

22 straipsnis. Švietimo ir mokymo paslaugos

1. PVM neapmokestinami ikimokyklinis ir priešmokyklinis ugdymas, mokymas pagal pradinio, pagrindinio, vidurinio ugdymo programas, aukštojo mokslo studijos ir kvalifikacijų teikimas, neformalusis vaikų švietimas, pirminis ir tęstinis profesinis mokymas, jeigu šias paslaugas teikia juridiniai asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę jas teikti.

Komentaras

1. PVM neapmokestinama:

- 1.1. ikimokyklinis ugdymas;
- 1.2. priešmokyklinis ugdymas;
- 1.3. mokymas pagal pradinio ugdymo programas;
- 1.4. mokymas pagal pagrindinio ugdymo programas;
- 1.5. mokymas pagal vidurinio ugdymo programas;
- 1.6. aukštojo mokslo studijos ir kvalifikacijų teikimas;
- 1.7. neformalusis vaikų švietimas;
- 1.8. pirminis ir tęstinis profesinis mokymas.

Šios paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia juridiniai asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę jas teikti.

1.1. Ikimokyklinio ugdymo paslaugomis laikomos paslaugos, kurių paskirtis padėti vaikui (nuo 1 iki 5 (arba 6) metų) tenkinti prigimtinius, kultūros, taip pat ir etninius, socialinius, pažintinius poreikius. Šios paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Pažymėtina, kad ikimokyklinio ugdymo paslaugos turi būti teikiamos vadovaujantis švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintais ikimokyklinio ugdymo programų kriterijais ir ikimokyklinio ugdymo metodinėmis rekomendacijomis, o šias paslaugas gali teikti lopšeliai, lopšeliai-darželiai, darželiai, mokyklos - darželiai, kitos mokyklos, bet kokia įstaiga, įmonė, organizacija, nesvarbu ar švietimas yra jos pagrindinė ar nepagrindinė veikla. Šiems asmenims, teikiant ikimokyklinio ugdymo paslaugas, nereikia turėti ikimokyklinio ugdymo paslaugų teikimo licencijų, svarbu, kad paslaugos būtų teikiamos pagal ikimokyklinio ugdymo programą, kurią rengia mokyklos komanda, darbo grupė, o parengta programa teikiama vadovaujantis švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintais ikimokyklinio ugdymo programų kriterijais ir ikimokyklinio ugdymo metodinėmis rekomendacijomis.

Pavyzdys

Privatus lopšelis teikia ikimokyklinio ugdymo paslaugas. Ikimokyklinio ugdymo paslaugos teikiamos pagal ikimokyklinio ugdymo programą, parengtą vadovaujantis švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintais ikimokyklinio ugdymo programų kriterijais ir ikimokyklinio ugdymo metodinėmis rekomendacijomis. Šiuo atveju privataus lopšelio teikiamos ikimokyklinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.2. Priešmokyklinio ugdymo paslaugomis laikomos paslaugos, kurių paskirtis padėti vaikui pasirengti sėkmingai mokytis pagal pradinio ugdymo programą. Šios paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Pažymėtina, kad priešmokyklinio ugdymo paslaugos turi būti teikiamos vadovaujantis švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtinta galiojančia priešmokyklinio ugdymo bendrąja programa. Šias paslaugas gali teikti darželiai, pradinės mokyklos, kitos mokyklos, bet kokia įstaiga, įmonė, organizacija, nesvarbu ar švietimas yra jos pagrindinė ar ne pagrindinė veikla. Šiems asmenims, teikiant priešmokyklinio ugdymo paslaugas, nereikia turėti priešmokyklinio ugdymo paslaugų teikimo licencijų, svarbu, kad asmuo, teikdamas šias paslaugas, vadovautųsi švietimo mokslo ir sporto ministro patvirtinta galiojančia priešmokyklinio ugdymo programa.

Pavyzdys

UAB „X“, kurios pagrindinė veikla – leidyba, spausdinimas, savo įstatuose yra numačiusi teikti priešmokyklinio ugdymo paslaugas. Šias paslaugas bendrovė teikia savo darbuotojų ikimokyklinio amžiaus vaikams pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintą priešmokyklinio ugdymo bendrąją programą. Šiuo atveju UAB „X“ teikiamos priešmokyklinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.3. Mokymo pagal pradinio ugdymo programas paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu:

1.3.1. jos teikiamos pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintą Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programos aprašą, Pradinio ugdymo bendrąsias programas, Pradinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijas, bendruosius ugdymo planus (pradinis ugdymas gali būti vykdomas kartu su dailės, muzikiniu, meniniu, sportiniu ar kitu ugdymu);

1.3.2. jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas, t. y. bendrojo ugdymo ir kitos mokyklos ar kitas švietimo teikėjas (įstaiga, įmonė, organizacija, taip pat valstybės narės juridinis asmuo ar kita organizacija, ar jų padaliniai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, kuriems švietimas nėra pagrindinė veikla).

Pavyzdys

Nevalstybinė mokykla teikia mokamas pradinio ugdymo paslaugas. Šias paslaugas mokykla teikia pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintą Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programos aprašą, Pradinio ugdymo bendrąsias programas, Pradinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijas, Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programų bendruosius ugdymo planus.

Mokyklos teikiamos pradinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.4. Mokymo pagal pagrindinio ugdymo programas paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu:

1.4.1. jos teikiamos pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintas pagrindinio ugdymo programas. (Pagrindinis ugdymas vykdomas pagal šešerių metų pagrindinio ugdymo programas. Pagrindinio ugdymo programų pirmoji dalis apima ketverių metų pagrindinio ugdymo tarpsnį, antroji dalis – dvejų metų pagrindinio ugdymo tarpsnį. Pagrindinio ugdymo programos įgyvendinamos vadovaujantis Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programos aprašu, Pagrindinio ugdymo bendrosiomis programomis, Pagrindinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijomis, Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programų bendraisiais ugdymo planais, kuriuos tvirtina švietimo, mokslo ir sporto ministras. Į pagrindinio ugdymo programų antrąją dalį gali būti įtraukiami formaliojo profesinio mokymo programų moduliai ir įskaitomi tęsiant mokymąsi pagal formaliojo profesinio mokymo programas švietimo, mokslo ir sporto ministro nustatyta tvarka. Pagrindinis ugdymas gali būti vykdomas kartu su dailės, muzikiniu, meniniu, sportiniu ar kitu ugdymu).

1.4.2. jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas, t. y. pagrindinės mokyklos, progimnazijos, gimnazijos, jaunimo mokyklos, profesinės mokyklos, kitos mokyklos (pvz., sanatorinės mokyklos).

Pavyzdys

Nevalstybinė jaunimo mokykla teikia mokamas pagrindinio ugdymo paslaugas. Šias paslaugas mokykla teikia pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintas pagrindinio ugdymo programas, taip pat vadovaujasi kitais švietimo, mokslo ir sporto ministro nustatytais reikalavimais.

Mokyklos teikiamos pagrindinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.5. Mokymo pagal vidurinio ugdymo programas paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu:

1.5.1. jos teikiamos pagal dvejų metų vidurinio ugdymo programas (jas sudaro privalomieji ir pasirenkamieji bendrojo ugdymo dalykai bei galimi profesinio mokymo programų moduliai), kurios įgyvendinamos vadovaujantis Vidurinio ugdymo programos aprašu, Vidurinio ugdymo

bendrosiomis programomis, Vidurinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijomis, Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programų bendraisiais ugdymo planais, kuriuos tvirtina švietimo, mokslo ir sporto ministras (vidurinis ugdymas gali būti vykdomas kartu su dailės, muzikiniu, meniniu, sportiniu ar kitu ugdymu). Jeigu vidurinio ugdymo programos vykdomos kartu su profesinio mokymo programomis, jos gali būti vykdomos ilgiau negu dvejus metus.

1.5.2. jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas, t. y. gimnazijos, profesinės mokyklos, kitos mokyklos (pvz., sanatorinės mokyklos).

Pavyzdys

Nevalstybinė gimnazija teikia mokamas vidurinio ugdymo paslaugas. Šias paslaugas mokykla teikia pagal dvejų metų vidurinio ugdymo programas, taip pat vadovaujasi Vidurinio ugdymo programos aprašu, Vidurinio ugdymo bendrosiomis programomis, Vidurinio ugdymo bendrųjų programų įgyvendinimo rekomendacijomis, Pradinio, pagrindinio ir vidurinio ugdymo programų bendraisiais ugdymo planais, kuriuos tvirtina švietimo, mokslo ir sporto ministras.

Gimnazijos teikiamos vidurinio ugdymo paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.6. Aukštojo mokslo kvalifikacijos teikimas laikomas paslauga, kurios paskirtis padėti asmeniui įgyti aukštojo mokslo kvalifikaciją ir pasirengti aktyviai profesinei, visuomeninei ir kultūrinei veiklai. Studijos PVM neapmokestinamos, jeigu jos vykdomos pagal Studijų kokybės vertinimo centro akredituotas studijų programas ir jeigu jas vykdo asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka turintys leidimą vykdyti studijas ir su studijomis susijusią veiklą.

Pažymėtina, kad PVM lengvata taikoma visose studijų pakopose (trumposios pakopos, pirmosios pakopos, antrosios pakopos, vientisųjų, profesinių, doktorantūros, rezidentūros,) teikiamoms mokymosi paslaugoms, taip pat aukštojo mokslo kvalifikacijų (profesinio bakalauro, bakalauro, magistro kvalifikacinių laipsnių, mokslo daktaro laipsnio, meno daktaro laipsnio, taip pat kvalifikacijos, kurią suteikia aukštoji mokykla, turinti kompetentingos institucijos pritarimą tai kvalifikacijai teikti) teikimui.

Pavyzdys

Valstybinis universitetas A, kurio veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos Seimo patvirtintas statutas, teikia aukštojo mokslo studijų paslaugas. Dalies studentų studijos yra finansuojamos iš valstybės biudžeto, kitai daliai studentų už teikiamas studijų paslaugas reikia mokėti.

Universiteto teikiamos studijų paslaugos PVM neapmokestinamos.

1.7. Neformaliojo vaikų švietimo paslaugos, kurių paskirtis tenkinti vaikų pažinimo, lavinimosi ir saviraiškos poreikius, padėti jiems tapti aktyviais visuomenės nariais, PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Neformaliojo vaikų švietimo programas vykdo neformaliojo vaikų švietimo ir kitos švietimo įstaigos, kiti švietimo teikėjai (įstaiga, įmonė, organizacija, taip pat valstybės narės juridinis asmuo ar kita organizacija, ar jų padaliniai, įsteigti Lietuvos Respublikoje, kuriems švietimas nėra pagrindinė veikla), Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka turintys teisę vykdyti švietimą. Neformaliajam vaikų švietimui priskiriamas taip pat ir formalųjį švietimą papildantis ugdymas, kurį vykdo muzikos, dailės, kitos menų, sporto mokyklos, Lietuvos aukštosios mokyklos, taip pat kitos švietimo įstaigos, kurios vykdo veiklą pagal švietimo, mokslo ir sporto ministro patvirtintą gamtamokslinio, technologinio, inžinerinio, matematinio ugdymo atviros prieigos centro veiklos aprašą. Bendruosius iš valstybės ar savivaldybių biudžetų finansuojamų neformaliojo vaikų švietimo ir formalųjį švietimą papildančio ugdymo programų kriterijus nustato švietimo, mokslo ir sporto ministras. Neformaliojo vaikų švietimo subjektas yra vaikai iki 18 metų, taip pat mokiniai, vyresni nei 18 metų, besimokantys profesinio bei bendrojo lavinimo mokyklų dieniniuose skyriuose.

Jaunimo centre, kuris yra viešoji įstaiga ir yra PVM mokėtojas, veikia ikimokyklinio amžiaus vaikų, mokinių (kai kurie mokiniai besimokantys dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose yra vyresni nei 18 metų) bei nesimokančių dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenų iki 21 metų amžiaus teatro, astronomijos būreliai (ikimokyklinio amžiaus vaikams ir mokiniams būreliai veikia pagal rajono švietimo skyriaus patvirtintas programas). Būrelius lankančius ikimokyklinio amžiaus vaikus, mokinius, taip pat nesimokančius dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenis iki 18 metų amžiaus centras savo transportu veža į teatrus, muziejus. Be to, šis centras savo ar samdytu transportu už papildomą užmokestį veža būrelius lankančius nesimokančius dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenis, vyresnius nei 18 metų amžiaus, taip pat būrelių nelankančius moksleivius, mokytojus į sporto varžybas, olimpiadas ir konkursus.

Kaip PVM apmokestinamos centro teikiamos paslaugos?

Centro vykdoma teatro, astronomijos būrelių veikla savo esme yra neformalusis vaikų švietimas ir dėl to šių būrelių ikimokyklinio amžiaus vaikams, mokiniams (tarp jų ir mokiniams vyresniems nei 18 metų, kurie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose), taip pat nesimokantiems dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenims iki 18 metų amžiaus teikiamos paslaugos PVM neapmokestinamos. Kai šios paslaugos teikiamos būrelius lankantiems asmenims, nesimokantiems bendrojo lavinimo mokyklose, kurie yra vyresni nei 18 metų amžiaus, jos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Centro būrelius lankantiems ikimokyklinio amžiaus vaikams, mokiniams (tarp jų ir mokiniams, vyresniems nei 18 metų, kurie mokosi dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose), taip pat nesimokantiems dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose asmenims iki 18 metų amžiaus teikiamos vežimo į teatrus ar muziejus paslaugos, laikomos paslaugomis, susijusiomis su neformaliuoju vaikų švietimu, ir pagal PVM įstatymo 22 str. 2 dalį PVM neapmokestinamos.

Kai centras savo ar samdytu transportu už papildomą užmokestį veža būrelius lankančius asmenis, nesimokančius bendrojo lavinimo mokyklose, kurie yra vyresni nei 18 metų amžiaus, kitų mokyklų moksleivius ir mokytojus į sporto varžybas, olimpiadas ir konkursus, tai laikoma, kad centras suteikė moksleivių vežimo paslaugas, kurios apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą (lengvatinis 9 proc. PVM tarifas negali būti taikomas, nes moksleiviai į varžybas, olimpiadas ir konkursus vežami ne pagal reguliaraus susisiekimo maršrutus).

2 pavyzdys

Nevalstybinė sporto mokykla, PVM mokėtoja teikia neformaliojo vaikų švietimo paslaugas sporto srityje ir už šias paslaugas ima nustatyto dydžio atlygį.

Mokyklos teikiamos neformaliojo vaikų švietimo paslaugos PVM neapmokestinamos.

3 pavyzdys

UAB turi stacionarią vaikų stovyklą, kurioje vasaros metu stovyklauja vaikai iki 14 metų amžiaus. Šioje stovykloje yra teikiamos įvairios vaikų lavinimo, saviraiškos poreikių skatinimo paslaugos. Ar vaikų stovyklos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Stacionarių vaikų stovyklų teikiamos paslaugos gali būti priskiriamos neformaliajam vaikų švietimui, bendrovė nustatyta tvarka gali teikti stacionarių vaikų stovyklų paslaugas ir jų neapmokestinti PVM.

1.8. Taikant PVM lengvatą pirminiam ir tęstiniam profesiniam mokymui, reikia vadovautis 2011-03-15 Europos Sąjungos Tarybos reglamento (ES) Nr. 282/2011 nuostatomis, kuriose paaiškinta Tarybos direktyvoje 2006/112/EEB vartojama profesinio mokymo ir perkvalifikavimo paslaugų sąvoka. Švietimo įstatymo, Profesinio mokymo ir Neformaliojo suaugusiųjų švietimo ir tęstinio mokymosi įstatymų nuostatomis vadovaujamas tiek, kiek tai neprieštarauja minėtam reglamentui.

Reglamente nustatyta, kad profesiniu mokymu arba perkvalifikavimu turėtų būti laikomas mokymas, tiesiogiai susijęs su amatu arba profesija, taip pat mokymas, skirtas profesinėms žinioms įgyti arba atnaujinti. Profesinio mokymo arba perkvalifikavimo kurso trukmė neturi jokios įtakos šiam tikslui.

Pagal Profesinio mokymo įstatymo nuostatas pirminis profesinis mokymas – profesinis mokymas, skirtas pirmajai kvalifikacijai įgyti, tęstinis profesinis mokymas – profesinis mokymas, skirtas asmens turimai kvalifikacijai tobulinti ar kitai kvalifikacijai įgyti arba profesinį standartą atitinkančioms kompetencijoms, siekiant kvalifikacijos (arba jos dalies), įgyti.

Taigi, pirminiam ir tęsiniam profesiniam mokymui priskiriama:

1.8.1. formalusis profesinis mokymas, t. y. mokymas, vykdomas pagal Švietimo, mokslo ir sporto ministerijos Studijų, mokymo programų ir kvalifikacijų registre įregistruotas mokymo programas, kurias sėkmingai baigusieji gauna valstybės pripažintą Profesinio mokymo diplomą, liudijantį įgytą kvalifikaciją, ar pažymėjimą, liudijantį įgytą kompetenciją (kompetencijas). Formalųjį profesinį mokymą gali teikti asmenys, turintys Švietimo, mokslo ir sporto ministerijos išduotą licenciją vykdyti formalųjį profesinį mokymą (profesinio mokymo įstaigos ar kitas profesinio mokymo teikėjas, turintis juridinio asmens statusą, kuriam profesinis mokymas nėra pagrindinė veikla).

Formaliojo profesinio mokymo paslaugos, kai jas teikia juridiniai asmenys, turintys nustatyta tvarka išduotą licenciją teikti šias paslaugas, PVM neapmokestinamos;

1.8.2. neformaliojo švietimo (t. y. mokymo, kurį baigus nėra išduodamas valstybės pripažintas pažymėjimas) dalis, kuri sudaro sąlygas įgyti asmeniui profesinei veiklai reikalingų teorinių ir praktinių gebėjimų, taip pat sąlygas kvalifikacijos tobulinimui (paslaugos, susijusios su asmens kūrybinių galių ir gebėjimų ugdymu, su jo savišvietos poreikių tenkinimu ir pan. (pvz., rašinio skaitymo, šaškių, bridžo, dailės būrelių teikiamos paslaugos) nelaikomos profesinio mokymo paslaugomis). Teikiant neformaliojo profesinio mokymo paslaugas licencijų turėti nereikia, tačiau tokių paslaugų teikėjų įstatuose turi būti nurodyta veikla, susijusi su mokymų sritimi (nesvarbu, kad šis asmuo vykdo ir kitokio pobūdžio veiklą). Jeigu įstatuose nėra nurodyta veikla, susijusi su mokymų sritimi, tačiau nurodyta, pavyzdžiui, kad įmonė gali užsiimti bet kokia kita veikla, kuri neprieštarauja Lietuvos Respublikos teisės aktams, PVM tikslais laikytina, kad įmonė turi teisę teikti neformaliojo švietimo paslaugas.

Nustatant, ar teikiamos neformaliojo švietimo paslaugos PVM tikslais priskiriamos profesiniam mokymui, kiekvienu atveju turi būti vertinama aplinkybių visuma. Tam, kad neformalusis švietimas (pvz., įvairūs kvalifikacijos kėlimo kursai) PVM tikslais būtų laikomi profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinami turi būti tenkinamos šios sąlygos:

- mokymo paslaugų tikslas turi būti suteikti, atnaujinti ir / ar pagilinti turimas profesines žinias tam, kad būtų pagerinta esamo ar būsimą darbo kokybė, t. y. mokymas turi būti nukreiptas į profesiją ir su ja susijusius įgūdžius;
- mokymai skirti siekiant tobulinti profesinius, bet ne asmeninius įgūdžius (pvz. asmeninius įgūdžius tobulinančiais mokymais laikytini mokymo kursai, kurių tikslas – padėti dalyviams valdyti savo namų ir šeimos biudžetą; gyvenimo koučingo (savęs pažinimo) mokymai; kursai ar mokymo programos, kurios skirtos dalyvių malonumui ir pasitenkinimui (pvz., suaugusiųjų šokių pamokos, mokymai žaisti šachmatais) ;
- profesiniai įgūdžiai, kuriuos įgyja mokymo paslaugų gavėjas, gali būti panaudojami profesinėje veikloje (pvz., kursai, skirti toliau tobulinti profesionalių virėjų kulinarius metodus ir įgūdžius; vairavimo kursai, suteikiantys dalyviams žinių ir įgūdžių tapti kompetentingu sunkvežimio vairuotoju; mokymai finansinių paslaugų įmonės darbuotojams dėl teisės aktų apie kovos su pinigų plovimu taikymo);
- mokymai turi būti vykdomi pagal struktūrizuotą programą, kurioje turi būti apibrėžti mokymo tikslai, uždaviniai bei numatomas pasiekti rezultatas;
- tarp dalyką dėstančio mokytojo ir paslaugų gavėjo (mokinio) turi būti aiškus grįžtamasis ryšys (pvz., atliekamos praktinės užduotys, laikomi testai ir pan.).

Jeigu netenkinama kuri nors iš aukščiau išvardytų sąlygų arba mokymai yra pirmiausia nukreipti asmeniniam tobulėjimui ar pramoginiams tikslais, teikiamos mokymo paslaugos PVM tikslais nelaikomos profesiniu mokymu ir apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Jeigu teikiamos paslaugos tikslas ir paskirtis - pateikti paslaugos gavėjui konkrečius verslo patarimus, paaiškinti konkrečią situaciją ir pateikti išvadas kaip ją išspręsti, tai tokia paslauga savo esme laikoma ne profesinio mokymo, o konsultacine paslauga.

Vertinant, ar paslaugos priskiriamos profesiniam mokymui, gali būti atsižvelgiama ir į tai, kas apmoka už suteiktas paslaugas. Pavyzdžiui, už darbuotojų kvalifikacijos kėlimo paslaugas, kai tai tiesiogiai susiję su darbu, dažniausiai apmoka darbdavys.

Pažymėtina, 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 mokymo įstaigų PVM sąskaitų faktūrų išrašymas įmonėms ir pan.).

1 pavyzdys

UAB X teikia visų kategorijų vairavimo mokymo paslaugas

- A kategorijos (*motociklai su šonine priekaba ar be jos*) vairavimo mokymo paslaugas-fiziniais asmenims, taip pat policijos komisariato darbuotojams – policininkams;
- B kategorijos (*motorinės transporto priemonės, kurių leidžiamas maksimalus svoris ne didesnis kaip 3500 kg ir turinčios ne daugiau kaip 8 sėdimas vietas be vairuotojo*) - fiziniais asmenims, taip pat asmenims, įsiregistravusiems darbo biržoje;
- BE kategorija (B kategorijos automobilio ir priekabos, kurios didžiausioji leidžiamoji masė ne didesnė kaip 3 500 kg, junginiai. – fiziniais asmenims, taip pat autoserviso siųstiems darbuotojams;
- C kategorija (motorinės transporto priemonės, kurios nepriskiriamos D kategorijai ir jų leidžiamas maksimalus svoris didesnis kaip 3500 kg) – fiziniais asmenims;
- D kategorija (motorinės transporto priemonės, skirtos vežti keleiviams ir turinčios daugiau kaip 8 sėdimas vietas be vairuotojo) – fiziniais asmenims;
- T kategorija (troleibusai) – fiziniais asmenims.

Kaip apmokestinamos PVM UAB X teikiamos vairavimo mokymo paslaugos?

Kai suteikiamos C, D, T kategorijos vairavimo mokymo paslaugos, t. y. kai vairuotojai, baigę kursus, įgyja teisę vežti keleivius ir gabenti krovinius, tai tokių paslaugų teikimas gali būti laikomas profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinamas. Kai rengiami A, B ir BE kategorijos vairuotojai, tai PVM lengvata taikoma tik tai paslaugų daliai, kuri suteikta atitinkamai policijos komisariatui, darbo biržai ir autoservisui.

2 pavyzdys

UAB „X“ turi Lietuvos transporto saugos administracijos išduotą leidimą, kuris leidžia mokyti asmenis, susijusius su pavojingų krovinių vežimu. Yra parengta mokymų programa, pagal kurią mokymo dalyviai bus supažindinti su teisės aktais, reglamentuojančiais pavojingų krovinių vežimą, su pavojingų krovinių vežimo atmintine. Asmenys, baigę šiuos kursus, gauna valstybės nepripažintą pažymėjimą apie tai, kad išklause kursus. Baigę kursus asmenys laiko atitinkamą egzaminą Valstybinėje kelių transporto inspekcijoje prie Susisiekimo ministerijos, kuri išduoda pažymėjimą, leidžiantį vežti tam tikrus krovinius (pažymėjimas atitinka tarptautinius standartus).

Patektu atveju UAB „X“ teikiamos paslaugos PVM prasme laikomas profesiniu mokymu, kuris PVM neapmokestinamas.

3 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga, turinti Švietimo, mokslo ir sporto ministerijos išduotą licenciją vykdyti formalųjį profesinį mokymą, rengia 20 dienų kompiuterinio raštingumo kursus tarnautojams

pagal programą, įregistruotą Švietimo, mokslo ir sporto ministerijos Studijų, mokymo programų ir kvalifikacijų registre. Centro kursų lankytojams išduodami pažymėjimai yra valstybės pripažinti. Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Kompiuterinio raštingumo mokymo tikslas – pagerinti esamo darbo kokybę ar padėti pasirengti būsimam darbui, be to, kursai vykdomi pagal programą, įregistruotą Studijų, mokymo programų ir kvalifikacijų registre, o baigus kursus išduodamas valstybės pripažintas pažymėjimas. Toks profesinis mokymas PVM neapmokestinamas.

4 pavyzdys

Mokymo įstaiga sudaro sutartį su Švietimo, mokslo ir sporto ministerija ir joje įsipareigoja pravesti kursus tema „Pradinių klasių vaikų psichologija“ pagal bendrovės parengtą ir su Švietimo, mokslo ir sporto ministerija suderintą programą. Ar šios mokymo paslaugos priskiriamos profesiniam mokymui ir taikoma PVM lengvata?

Priskiriamos, nes tai tiesiogiai susiję su mokytojų darbu.

5 pavyzdys

Užsienio kalbų mokymo centras organizuoja suaugusiųjų užsienio kalbų kursus. Yra parengta mokymų programa pagal kurią mokymo dalyviai įgis A2 kalbos lygį. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys testą, išlaikiusieji gaus pažymėjimą, kuriame nurodomas kalbos lygis. Įmonė užsienio kalbų mokymo paslaugas suteikė pavieniams fiziniams asmenims, taip pat transporto įmonės B ir biudžetinės įstaigos C darbuotojams. Kaip apmokestinamos PVM centro teikiamos užsienio kalbų mokymo paslaugos?

Centro teikiamos užsienio kalbų mokymo paslaugos, kaip mokymas, skirtas profesinei veiklai reikalingoms teorinėms žinioms įgyti ir atnaujinti, laikomos tęstiniu profesiniu mokymu ir todėl joms taikoma PVM lengvata.

6 pavyzdys

Į užsienio kalbų mokymo centrą kreipėsi dvi įmonės, prašydamos surengti jų darbuotojams japonų kalbos mokymo kursus. Užsienio kalbų mokymo centras neturi japonų kalbos specialistų ir dėl to jis kreipėsi į įmonę A, kuri teikia užsienio kalbų mokymo paslaugas (tokių paslaugų teikimas numatytas įmonės įstatuose), ir susitarė, kad įmonė A praves centro suformuotoms grupėms japonų kalbos mokymo kursus. Sutarė, kad japonų kalbos kursai vyks įmonės A patalpose, įmonė A sudarys kursų grafikus bei vykdys jų kokybės ir eigos kontrolę. Yra parengta mokymų programa pagal kurią mokymo dalyviai įgis A1 kalbos lygį. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys testą, išlaikiusieji gaus pažymėjimą, kuriame nurodomas kalbos lygis. Įmonė A teikiamų japonų mokymo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą išrašo užsienio kalbų mokymo centrui, kuris, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas, šią mokymo paslaugą perparduoda įmonėms, atsiuntusioms savo darbuotojus į kursus.

Kaip apmokestinamos PVM japonų kalbos mokymo paslaugos?

Japonų kalbos mokymo paslaugos įmonių siųstiems darbuotojams, kaip mokymas, skirtas profesinei veiklai reikalingoms žinioms įgyti ir atnaujinti, laikomos profesiniu mokymu.

Nagrinėjamu atveju įmonė A japonų kalbos mokymo paslaugas teikia užsienio kalbų mokymo centrui (centrui išrašo suteiktų mokymo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą), o šis minėtas paslaugas, veikdamas kaip neatsiskleidęs tarpininkas, perparduoda įmonėms, siuntusioms darbuotojus. Įmonė A turi teisę teikti profesinio mokymo paslaugas, ji yra tikroji japonų kalbos mokymo paslaugų teikėja, atsakinga už teikiamų paslaugų eigą, turinį ir kokybę. Todėl įmonės A užsienio kalbų mokymo centrui teikiamos japonų kalbos mokymo paslaugos PVM tikslais laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos. PVM neapmokestinamos ir užsienio kalbų mokymo centro įmonėms, siuntusios darbuotojus, perparduodamos japonų kalbos mokymo paslaugos.

7 pavyzdys

Užsienio kalbų mokymo centras organizuoja Lietuvoje gyvenančių užsieniečių lietuvių kalbos kursus. Yra parengta mokymų programa pagal kurią mokymo dalyviai įgis lietuvių kalbos

pagrindus. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys testą, išlaikiusieji gaus pažymėjimus. Centras lietuvių kalbos mokymo paslaugas suteikė pavieniams fiziniams asmenims. Kaip apmokestinamos PVM centro teikiamos lietuvių kalbos mokymo paslaugos?

Užsienio kalbų mokymo centro vykdomas lietuvių kalbos mokymas iš esmės yra skirtas Lietuvoje gyvenančių užsieniečių integravimui į Lietuvos darbo rinką. Todėl laikytina, kad šie mokymai skirti profesinei veiklai reikalingoms žinioms įgyti ir PVM tikslais laikytini profesiniu mokymu, kuris PVM neapmokestinamas.

8 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, buhalteriams organizuoja kursus, seminarus mokesčių apskaitos klausimais. Yra parengta mokymų programa pagal kurią mokymų metu bus nagrinėjamas visų pagrindinių įmonės apskaitos barų vedimas, supažindinama su įmonėje pildomais apskaitos dokumentais, buhalterinėmis sąskaitomis ir pan., bus sprendžiamos praktinės užduotys. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys egzaminą, išlaikiusieji gaus baigimo pažymėjimą. Kaip PVM apmokestinamos šios įmonės teikiamos paslaugos?

Įmonės teikiamos kursų ir seminarų mokesčių ir buhalterinės apskaitos klausimais organizavimo paslaugos, kaip paslaugos, tiesiogiai susijusios su kursuose dalyvaujančiųjų profesija, kaip paslaugos skirtos atnaujinti ir / ar pagilinti jų turimas žinias tam, kad būtų pagerinta esamo darbo kokybė, laikomos profesinio mokymo paslaugomis, ~~ir todėl joms taikoma~~ kurios PVM ~~lengvata~~ neapmokestinamos.

9 pavyzdys

UAB Y, PVM mokėtoja, įmonės X darbuotojams praveda seminarą, kurio metu UAB įsipareigoja pateikti įmonės X praėjusių metų veiklos analizę ir pateikti konkrečias išvadas ir pasiūlymus, kaip šią veiklą pagerinti. Ar UAB teikiamos paslaugos laikomos profesinio mokymo paslaugomis.

Ne, nelaikomos. Savo esme UAB teikiamos paslaugos laikomos konsultacinėmis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

10 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga organizuoja mokamus kursus suaugusiems, kurių metu mokoma žaisti šachmatais. Ar mokymo žaisti šachmatais paslauga apmokestinama PVM?

Mokymo žaisti šachmatais paslaugos tikslas asmeninių įgūdžių tobulinimas. Todėl ši paslauga nelaikoma paslauga, tiesiogiai susijusia su amatu arba profesija, ar mokymu, skirtu profesinėms žinioms įgyti arba ~~atnaujinti~~ tobulinti. Dėl to mokymo žaisti šachmatais paslauga nelaikoma profesiniu mokymu ir ~~centras~~ profesinio mokymo įstaiga šią paslaugą turi apmokestinti standartiniu PVM tarifu.

11 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga teikia mokymo paslaugas praktikantams virėjams, siekiantiems įgyti kulinarinių metodų ir įgūdžių, reikalingų tapti profesionaliais virėjais. Yra parengta mokymų programa, pagrįsta klasikine teorija ir praktinių įgūdžių tobulinimu, naudojant tradicines bei pažangias maisto gamybos technologijas. Baigę mokymus, mokymo dalyviai bendrai aptaria praktikantų atliktų užduočių rezultatus ir gauna mokymų baigimo pažymėjimą. Mokymų metu praktikantai įgis reikiamų įgūdžių, kurie suteiks galimybę jiems įsidarbinti profesionaliais virėjais.

Tokie mokymai PVM tikslais laikomi profesiniu mokymu ir neapmokestinami PVM.

12 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga teikia dviejų dienų mokymo paslaugas, kuriose dalyviams teikiami patarimai ir receptai, kad jie galėtų greitai ir lengvai gaminti maistą asmeninėms reikmėms. Šis kursas yra atviras visiems dalyviams, kurie domisi maisto gaminimu, joks įgytų žinių vertinimas nebus atliekamas. Kadangi mokymai nėra skirti profesinėms žinioms įgyti, o asmeniniam tobulėjimui, jie PVM tikslais nelaikomi profesiniu mokymu ir nustatyta tvarka

apmokestinami PVM.

13 pavyzdys

Profesinio mokymo įstaiga organizuoja asmens lėšomis mokamus kursus suaugusiems tema „Asmeniniai finansai“. Mokymų tikslas - padėti dalyviams valdyti savo namų ir šeimos biudžetą. Kadangi mokymų kursas orientuotas į asmeninį dalyvio tobulėjimą, bet ne į profesinį tobulėjimą, tai tokie mokymai PVM tikslais nelaikomi profesiniu mokymu ir nustatyta tvarka apmokestinami PVM.

14 pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, finansinių paslaugų įmonių darbuotojams organizuoja kursus, kurių metu darbuotojai bus supažindinti su pinigų plovimu naudojant finansinių operacijų schemas. Yra parengta mokymų programa, bus sprendžiamos praktinės užduotys. Baigę mokymus, mokymo dalyviai laikys testą, išlaikiusieji gaus baigimo pažymėjimą. Kaip PVM apmokestinamos šios bendrovės teikiamos paslaugos?

Mokymai iš esmės skirti finansinių paslaugų įmonių darbuotojų profesiniams įgūdžiams gerinti. Todėl tokie mokymai PVM tikslais laikomi profesiniu mokymu ir neapmokestinami PVM.

15 pavyzdys

Šokių mokykla organizuoja dešimties savaikių pilvo šokio kursą suaugusiems.

Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Taip, apmokestinamos, nes iš esmės pilvo šokio pamokas dalyviai lanko dėl savo malonumo ir pasitenkinimo, o ne dėl profesinių įgūdžių gerinimo.

2. Asmens įgytų kompetencijų vertinimo vykdymo paslaugos nelaikomos profesinio mokymo paslaugomis. Todėl kai kompetencijų vertinimo vykdymo paslaugas teikia juridinis asmuo, kuris kompetencijų vertinime dalyvaujantiems asmenims neteikia profesinio mokymo paslaugų, tai tokiu atveju kompetencijų vertinimo vykdymo paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Kai profesinio mokymo paslaugas teikianti įmonė mokymo paslaugas gaunantiems dalyviams kartu su profesinio mokymo paslaugomis teikia kompetencijų vertinimo paslaugas, kuriomis siekiama įvertinti asmenų, nusprendusių lankyti profesinio mokymo kursus, pasiekimus ir / ar įvertinti jų kursų metu įgytas žinias, tai tokiu atveju laikoma, kad ~~testavimo~~ pasiekimų vertinimo paslaugos neturi savarankiško tikslo, jos yra glaudžiai susijusios su profesinio mokymo paslaugų teikimu ir yra sudėtinė šių paslaugų dalis. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad įvyko vienas, PVM neapmokestinamas profesinio mokymo paslaugų teikimo sandoris, į kurio apmokestinamąją vertę turi būti įtraukiama ir pasiekimų įvertinimo paslaugų vertė.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, turinti akredituotos kompetencijų vertinimo institucijos statusą, vykdo kompetencijų vertinimą. Įgytų kompetencijų vertinimas, tiesiogiai susijęs su dalyvaujančiųjų kompetencijų vertinime profesija.—Kompetencijų vertinimas vyksta nuotolinėje elektroninėje sistemoje, išduodami profesinio mokymo diplomai. Kai specialistai, kurie pasirenčia kompetencijų vertinimui savarankiškai arba lanko specialius kitų įmonių organizuotus kursus, o profesinio mokymo teikėjui už teikiamas kompetencijų vertinimo paslaugas apmoka darbdavys – tai ar akredituotos kompetencijų vertinimo institucijos teikiamos vertinimo vykdymo paslaugos apmokestinamos PVM?

Akredituotos kompetencijų vertinimo institucijos teikiamos vertinimo vykdymo paslaugos – apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą, nes šios paslaugos nepriskiriamos profesinio mokymo paslaugoms, be to, jas teikia juridinis asmuo, kuris kompetencijų vertinime dalyvaujantiems asmenims neteikia mokymo paslaugų.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, teikia profesinio mokymo paslaugas, taip pat teikia pasiekimų įvertinimo paslaugas įvairių IT sričių specialistams, kuriems arba įmonė A teikia mokymo paslaugas, arba kurie pasiekimų vertinimui pasirengę savarankiškai arba lankė specialius kursus, organizuotus kitų įmonių. Laikomi pasiekimų vertinimo testai ir jokie kompetencijas ar kvalifikaciją liudijantys dokumentai neišduodami. Kaip įmonės A teikiamos testavimo paslaugos apmokestinamos PVM?

Kai mokymų pasiekimų įvertinimo paslaugos yra sudėtinė profesinio mokymo dalis, t. y., kai įmonė A kartu su teikiamomis profesinio mokymo paslaugomis mokymų dalyviams teikia ir mokymų pasiekimų įvertinimo paslaugas, tai tokiu atveju laikoma, kad pasiekimų įvertinimo paslaugos neturi savarankiško tikslo, jos yra glaudžiai susijusios su profesinio mokymo paslaugų teikimu ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio. Tokiu atveju PVM įstatymo tikslais laikoma, kad įvyko vienas, PVM neapmokestinamas profesinio mokymo paslaugų teikimo sandoris, į kurio apmokestinamąją vertę turi būti įtraukiama ir ~~testavimo~~ pasiekimų įvertinimo paslaugų vertė.

Kai mokymų pasiekimų įvertinimo paslaugos teikiamos asmenims, kurie testui pasiruošę savarankiškai arba lankė kitų įmonių rengtus specialius kursus, tai tokiu atveju pasiekimų įvertinimo paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

3. Kai tas pats asmuo parduoda programinę įrangą ir šią įrangą įsigijusį asmenį apmoko kaip ją naudotis, tai, sprendžiant klausimą dėl mokymo naudotis šia įranga apmokestinimo PVM, reikia įvertinti, ar ši mokymo paslauga paslaugos gavėjo požiūriu turi savarankišką tikslą, ar jo neturi.

Jeigu mokymo paslauga turi atskirą savarankišką tikslą, o klientui yra galimybė pasirinkti įsigyti tik mokymo naudotis programine įranga paslaugą, tai mokymo paslauga laikoma savarankiška paslauga. Tokiu atveju, sprendžiant klausimą dėl šių paslaugų apmokestinimo PVM, pirmiausia, reikėtų išsiaiškinti, ar apmokymas dirbti su šia programine įranga, yra susijęs su mokymuose dalyvaujančių asmenų pasirengimu būsimam darbui, kvalifikacijos kėlimu bei tobulinimu.

Jei mokymo paslauga yra taip glaudžiai susijusi su programinės įrangos tiekimu ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio (pvz., įmonei sukurta ir įdiegta speciali programinė įranga ir iš esmės be apmokymų, šios programinės įrangos naudojimas būtų neįmanomas) bei programinės įrangos tiekimo sandorį daro tik patrauklesnį, laikoma, kad paslauga savarankiško tikslo neturi. Reikia pažymėti, kad nustatant paslaugos savarankiškumą, faktas, kad programinei įrangai ir mokymo naudotis programine įranga paslaugai yra nustatytos atskiros kainos (ar viena kaina) nėra lemiamas.

Jei pagal programinės įrangos tiekimo sandorio sąlygas mokymo naudotis programine įranga paslauga neturi savarankiško tikslo ir iš esmės programos įgijėjas neturi galimybės pasirinkti įsigyti tik šią paslaugą, tai tokiu atveju gautinas atlygis už mokymo paslaugas traukiamas į pagrindinio sandorio – programinės įrangos apmokestinamąją vertę ir apmokestinamas taip, kaip ir programinės įrangos tiekimas.

1 pavyzdys

Įmonė A su įmone B sudarė nestandartizuotos programinės įrangos pardavimo sutartį, pagal kurią įmonė A, atsižvelgdama į įmonės B užsakymą ir nustatytus reikalavimus, įsipareigojo įmonei B sukurti specializuotą programinę įrangą, taip pat apmokyti įmonės B darbuotojus dirbti ir naudotis šia įranga.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos mokymo dirbti ir naudotis specializuota programine įranga paslaugos?

Pateiktu atveju apmokymo dirbti su specialiai įmonei B sukurta programine įranga paslauga neturi savarankiško tikslo, šios paslaugos yra glaudžiai susijusios su programinės įrangos tiekimu pardavimu (apmokymas numatytas programos tiekimo sandoryje). Todėl PVM įstatymo tikslais laikoma, kad sudaromas vienas programinės įrangos tiekimo sandoris, į kurio apmokestinamąją vertę turi būti įtraukiama ir apmokymo paslaugų vertė.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, pardavinėja standartizuotą programinę įrangą, naudojamą įmonių buhalterinei apskaitai tvarkyti. Be to, įmonė A yra parengusi mokymo programą kaip naudotis šia programine įranga, parengusi praktines užduotis bei testą išklauseisims šią mokymo programą. Įmonė A minėtas mokymo paslaugas teikia toms programoms įsigijusioms įmonėms, kurios pageidauja, kad jų darbuotojai būtų apmokomi dirbti su šia programa.

Įmonė B rugsėjo mėnesį įsigijo iš įmonės A minėtą programinę įrangą. Kilus problemoms dėl šios programinės įrangos naudojimo, tvarkant įmonės buhalterinę apskaitą, įmonė B lapkričio mėnesį kreipėsi į įmonę A, prašydama, kad ši suteiktų mokymo paslaugas pagal įmonės A parengtą programą. Mokymo paslaugas įmonė A suteikė gruodžio mėnesį.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos mokymo naudotis programine įranga paslaugos?

Šiuo atveju mokymo paslaugos gavėjui yra galimybė pasirinkti gauti mokymo paslaugą ar ne. Todėl ši paslauga laikoma savarankiška. Be to, pateiktu atveju mokymo paslaugų tikslas - padėti pasirengti būsimam darbui su įsigyta programine įranga, mokymai vykdomi pagal programą, tarp dalyką dėstančio mokytojo ir paslaugų gavėjo yra grįžtamasis ryšys.

Tokia mokymo paslauga laikoma profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinama.

3 pavyzdys

Įmonė A įmonei B pardavė standartizuotą programinę įrangą, specialiai pritaikė ją įmonės B poreikiams ir įmonės B darbuotojams organizavo 5 dienų apmokymus, kaip dirbti ir naudotis šia programine įranga. Tiek programinei įrangai, tiek pritaikymo bei mokymo paslaugai sutartyje nustatytos atskiros kainos.

Kaip PVM apmokestinamos įmonės A teikiamos mokymo dirbti ir naudotis programine įranga paslaugos?

Pateiktu atveju negalima teigti, kad įmonė B iš įmonės A pirmiausia įsigijo standartizuotą programinę įrangą (kuri tokios būklės neturėjo jokios naudos įmonės B ekonominei veiklai), o tik vėliau šios įrangos pritaikymo ir mokymo paslaugą. Šiuo atveju standartizuotos programinės įrangos pardavimas, šios įrangos pritaikymo ir mokymo paslaugos yra taip glaudžiai susijusios, kad ekonominiu požiūriu sudaro visumą, kurios išskaidymas būtų dirbtinio pobūdžio. Šių elementų visuma PVM apmokestinimo tikslais sudaro vieną pardavimą. Lemiamą įtaką, siekiant suteikti įmonei B galimybę naudotis šia programine įranga, turi programinės įrangos pritaikymas specifiniams įmonės B poreikiams ir todėl ši paslauga yra dominuojančio pobūdžio. Tokiu atveju PVM įstatymo prasme laikoma, kad įvyko vienas programinės įrangos pritaikymo paslaugos sandoris, kuris apmokestinamas PVM taikant standartinį PVM tarifą. Apmokymo dirbti su įmonei B sukurta programine įranga paslaugos, taip pat, programinės įrangos tiekimo apmokestinamoji vertė turi būti įtraukiama į programinės įrangos pritaikymo paslaugos apmokestinamąją vertę.

4. Suaugusiųjų įvairių bendrųjų gebėjimų lavinimo paslaugos (pvz., emocijų pažinimas ir valdymas, konfliktų ir streso valdymas, poveikio psichologija, lyderystės ugdymas, vadovo asmeninis efektyvumas) profesinio mokymo paslaugomis laikomos tokiu atveju, kai pagal mokymo programoje nurodytus tikslus ir uždavinius galima daryti išvadą, kad tokie mokymai jų dalyviams suteikia žinių, tiesiogiai susijusių su jų profesija ar amatu.

1 pavyzdys

Bendrovė A fiziniams asmenims teikia mokymo paslaugas pagal bendrovės patvirtintas mokymo programas :

1. Sėkmės kūrimas ir valdymas (lyderystės ugdymas). Mokymo programa sudaryta iš tokių modulių: Lyderystės strategija ir darbuotojų motyvavimas; Darbuotojų ugdymas; Laiko valdymas; Streso valdymas; Vadovavimo bendravimo įgūdžių valdymas; Vadovavimo etika. Šių mokymų tikslas – vadovaujančio lygmens valstybės tarnautojų administracinių gebėjimų stiprinimas, uždaviniai – ugdyti praktinius skirtingų lyderiavimo strategijų taikymo, individualaus darbuotojų motyvavimo, efektyvaus darbo laiko, streso valdymo įgūdžius; formuoti efektyvaus darbuotojų ugdymo organizacijoje sampratą.

2. Poveikio psichologija. Mokymo programa sudaryta iš tokių modulių: Įtakos darymas ir Derybos. Šių mokymų tikslas – administracinių gebėjimų tobulinimas, uždaviniai – suteikti žinių apie įtakos darymo ir derybų principus ir būdus, ugdyti žmonių nuostatų keitimo ir derybinius įgūdžius.

3. Vadovo asmeninis efektyvumas. Mokymo programa sudaryta iš tokių modulių: Efektyvus vadovo bendravimas; Vadovo emocinis intelektas ir lyderystė; Konfliktų ir streso valdymas; Kūrybiškumo ugdymas. Šių mokymų tikslas - administracinių valstybės tarnautojų administracinių gebėjimų stiprinimas, uždaviniai - formuoti efektyvaus vadovo bendravimo sampratą, ugdyti veiksmingus „kūno kalbos“ valdymo ir pokalbio vedimo įgūdžius, ugdyti bendravimo įgūdžius būtinus efektyviam darbuotojų ugdymui.

Mokymų pagal minėtas programas metu tarp dalyką dėstančio mokytojo ir paslaugos gavėjo yra grįžtamas ryšys (mokymo dalyviai mokytojo pateiktoje situacijoje pateikia savo vertinimą, pritaikydamas mokymo metu įgytas žinias).

Ar mokymai pagal šias programas gali būti laikomi profesinio mokymo paslaugomis?

Įvertinus mokymo programas, jose nurodytus mokymo tikslus ir uždavinius, galima teigti, kad pagrindinis mokymų tikslas – asmenų administracinių gebėjimų stiprinimas tam, kad būtų geriau ir efektyviau atliktas jiems pavestas darbas. Todėl toks mokymas PVM tikslais gali būti laikomas profesiniu mokymu ir PVM neapmokestinamas.

2 pavyzdys

Bendrovė vykdo tęstinius mokymus verslo vadybos, organizacinės psichologijos temomis. Paslaugos teikiamos įvairių įmonių ir organizacijų darbuotojams.

Tęstinių mokymų metu pagal patvirtintas mokymų programas, kurių tikslas – suteikti žinių, kaip efektyviai atlikti vadovo, aptarnaujančių asmenų bei pardavimo specialistų tiesioginį darbą, t. y.:

- vadovaujantys darbuotojai mokomi, kaip vykdyti atranką, ugdyti ir motyvuoti darbuotojus, organizuoti savo ir padalinio darbą;

- klientus aptarnaujantys asmenys mokomi, kaip efektyviau aptarnauti klientą,

- pardavimo specialistai mokomi kaip parduoti savo produktus, kaip vykdyti derybas, kaip pristatyti parduodamus produktus ir paslaugas.

Mokymų pagal minėtas programas metu tarp dalyką dėstančio mokytojo ir paslaugos gavėjo yra grįžtamas ryšys (mokymo dalyviai mokytojo pateiktoje situacijoje pateikia savo vertinimą, pritaikydamas mokymo metu įgytas žinias).

Ar šios bendrovės teikiamos mokymo paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos profesinio mokymo paslaugomis?

Kai darbuotojai mokomi, kaip vykdyti atranką, ugdyti ir motyvuoti darbuotojus, organizuoti savo ir padalinio darbą, kai klientus aptarnaujantys asmenys mokomi, kaip efektyviau aptarnauti klientą, kai pardavimo specialistai mokomi kaip parduoti savo produktus, kaip vykdyti derybas, kaip pristatyti parduodamus produktus ir paslaugas, tai laikoma, kad mokymas yra skirtas šių asmenų profesinėms žinioms įgyti arba atnaujinti ir todėl jis PVM tikslais gali būti laikomas profesiniu mokymu, kuris PVM neapmokestinamas.

3 pavyzdys

Bendrovė organizuoja dviejų mėnesių nuotolinius mokymus tema „Mano nuostatų keitimas“. Mokymų tikslas – padėti asmeniui išmokyti ugdyti savistabą, saviauklą, asmeninės atsakomybės už savo gyvenimą prisiėmimą, kūrybiškumą. Kursas yra atviras visiems dalyviams. Mokymo metu mokymo dalyviams pateikiama mokymo medžiaga su pratybomis.

Nagrinėjamu atveju mokymai iš esmės yra orientuoti į mokymo dalyvio asmeninį tobulėjimą. Todėl šie mokymai PVM tikslais nelaikomi profesiniu mokymu ir nustatyta tvarka apmokestinami PVM.

5. Kai profesinio mokymo paslaugų teikėjai, teikdami profesinio mokymo paslaugas, nuomojasi konferencijų sales, perka pagalbines priemones mokymams, iš trečiųjų asmenų įsigyja ir, veikdami kaip neatsiskleidę tarpininkai, mokymo dalyviams perparduoda iš trečiųjų asmenų įsigytą, dalyvių maitinimą (kavos pertraukėles, pusryčius, pietus, vakarienę), apgyvendinimą, pramogas

(pvz., pažintinę kelionę po Vilnių, ekskursiją į muziejų), tai svarbu nustatyti, kurių iš trečiųjų asmenų įsigytų paslaugų ir prekių vertė turi būti traukiama į profesinio mokymo paslaugų apmokestinamąją vertę, o kokios iš trečiųjų asmenų įsigytos paslaugos mokymo dalyviams turi būti perparduodamos kaip savarankiškos paslaugos.

Kai profesinio mokymo paslaugų teikėja pati teikia profesinio mokymo paslaugas ir, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, mokymo dalyviams perparduoda tik maitinimo paslaugas (pietus, vakarienę, kavą ir lengvus užkandžius kavos pertraukėlės metu), įsigytas iš trečiųjų asmenų, tai PVM tikslais laikoma, kad mokymo paslaugų dalyvis gavo dvi paslaugas – profesinio mokymo paslaugą, kuri PVM neapmokestinama, ir maitinimo paslaugą, kuri nustatyta tvarka apmokestinama PVM. Reikia pažymėti, kad kava ir lengvi užkandžiai kavos pertraukėlės metu iš esmės yra susiję su profesinio mokymo paslaugų teikimu ir todėl jų vertė traukiama į profesinio mokymo paslaugų apmokestinamąją vertę.

Konferencijų salės nuomos paslaugos, pagalbinės mokymo priemonės yra glaudžiai susijusios su profesinio mokymo paslaugomis ir šių paslaugų ir prekių vertė turi būti įtraukta į PVM neapmokestinamų profesinio mokymo paslaugų apmokestinamąją vertę.

Mokymo dalyvių maitinimas, apgyvendinimas, pramogos - pažintinė kelionė po Vilnių, ekskursija į muziejų yra paslaugos, nesusijusios su mokymais. Šias paslaugas sudarantis paketas iš esmės turi kelionei būdingų požymių ir gali būti laikomas turizmo paslaugų paketu, kurį apmokestinant PVM taikoma maržos schema (žr. 101 straipsnio komentarą).

Pavyzdys

Bendrovė, kurios įstatuose numatyta profesinio mokymo veikla, ir kuri taip pat įprastai dar verčiasi ir turizmo paslaugų veikla, organizuoja 4 dienų profesinio mokymo - buhalterinės apskaitos kursus Klaipėdoje ir iš mokymo dalyvių ima fiksuotą sumą:

- 200 eurų - už mokymų kursus bei kavą ir lengvus užkandžius kavos pertraukėlių metu arba
- 500 eurų - už mokymų kursus bei kavą ir lengvus užkandžius kavos pertraukėlių metu,

mokymo dalyvių apgyvendinimą ir maitinimą – pietus ir vakarienę.

Mokymo kursą dėsto Bendrovės lektoriai, kitas, su mokymu nesusijusias paslaugas, mokymų dalyvių maitinimą (pietus, kavą ir lengvus užkandžius kavos pertraukėlių metu, vakarienę) ir apgyvendinimą. Bendrovė įsigyja iš trečiųjų asmenų ir, veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, perparduoda mokymų dalyviams.

Kaip Bendrovės teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Kava ir lengvi užkandžiai kavos pertraukėlės metu iš esmės yra susiję su profesinio mokymo paslaugų teikimu ir todėl jų vertė traukiama į profesinio mokymo paslaugų apmokestinamąją vertę. Todėl galima teigti, kad Bendrovė mokymo dalyviams, sumokėjusiems 200 eurų, pardavė profesinio mokymo paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos.

Kai Bendrovė mokymo dalyviams mokymo paslaugas parduoda už 500 eurų, tai laikoma, kad į šį paslaugų paketą įeina mokymai (vertė 200 eurų), kurios PVM neapmokestinamos, ir kitos, su mokymu nesusijusios paslaugos: mokymo dalyvių maitinimas (pietūs, vakarienė), apgyvendinimas (vertė 300 eurų).

Kitos, su mokymu nesusijusios paslaugos iš esmės turi kelionei būdingų požymių ir gali būti laikomos turizmo paslaugomis. Todėl Bendrovė „perparduodama“ mokymo dalyviams turizmo paslaugų paketą taiko maržos schemą.

Kai Bendrovė mokymo paslaugas parduoda už 500 eurų, tai PVM sąskaitoje faktūroje mokymo paslaugos ir kitos, su mokymu nesusijusios paslaugos turi būti nurodomos atskirai.

6. Nuotolinio mokymo paslaugos (t. y. mokymo paslaugos, teikiamos elektroninėmis priemonėmis, pvz., internetu), kurių metu jų dalyviams suteikiamos žinios, tiesiogiai susijusios su jų profesija ar amatu, laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

Teikiant nuotolinio mokymo paslaugas svarbu nustatyti, ar tos paslaugos PVM tikslais laikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis ar ne, nes nuo to priklauso paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklių taikymas ir teikiamų paslaugų suteikimo vieta.

Pagal 2011-03-15 Europos Sąjungos Tarybos reglamento (ES) Nr. 282/2011 7 straipsnio nuostatas elektroninėmis priemonėmis teikiamomis paslaugomis laikomos tokios mokymo paslaugos, kurios teikiamos internetu arba elektroniniu tinklu, dėl kurių pobūdžio jų teikimas yra iš esmės automatizuotas bei reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir kurių teikimo neįmanoma užtikrinti be informacinių technologijų panaudojimo. Tokiu būdu teikiamų mokymo paslaugų suteikimo vieta nustatoma vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 2, 9 ir 15 dalies nuostatomis.

1 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, Lietuvos fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra Lietuva ir fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra kita valstybė, teikia kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugas. Pagal mokymo programą kursų dalyviai mokomi dirbti su kompiuterinėmis programomis, naudojamomis buhalterinei apskaitai tvarkyti.

Kursai teikiami tokia tvarka:

1) asmuo, nusiperka mokymo kursą prie kurio prisijungia per įmonės portalą, naudojant jam įmonės atsiųstą slaptažodį;

2) prie portalo prisijungusiam asmeniui kompiuteryje yra pateikiama mokymosi medžiaga, interaktyvios užduotys, padedančios geriau įsisavinti mokymo medžiagą.

Kaip ir kur apmokestinamos įmonės A teikiamos nuotolinio mokymo paslaugos?

Norint atsakyti į keliamą klausimą, pirmiausia reikia nustatyti paslaugos suteikimo vietą. O tam reikia nustatyti, ar kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugos PVM tikslais yra laikomos elektroninėmis priemonėmis teikiamomis paslaugomis.

Nagrinėjamu atveju kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugos iš esmės yra automatizuotos, reikalauja minimalaus žmogaus įsikišimo ir jų teikimo neįmanoma užtikrinti be interneto. Dėl to šios paslaugos laikomos paslaugomis, teikiamomis elektroninėmis priemonėmis. Tokių paslaugų, teikiamų neapmokestinamiesiems fiziniams asmenims, teikimo vieta nustatoma vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 15 dalies nuostata. Pagal šios dalies nagrinėjamu atveju Lietuvoje PVM objektu laikomos tos įmonės A teikiamos kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugos, kurias įmonė A teikia fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra Lietuvos Respublikoje (kai šios paslaugos teikiamos fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra kita valstybė, tai tokios paslaugos Lietuvoje nėra PVM objektas).

Patektu atveju teikiamų kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugų tikslas – suteikti (atnaujinti) profesinių žinių, reikalingų pagerinti darbo kokybę. Todėl kursų internetu (nuotolinio mokymo) paslaugos PVM tikslais laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

2 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims Lietuvoje rengia nuotolinio mokymo anglų kalbos mokymo kursus.

Anglų kalbos mokymo paslaugos teikiamos tokia tvarka:

1) kurso dalyviams elektroniniu paštu yra išsiunčiama mokymo medžiaga bei individualios užduotys;

2) kurso dalyvis per nustatytą laiką elektroniniu paštu šią užduotį pateikusiam dėstytojui gali užduoti iškilius klausimus, paprašyti papildomos medžiagos;

3) dėstytojas, gavęs kurso dalyvio elektroninį laišką su užduotais klausimais ir / ar prašymu dėl papildomos medžiagos pateikimo, per 5 darbo dienas po tokio laiško gavimo elektroniniu paštu atsako į pateiktus klausimus ir / ar išsiunčia papildomą medžiagą;

4) kurso dalyvis, norėdamas gauti kurso baigimo sertifikatą, turi parašyti darbą jam nurodyta tema ir iki nustatytos datos jį išsiųsti nurodytu adresu elektroniniu paštu, o taip pat nustatytu laiku, prisijungęs prie įmonės A internetinio puslapio, išspręsti jam pateiktą testą;

5) apie kurso dalyvio pateikto darbo įvertinimą ir testo rezultatus kurso dalyvis informuojamas elektroniniu paštu per 3 darbo dienas po darbo išsiuntimo ir / ar testo išsprendimo.

Kaip ir kur apmokestinamos įmonės A teikiamos nuotolinio mokymo paslaugos?

Norint atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia nustatyti, kur yra šių paslaugų suteikimo vieta. O tam reikia nustatyti, ar nagrinėjamu atveju nuotolinio mokymo paslaugos PVM tikslais nėra laikomos elektroninėmis priemonėmis teikiamomis paslaugomis.

Pateiktu atveju nuotolinio mokymo paslaugų teikimą lemia žmogiškasis faktorius, t. y. dėstytojas (elektroniniu paštu atsako į kurso dalyvių užduotus klausimus, vertina kurso dalyvio parašytą darbą ir pan.). Dėl to šios nuotolinio mokymo paslaugos nelaikomos elektroninėmis priemonėmis teikiamomis paslaugomis. Tokiu atveju, nustatant paslaugos suteikimo vietą, turi būti vadovaujama taisyklėmis, kurios galioja mokymo paslaugoms. Kadangi nagrinėjamu atveju nuotolinio mokymo paslaugos teikiamos fiziniams neapmokestinamiesiems asmenims, tai jų suteikimo vieta nustatoma vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalies nuostatomis. Pagal šio straipsnio nuostatas mokymo paslaugos teikiamos asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, laikomos suteiktos Lietuvoje, jeigu jos faktiškai atliktos Lietuvoje.

Nagrinėjamu atveju neapmokestinamiesiems asmenims teikiamos nuotolinio mokymo paslaugos yra suteiktos Lietuvoje ir čia yra PVM objektas.

Nuotolinio anglų kalbos mokymo paslaugų tikslas – suteikti (atnaujinti) profesinei veiklai reikalingų žinių. Todėl šios nuotolinio mokymo paslaugos PVM tikslais laikomos profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

3 pavyzdys

Tarptautinė apskaitos specialistų organizacija, kurios įstatuose numatyta profesinio mokymo veikla, rengia mokymus apskaitos specialisto kvalifikaciniam sertifikatui įgyti, sertifikatas suteikiamas išlaikius egzaminą. Už tam tikrą metinį mokestį asmenys, norintys pasiruošti egzaminui, gali prisijungti prie specialios interneto svetainės, kurioje pateikta mokymų medžiaga, programa, tvarkaraščiai, naujienos besimokantiems, įvairūs testai ruošti egzaminui, egzaminatoriaus komentarai / pastabos apie ankstesnių metų egzaminų užduotis ir pan. Ar mokamas metinis prisijungimo mokestis laikomas atlygiu už profesinio mokymo / su mokymu susijusias paslaugas?

Pateiktu atveju tarptautinė apskaitos specialistų organizacijos teikiamų paslaugų tikslas – suteikti (atnaujinti) profesinei veiklai reikalingų žinių. Todėl šios paslaugos PVM tikslais laikomos nuotoliniu būdu teikiamomis profesinio mokymo paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

4 pavyzdys

Įmonė A, PVM mokėtoja, iš Vokietijos įmonės B, PVM mokėtojos, pirkė paslaugą - darbuotojo dalyvavimą *webinare* - seminare, kuris vyko nuotoliniu būdu, naudojant elektronines priemones (internetą), ir kuriame nagrinėti klausimai tiesiogiai susiję su darbuotojo darbo funkcijomis. Seminaro metu pranešėjas bendravo su dalyviais, atsakinėjo į klausimus, be to, buvo galimybė su pranešėju kai kuriuos dalykus pasiaiškinti išsamiau bei padiskutuoti (raštu arba žodžiu).

Ar suteikta paslauga yra PVM objektas Lietuvoje ir ar ji apmokestinama PVM?

Vokietijos įmonės B *webinare* teikiamų paslaugų tikslas buvo suteikti (atnaujinti) profesinei veiklai reikalingų žinių. Todėl šios paslaugos PVM tikslais laikytinos profesinio mokymo paslaugomis. Tačiau nagrinėjamu atveju mokymo paslaugos įmonės A darbuotojams buvo teikiamos nuotoliniu būdu, naudojant elektronines priemones (internetą). Teikiant nuotolinio mokymo paslaugas svarbu nustatyti, ar tos paslaugos PVM tikslais laikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis ar ne, nes nuo to priklauso paslaugų suteikimo vietos nustatymo taisyklių taikymas.

Nagrinėjamu atveju paslaugų teikimą lemia žmogiškasis faktorius, t. y. *webinaro* dalyviai (tiek pranešėjas, tiek įmonės A darbuotojai) privalėjo prisijungti prie *webinaro*, kad pranešėjas galėtų pateikti mokymosi medžiagą, kad dalyviai galėtų užduoti klausimus pranešėjui, dalyvauti diskusijose ir pan. Todėl šios Vokietijos įmonės teikiamos paslaugos PVM tikslais nelaikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis.

Nuotoliniu būdu (internetu) teikiamos mokymo paslaugos, kurios PVM tikslais nelaikomos elektroniniu būdu teikiamomis paslaugomis, remiantis ESTT praktika (bylose C-568/17 *Geelen*, C-647/17 *Srf konsulterna*), laikomos „įėjimo į renginius“ paslaugomis, jeigu: a) teikiamos apmokestinamiesiems asmenims, b) teikiamos (transliuojamos) internetu realiu laiku, c) renginio

trukmė yra trumpalaikė. Tokių paslaugų suteikimo vieta, vadovaujantis 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 53 straipsnio (atitinkamai PVM įstatymo 13 straipsnio 9 dalimi) nuostatomis, yra vieta, kur jos fiziškai suteikiamos.

Pateiktu atveju *webinaras* vyko realiu laiku, *webinaro* dalyvis – įmonė A yra apmokestinamasis asmuo, mokymo renginio trukmė yra trumpalaikė. Tokiu atveju, remiantis aukščiau išdėstytu, *webinaro* metu suteiktos mokymo paslaugos įmonės A darbuotojams laikomos suteiktomis ten, kur vyksta *webinaras*, t. y. Vokietijoje. Šiuo atveju mokymo paslaugos PVM objektu yra Vokietijoje ir jos apmokestinamos PVM pagal toje šalyje galiojančius teisės aktus.