nuostatas buvo laikomos profesinio mokymo paslaugomis, po šio komentaro paskelbimo:

1) šias paslaugas turi apmokestinti PVM, taikant standartinį PVM tarifą (išskyrus atvejus, kai pagal paskelbto komentaro nuostatas šios paslaugos laikomos profesinio mokymo paslaugomis);



2) vadovaujantis PVM įstatymo 58 straipsnio nuostatomis, prekių, paslaugų, skirtų PVM apmokestinamoms vairavimo mokymo paslaugoms teikti, pirkimo PVM turi teisę traukti į PVM atskaitą.

Be to, atkreipiame dėmesį, kad:

1. *Vairavimo mokykla, kuri iki aukščiau minėto komentaro paskelbimo neteikė PVM apmokestinamų A kategorijos vairavimo mokymo paslaugų ir kuri numato, kad visos jos teikiamos B ir BE kategorijų vairavimo mokymo paslaugos po komentaro paskelbimo apmokestinamos PVM, 2015 metų gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje:*

1) gali įtraukti į PVM atskaitą iki 2015 m. gruodžio mėnesio įsigytų lengvųjų automobilių, jų priekabų pirkimo PVM dalį, atitinkančią metų skaičiui nuo 2015 m. gruodžio mėnesio iki PVM įstatymo 67 straipsnio 2 dalyje nurodyto 5 metų termino pabaigos (šio termino pradžia laikoma tas kalendorinis mėnuo, kurį lengvasis automobilis buvo įsigytas arba importuotas).

2) gali įtraukti į PVM atskaitą prekių, paslaugų, tiesiogiai susijusių su PVM apmokestinamų paslaugų teikimu, pirkimo PVM sumą;

3) jeigu iki komentaro paskelbimo visos vairavimo mokyklos teikiamos vairavimo mokymo paslaugos buvo PVM neapmokestinamos (t. y. vairavimo mokykla neteikė PVM apmokestinamų A kategorijos vairavimo mokymo paslaugų), tai ji, vadovaudamasi PVM įstatymo 60 straipsnio 5 dalimi, su mokesčių administratoriumi suderina gruodžio mėnesį prognozuojamą PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalyje nustatytą „pajamų“ kriterijų (šios suderinimo taisyklės patvirtintos 2004 m. vasario 23 d. VMI prie FM įsakymu Nr. VA-19). Pagal šią dalį vairavimo mokykla į PVM atskaitą įtraukia tą prekių, paslaugų pirkimo PVM dalį, kurios negalima tiesiogiai priskirti vairavimo mokyklos vykdomai PVM apmokestinamai ar PVM neapmokestinamai veiklai.

1 pavyzdys

Vairavimo mokykla, PVM mokėtoja, teikianti B, BE, C, D, E kategorijų vairavimo mokymo paslaugas, iki šio komentaro paskelbimo visas savo teikiamas B kategorijos vairavimo mokymo paslaugas laikė profesinio mokymo paslaugomis ir jų PVM neapmokestino. Po šio komentaro paskelbimo vairavimo mokykla nustatė, kad visos jos teikiamos B kategorijos vairavimo mokymo paslaugos turi būti apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą ir kad gruodžio mėnesį prognozuojama PVM apmokestinamų paslaugų dalis visose vairavimo mokyklos teikiamose paslaugose sudaro 25 procentus.

Vairavimo mokykla nustatė, kad 2015 m. gruodžio mėnesio 1 dienai, ji turėjo:

- a) lengvąjį automobilį, įsigytą 2013 m. liepos mėnesį, kurio pirkimo PVM sudarė 5000 eurų;
- b) lengvąjį automobilį, įsigytą 2014 m. vasario mėnesį, kurio pirkimo PVM sudarė 6500 eurų.
- c) lengvąjį automobilį, įsigytą 2008 m. balandžio mėnesį, kurio pirkimo PVM sudarė 3000 eurų.

Be to, 2015 metų gruodžio mėnesį vairavimo mokykla PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti įsigijo: 1) kuro, kurio pirkimo PVM sudarė 3000 eurų, 2) lengvųjų automobilių, naudotų PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti, remonto paslaugų, kurių pirkimo PVM sudarė 2000 eurų, 3) prekių, paslaugų, skirtų bendrai vairavimo mokyklos veiklai (elektra, šiluma, komunalinės paslaugos, kanceliarinės prekės ir pan.), kurių pirkimo PVM sudarė 500 eurų.

Klausimas: Kokios PVM mokesstinės prievolės atsiranda vairavimo mokyklai?

Nagrinėjamu atveju vairavimo mokykla po komentaro paskelbimo teikiamas B kategorijos vairavimo mokymo paslaugas turi apmokestinti PVM, taikant standartinį PVM tarifą. Tokiu atveju vairavimo mokyklos veikla tampa mišri ir dėl to ji su mokesčių administratoriumi suderina gruodžio mėnesį prognozuojamą PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalyje nustatytą „pajamų“ kriterijų (suderina, kad šis kriterijus yra 25 procentai).

Vairavimo mokykla 2015 metų gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje į PVM atskaitą įtraukia:

1) lengvųjų automobilių pirkimo PVM dalį, atitinkančią laikotarpiui, kai lengvieji automobiliai bus naudojami PVM apmokestinamoje veikloje - 6700eurų:

- a) lengvasis automobilis, įsigytas 2013 m. liepos mėnesį, apmokestinamoje veikloje bus

naudojamas 31 mėnesį (60-29), o pirkimo PVM dalis, atitinkanti šiam laikotarpiui sudarys 2583 eurus ((5000:60)x31)).

b) lengvasis automobilis, įsigytas 2014 m. vasario mėnesį, apmokestinamoje veikloje bus naudojamas 38 mėnesius (60-22), o pirkimo PVM dalis, atitinkanti šiam laikotarpiui sudarys 4117 eurų ((6500:60)x38)).

c) lengvojo automobilio nuo kurio įsigijimo yra praėję daugiau kaip 5 metai (t. y. kuris buvo įsigytas 2008 m. balandžio mėnesį) PVM atskaita negalima.

2) PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti sunaudoto kuro pirkimo PVM - 3000 eurų;

3) lengvųjų automobilių, naudotų PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti, remonto paslaugų pirkimo PVM - 2000 eurų;

4) prekių, paslaugų, skirtų bendrai mokyklos veiklai (elektra, šiluma, komunalinės paslaugos, kanceliarinės prekės ir pan.), pirkimo PVM dalį - 125 eurus ((500x25):100)).

4) pasibaigus metams 2015 metų gruodžio mėnesį taikytas „pajamų“ kriterijus turi būti perskaičiuojamas atsižvelgiant į faktinius 2015 metų rodiklius ir PVM atskaita tikslinama pateikiant metinę PVM deklaraciją (FR0516), kurios užpildymo taisyklės patvirtintos 2003 m. gegužės 6 d. įsakymu Nr. V-140.

*2. Vairavimo mokykla, kuri iki aukščiau minėto komentaro paskelbimo neteikė PVM apmokestinamų A kategorijos vairavimo mokymo paslaugų ir kuri numato, kad **dalį** jos teikiamų B ir BE kategorijų vairavimo mokymo paslaugų po komentaro paskelbimo bus PVM neapmokestinamos PVM, 2015 metų gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje:*

1) vadovaudamasi PVM įstatymo 60 straipsnio 5 dalimi turėtų su mokesčių administratoriumi suderinti gruodžio mėnesį prognozuojamą PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalyje nustatytą „pajamų“ kriterijų;

2) vadovaudamasi PVM įstatymo 60 straipsnio 2 dalimi, gali kreiptis į vietos mokesčio administratorių su prašymu bei pateiktais apskaičiavimais leisti naudoti kitą pirkimo (importo) paskirstymo kriterijų lengviesiems automobiliams, priekaboms, naudojamoms B, BE kategorijų vairavimo paslaugoms teikti (pvz., lengvajam automobiliui leisti naudoti lengvojo automobilio (priekabos) panaudojimo PVM apmokestinamoje veikloje kriterijų). Mokesčio administratoriui leidus naudoti šį PVM mokėtojo pasiūlytą konkretaus ilgalaikio materialiojo turto traukimo į PVM atskaitą kriterijų, šis kriterijus vėliau negalės būti pakeistas (prekių ir paslaugų, susijusių su šio ilgalaikio materialaus turto panaudojimu, pirkimo (importo) PVM turi būti skirstomas pagal tokį patį kriterijų, kaip ir paties ilgalaikio materialaus turto vieneto).

3) nustato iki 2015 m. gruodžio mėnesio įsigytų lengvųjų automobilių, jų priekabų pirkimo PVM dalį, atitinkančią metų skaičiui nuo 2015 m. gruodžio 1 d. iki PVM įstatymo 67 straipsnio 2 dalyje nurodyto 5 metų termino pabaigos (šio termino pradžia laikoma tas kalendorinis mėnuo, kurį lengvasis automobilis buvo įsigytas arba importuotas).

4) remdamiesi su mokesčių administratoriumi suderintu lengvojo automobilio ar priekabos PVM atskaitos kriterijumi (2 punktą) nustato, kokia 3 punkte nustatyta lengvųjų automobilių, priekabų, taip pat prekių ir paslaugų, susijusių su šio ilgalaikio materialaus turto panaudojimu, pirkimo (importo) PVM suma gali būti traukiama į PVM atskaitą.

2 pavyzdys

Vairavimo mokykla, PVM mokėtoja, teikianti B, BE, C, D, E kategorijų vairavimo mokymo paslaugas, iki šio komentaro paskelbimo visas savo teikiamas B, BE kategorijos vairavimo mokymo paslaugas laikė profesinio mokymo paslaugomis ir jų PVM neapmokestino. Po šio komentaro paskelbimo vairavimo mokykla prognozuoja, kad gruodžio mėnesį:

1) 7 procentai B, BE kategorijų vairavimo mokymo paslaugų bus PVM neapmokestinamos;

2) PVM apmokestinamų paslaugų dalis visose vairavimo mokyklos teikiamose paslaugose sudarys 20 procentų.

Vairavimo mokykla nustatė, kad 2015 m. gruodžio mėnesį, ji turėjo:

a) lengvąjį automobilį, įsigytą 2013 m. liepos mėnesį, kurio pirkimo PVM sudarė 5000 eurų;

- b) lengvąjį automobilį, įsigytą 2014 m. vasario mėnesį, kurio pirkimo PVM sudarė 6500 eurų.
- c) lengvąjį automobilį, įsigytą 2008 m. balandžio mėnesį, kurio pirkimo PVM sudarė 3000 eurų.

Be to, 2015 metų gruodžio mėnesį vairavimo mokykla PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti įsigijo: 1) kuro, kurio pirkimo PVM sudarė 3000 eurų, 2) lengvųjų automobilių, naudotų PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti, remonto paslaugų, kurių pirkimo PVM sudarė 2000 eurų, 3) prekių, paslaugų, skirtų bendrai vairavimo mokyklos veiklai (elektra, šiluma, komunalinės paslaugos, kanceliarinės prekės ir pan.), kurių pirkimo PVM sudarė 500 eurų.

Klausimas: Kokios PVM mokesinės prievolės atsiranda vairavimo mokyklai?

Nagrinėjamu atveju vairavimo mokykla po komentaro paskelbimo didžiąją dalį teikiamų B, BE kategorijos vairavimo mokymo paslaugų turi apmokestinti PVM, taikant standartinį PVM tarifą. Tokiu atveju vairavimo mokyklos veikla tampa mišri ir dėl to ji su mokesčių administratoriumi suderina, kad gruodžio mėnesį prognozuojamas PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalyje nustatytas „pajamų“ kriterijus yra 20 procentų.

Be to, vairavimo mokykla su mokesčių administratoriumi suderina, kad lengviesiems automobiliams, naudojamoms B, BE kategorijų vairavimo paslaugoms teikti, naudos lengvojo automobilio panaudojimo PVM apmokestinamoje veikloje kriterijų, kuris sudaro 93 procentus.

Vairavimo mokykla į 2015 metų gruodžio mėnesio PVM deklaracijoje į PVM atskaitą įtraukia:

1) 93 procentus lengvųjų automobilių, naudojamų B, BE kategorijų vairavimo paslaugoms teikti, pirkimo PVM dalies, atitinkančios laikotarpiui, kai lengvieji automobiliai bus naudojami PVM apmokestinamoje veikloje - 6231eurą ($6700 \times 93 : 100$):

a) lengvasis automobilis, įsigytas 2013 m. liepos mėnesį, apmokestinamoje veikloje bus naudojamas 31 mėnesį (60-29), o pirkimo PVM dalis, atitinkanti šiam laikotarpiui sudarys 2583 eurus ($(5000 : 60) \times 31$).

b) lengvasis automobilis, įsigytas 2014 m. vasario mėnesį, apmokestinamoje veikloje bus naudojamas 38 mėnesius (60-22), o pirkimo PVM dalis, atitinkanti šiam laikotarpiui sudarys 4117 eurų ($(6500 : 60) \times 38$).

c) lengvojo automobilio nuo kurio įsigijimo yra praėję daugiau kaip 5 metai (t. y. 2008 m. balandžio mėnesį įsigyto lengvojo automobilio) PVM atskaita netikslinama.

2) 93 procentus PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti sunaudoto kuro pirkimo PVM - 2790 eurų ($3000 \times 93 : 100$);

3) 93 procentus lengvųjų automobilių, naudotų PVM apmokestinamoms paslaugoms teikti, remonto paslaugų pirkimo PVM - 1860 eurų ($2000 \times 93 : 100$);

4) prekių, paslaugų, skirtų bendrai mokyklos veiklai (elektra, šiluma, komunalinės paslaugos, kanceliarinės prekės ir pan.), pirkimo PVM dalį - 100 eurų ($500 \times 20 : 100$).

5) pasibaigus 2015 metams, atsižvelgiant į faktinius 2015 metų rodiklius, turi būti perskaičiuojamas PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalyje nustatytas „pajamų“ kriterijus ir patikslinama PVM atskaita pateikiant metinę PVM deklaraciją (FR0516), kurios užpildymo taisyklės patvirtintos 2003 m. gegužės 6 d. įsakymu Nr. V-140). Lengvojo automobilio (priekabos) panaudojimo PVM apmokestinamoje veikloje kriterijus, kuris teikiant 2015 m. gruodžio mėnesio PVM deklaraciją, iš esmės nustatomas pagal faktinius 2015 metų gruodžio mėnesio rodiklius, metinėje 2015 metų PVM deklaracijoje netikslinama.

Jeigu vairavimo mokykla, vadovaudamasi PVM įstatymo 60 straipsnio 2 dalimi, mokesčių administratoriaus neprašys leisti naudoti kitą pirkimo (importo) paskirstymo kriterijų lengviesiems automobiliams (priekaboms), naudojamoms B, BE kategorijų vairavimo paslaugoms teikti, tai į PVM atskaitą galės būti traukiama lengvųjų automobilių, priekabų pirkimo dalis pagal „pajamų“ kriterijų, nustatytą vadovaujantis PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalies nuostatomis (2 pavyzdyje pateiktu atveju tik 20 procentų lengvųjų automobilių pirkimo PVM sumos).

3. Jeigu iki komentaro paskelbimo vairavimo mokyklos veikla buvo mišri, t. y. vairavimo mokykla be PVM neapmokestinamų B, C, D, E kategorijų vairavimo mokymo paslaugų teikė ir PVM apmokestinamas A kategorijos vairavimo mokymo paslaugas, tai tokiu atveju vairavimo mokykla, vadovaudamasis PVM įstatymo 58 straipsnio nuostatomis, prekių, paslaugų, skirtų PVM apmokestinamai veiklai, pirkimo PVM turėjo teisę traukti į PVM atskaitą. Šiuo atveju vairavimo mokykla dar iki komentaro paskelbimo traukdama į PVM atskaitą prekių, paslaugų pirkimo PVM galėjo naudoti įstatymo 60 straipsnio 1 dalyje nustatytą pajamų kriterijų. Tokiu atveju vairavimo mokykla po komentaro paskelbimo, t. y. 2015 m. gruodžio mėnesį, su mokesčių administratoriumi galėtų suderinti tik lengvojo automobilio (priekabos) panaudojimo PVM apmokestinamoje veikloje kriterijų.

Pasibaigus 2015 metams, atsižvelgiant į faktinius 2015 metų rodiklius, turi būti perskaičiuojamas PVM įstatymo 60 straipsnio 1 dalyje nustatytas „pajamų“ kriterijus ir patikslinama PVM atskaita pateikiant metinę PVM deklaraciją (FR0516). Lengvojo automobilio (priekabos) panaudojimo PVM apmokestinamoje veikloje kriterijus, kuris teikiant 2015 m. gruodžio mėnesio PVM deklaraciją, iš esmės nustatomas pagal faktinius 2015 metų gruodžio mėnesio rodiklius, metinėje 2015 metų PVM deklaracijoje netikslinamas.

Norime pažymėti, kad vairavimo mokyklos, PVM mokėtojos, norėdamos traukti prekių, paslaugų, susijusių su PVM apmokestinama veikla, pirkimo PVM į PVM atskaitą, 2016 metais (nepaisant to, kad yra 2015 metų faktiniai duomenys) galėtų taikyti prognozuojamą PVM įstatymo 60 straipsnio 1 straipsnyje nurodytą „pajamų“ kriterijų, jeigu nustatyti „pajamų“ kriterijų pagal faktinius 2015 metų duomenis būtų labai sudėtinga.

Viršininko pavaduotoja

Vilma Vildžiūnaitė

