

2026-05-06

Gerbiamieji,

Lietuvos mokesčių konsultantų asociacijos (toliau – LMKA) vardu teikiame Jums Asociacijos narių pastabas ir komentarus dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 21 str. komentaro projekto aiškinimo.

**UAB KJA Consulting**  
**Karolina Jogminaitė - Matačienė**

PVMĮ komentare yra nurodoma, kad:

*Jeigu paslauga savo esme yra glaudžiai susijusi su globa ir rūpyba bei socialinės apsaugos darbu, tai ji PVM tikslais laikoma socialine paslauga, nesvarbu, kad tokia paslauga nėra įtraukta į Socialinių paslaugų katalogą.*

Taip pat nurodoma, kad:

*PVM lengvata šioms paslaugoms gali būti taikoma, jeigu šias paslaugas teikia asmuo, kuris pagal SPĮ yra socialinių paslaugų teikėjas, arba asmuo, kuris pagal SPĮ nėra socialinių paslaugų teikėjas, tačiau tenkina šias sąlygas: 1) jam SPĮ yra nustatytos specialios nuostatos; 2) teikiant šias paslaugas yra tenkinamas bendras interesas; 3) kitiems tą pačią veiklą vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas; 4) didžiąją nagrinėjamų paslaugų kainos dalį atlygina ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos.*

Kaip suprantame, šiuo paaiškinimu VMI nustato esminius kriterijus dėl paslaugų pripažinimo socialinėmis paslaugomis ir jų neapmokestinimo PVM. Atsižvelgdami į pateiktą išaiškinimą, prašytume papildomai patikslinti keletą VMI vartojamų sąvokų ir nustatytų kriterijų turinį, kadangi jų taikymo apimtis praktikoje nėra pakankamai aiški.

Visų pirma, prašytume patikslinti, ar PVM lengvata taikoma tik tuo atveju, kai tenkinamos visos nurodytos keturios sąlygos, ar pakanka, kad būtų tenkinama tik dalis jų.

Antra, nėra aiški sąvoka „asmuo, kuris pagal Socialinių paslaugų įstatymą nėra socialinių paslaugų teikėjas“ taikymo apimtis. Pažymėtina, kad pateiktame 4 pavyzdyje referuojama į fizinį asmenį ir nurodoma, kad jis nėra socialinių paslaugų teikėjas, tačiau, vadovaujantis Socialinių paslaugų įstatymo 2 straipsnio 24 dalimi, socialinių paslaugų teikėju laikoma tiek socialinių paslaugų įstaiga, tiek socialines paslaugas teikiantis fizinis asmuo. Be to, šiame pavyzdyje nurodyta teikiama paslauga – globa – yra įtraukta į Socialinių paslaugų katalogą. Atsižvelgiant į tai, nėra aišku, kokių pagrindų šiame pavyzdyje nurodoma, kad fizinis asmuo nelaikomas socialinių paslaugų teikėju, todėl prašytume patikslinti, kokiais atvejais asmuo laikytinas nepatenkančiu į socialinių paslaugų teikėjo sąvoką ir pateikti aiškų ir nedviprasmišką to pavyzdį.

Trečia, prašytume paaiškinti, kaip turėtų būti aiškinamas kriterijus, kad *teikiant šias paslaugas yra tenkinamas bendras interesas*. Prašytume nurodyti, ar šiuo atveju remiamasi konkrečiais teisės aktuose įtvirtintais kriterijais, ir jeigu taip – kokiais, ar šis vertinimas atliekamas individualiai, atsižvelgiant į paslaugos pobūdį ir tikslinę gavėjų grupę. Taip pat prašytume patikslinti, kokia institucija ir kokiais teisės aktais vadovaudamasi sprendžia, ar konkrečiu atveju teikiamos paslaugos laikytinos atitinkančiomis bendro intereso kriterijų.

Pažymėtina, kad pateiktame pavyzdyje nurodoma, jog vaikų globos atveju viešasis interesas laikomas tenkinamu tuo pagrindu, kad globotojo teikiamos paslaugos užtikrina vaikų saugumą, teises ir orumą. Tačiau tokio pobūdžio teiginiai savo turiniu yra labai plataus pobūdžio ir galėtų būti taikomi įvairioms kitoms veikloms, taip pat susijusioms su asmens teisėmis ir orumo apsauga. Pavyzdžiui, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad teisinės pagalbos paslaugos (kurios teikiamos asmenims pagal nacionalinę teisinės pagalbos sistemą, t.y., apmokamos valstybės lėšomis) nors ir susijusios su asmens teisių apsauga bei viešojo intereso užtikrinimu, savaime nelaikomos PVM neapmokestinamomis socialinėmis paslaugomis PVM direktyvos prasme. Atsižvelgiant į tai, nėra aišku, kokiais objektyviais kriterijais remiantis konkrečiu atveju nustatoma, ar paslaugos laikytinos tenkinančiomis bendro intereso kriterijų socialinių paslaugų neapmokestinimo PVM tikslais.

Ketvirta, prašytume patikslinti, ką konkrečiai reiškia sąlyga, jog *kitiems tą pačią veiklą vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims jau suteiktas panašus pripažinimas*. Prašytume paaiškinti, ar toks pripažinimas yra formalizuojamas (pvz., suteikiant statusą, priimant individualų sprendimą ar registruojant tam tikrame registre), ar šiuo atveju turima omenyje susiformavusi administracinė praktika dėl PVM neapmokestinimo taikymo analogiškoms paslaugoms.

Penkta, prašytume detalizuoti kriterijų, kad *didžiąją nagrinėjamų paslaugų kainos dalį atlygina ligonių kasos arba kitos socialinės apsaugos įstaigos*. Prašytume paaiškinti, ar sąvoka „*didžioji dalis*“ vertinama kaip konkreti procentinė išraiška, ir jeigu taip – kokia ji turėtų būti. Taip pat prašytume patikslinti, ar šis kriterijus vertinamas kiekvienos individualios paslaugos lygmeniu, ar pagal bendrą per tam tikrą laikotarpį (pvz., per metus) gaunamų pajamų struktūrą iš kompensuojamų paslaugų.

Papildomai prašytume paaiškinti, kaip turėtų būti aiškinama sąvoka „*kitos socialinės apsaugos įstaigos*“. Nėra aišku, ar šiuo atveju turimos omenyje tik viešojo sektoriaus institucijos (pvz., savivaldybių administracijos, socialinių paslaugų centrai, valstybės ar savivaldybių biudžetinės įstaigos), ar ši sąvoka gali apimti ir kitus subjektus, kurie faktiškai finansuoja socialinių paslaugų teikimą, pavyzdžiui, kitus socialinių paslaugų teikėjus, privačius juridinius asmenis, fondus ar projektų administravimo institucijas, kai socialinių paslaugų teikimas finansuojamas jų lėšomis. Taip pat prašytume patikslinti, ar šio kriterijaus taikymo

kontekste reikšmės turi tai, ar paslaugos finansuojamos tiesiogiai iš socialinės apsaugos sistemos lėšų, ar per tarpininkaujančius subjektus.

Papildomai pažymėtina, kad 21 straipsnio 2 dalies komentaro 2 pavyzdyje konstatuojama, jog transporto paslaugas teikiančios bendrovės vykdomas vaikų pavėžėjimas nelaikytinas socialine paslauga, be kita ko, motyvuojant tuo, kad tokią paslaugą teikia ne socialinių paslaugų teikėjas ir kad paslauga nėra teikiama tiesiogiai socialinių paslaugų vartotojams. Atsižvelgiant į tai, nėra aišku, ar šiuo argumentu siekiama nurodyti, kad socialinių paslaugų PVM lengvata gali būti taikoma tik tais atvejais, kai sąskaitos už teikiamas paslaugas išrašomos tiesiogiai galutiniams socialinių paslaugų gavėjams. Taip pat nėra aišku, ar šią poziciją reikėtų suprasti taip, kad socialinių paslaugų neapmokestinimas PVM netaikomas tais atvejais, kai socialinių paslaugų teikimo procese dalyvauja keli atskiri paslaugų teikėjai, o dalis paslaugų teikiama per paslaugų organizavimo ar įgyvendinimo grandinę.

Be to, tame pačiame pavyzdyje nurodoma, kad pavėžėjimas rekreaciniais tikslais nėra socialinės priežiūros paslaugos turinio dalis. Pažymėtina, kad Socialinių paslaugų kataloge pavėžėjimo paslauga yra įvardyta kaip kompleksinių paslaugų šeimai sudėtinė dalis tam tikromis aplinkybėmis, todėl nėra aišku, kaip pateiktas pavyzdys dera su paaiškinime nurodyta bendra taisykle, jog net ir į katalogą neįtrauktos paslaugos tam tikrais atvejais gali būti vertinamos kaip socialinio pobūdžio paslaugos. Be to, šiame pavyzdyje socialinės paslaugos sąvoka faktiškai susiaurinama iki socialinės *priežiūros* paslaugų, nors tiek Socialinių paslaugų įstatyme, tiek Socialinių paslaugų kataloge vartojama platesnė socialinių paslaugų sąvoka, apimanti ne tik socialinę priežiūrą, bet ir kitas socialinių paslaugų rūšis, įskaitant kompleksines paslaugas šeimai, kurių sudėtinė dalis tam tikrais atvejais yra ir pavėžėjimo paslauga. Iš pateikto pavyzdžio ir nurodytos argumentacijos taip pat nėra aišku, ar vertinimas būtų kitoks, jeigu pavėžėjimas būtų atliekamas kitu tikslu nei reakreacija (pvz. į globos įstaigą, švietimo tikslu ir pan.).

Kartu pakartotinai teikiame ir dar 2025 m. mūsų pateiktas pastabas, į kurias rengiant ankstesnę komentaro projekto redakciją nebuvo atsižvelgta.

Mūsų nuomone, rengiant komentarą būtų tikslinga detaliau išanalizuoti ir/ar aptarti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką socialinių paslaugų srityje bei įvertinti, ar komentaro projekto nuostatos atitinka tiek PVM direktyvoje nustatytas neapmokestinimo sąlygas, tiek ESTT praktikoje suformuluotus socialinių paslaugų neapmokestinimo kriterijus. Vertinant dabartinę komentaro projekto redakciją, kyla abejonių, ar kai kurios nuostatos (ypač dėl prevencinių ir bendrųjų socialinių paslaugų, o taip pat dėl reikalavimų jų teikėjams) neprieštarauja PVM direktyvos nuostatoms ir ESTT praktikai.

Pavyzdžiui, rekomenduojame įvertinti ESTT paaiškinimus byloje C-543/14 **Ordre des barreaux francophones et germanophone ir kt.**, kur nurodoma:

- 61 Šiame sprendime Teisingumo Teismas manė: kadangi minėtos direktyvos III priedo 15 punkte leidžiama lengvatinių PVM tarifą valstybėms narėms taikyti ne visoms socialinėms paslaugoms, o tik toms, kurias teikia organizacijos, atitinkančios dvigubą reikalavimą, t. y. pačios yra socialine gerve besirūpinančios organizacijos ir dalyvauja globos ir rūpybos arba socialinės apsaugos darbe, Sąjungos teisės aktų leidėjas valiai leisti taikyti lengvatinį tarifą tik paslaugoms, kurias teikia šį dvigubą reikalavimą tenkinančios organizacijos, **būtų prieštaraujama, jeigu valstybė narė galėtų savo nuožiūra pelno siekiančius privačius subjektus pripažinti 15 punkte nurodytomis organizacijomis vien dėl to, kad šie subjektai taip pat teikia socialines paslaugas** (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo Komisija / Prancūzija, C-492/08, EU:C:2010:348, 43 ir 44 punktus).

- 62 Taigi Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad valstybė narė negali taikyti lengvatinio PVM tarifo paslaugoms, kurias teikia **pelno siekiantys privatūs subjektai, vien nustačiusi, jog šios paslaugos yra socialinės, ir neatsižvelgdama į visus šių subjektų siekiamus tikslus ir jų socialinių įsipareigojimų stabilumą**. Atsižvelgiant į visus tikslus ir į galimų socialinių įsipareigojimų stabilumo nebuvimą, bendrai advokatų ir *avoués* profesinė kategorija negali būti laikoma besirūpinančia socialine gerove (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-492/08, EU:C:2010:348, 45 ir 46 punktas).
- 63 Ši teismo praktika *mutatis mutandis* taikoma neapmokestinimo atvejui, numatytam **Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies g punkte**, nes ne tik numatyta jo taikymo sąlyga, susijusi su atitinkamų paslaugų, kurios turi būti glaudžiai susijusios su pagalba ir socialine apsauga, socialiniu pobūdžiu, bet ir jo taikymas ribojamas paslaugomis, kurias teikia socialine gerove besirūpinančiomis pripažintos organizacijos.

Taip pat rengiant šį komentarą siūlytume papildomai įvertinti situacijas, kai dalis paslaugų gali būti kompensuojamos ligonių kasų lėšomis, kadangi praktikoje tai kelia klausimų dėl tokių paslaugų kvalifikavimo. Visų pirma, aktualu aiškiau atskirti, kurios paslaugos patenka į sveikatos priežiūros paslaugų sritį pagal PVMĮ 20 straipsnį, o kurios laikytinos socialinėmis paslaugomis pagal PVMĮ 21 straipsnį. Taip pat tikslinga paaiškinti, kaip turėtų būti vertinamos priemokos ar atskiros paslaugos, kurių ligonių kasos nekompensuoja, bei pateikti daugiau praktinių pavyzdžių, kurios paslaugos laikytinos glaudžiai susijusiomis su socialinėmis ar sveikatos priežiūros paslaugomis, o kurios būtų laikomos atskiromis komforto paslaugomis ar kitomis savarankiškoms paslaugomis, nesusijusiomis su socialinių ar sveikatos priežiūros paslaugų teikimu.

Papildomai pažymėtina, kad praktikoje socialinės paslaugos neretai teikiamos įgyvendinant įvairius valstybės ar Europos Sąjungos fondų finansuojamus projektus, kai paslaugos faktiškai teikiamos konkrečiam asmeniui, tačiau jis pats už jas nemoka, nes paslaugų teikimas finansuojamas valstybės biudžeto ar ES lėšomis. Tokiais atvejais kyla klausimų, ar paslaugų teikėjas laikytinas veikiančiu kaip apmokestinamasis asmuo PVM tikslais ir kaip turėtų būti tinkamai įformintas paslaugų teikimas, kai tiesioginis paslaugų gavėjas atlygio nemoka.

Atsižvelgiant į rinkoje susiformavusią nevienodą praktiką, taip pat būtų tikslinga pateikti papildomus paaiškinimus dėl sąskaitų išrašymo tvarkos tokiais atvejais, kai už socialinių paslaugų teikimą atsiskaito ne pats paslaugų gavėjas, o paslaugas finansuojantis subjektas. Praktikoje susiduriama su situacijomis, kai reikalaujama išrašyti PVM sąskaitą faktūrą ne faktiniam paslaugų gavėjui, bet paslaugų apmokėjimą vykdančiam subjektui, todėl būtų naudinga aiškiai apibrėžti tokių situacijų vertinimą PVM tikslais.

## Apibendrinimas

Apibendrinant pažymėtina, kad šiuo metu komentaro projekte pateikti socialinių paslaugų neapmokestinimo PVM kriterijai ir jų taikymo sąlygos nėra pakankamai aiškūs bei praktikoje gali lemti nevienodą aiškinimą ir taikymą. Dalis projekte vartojamų sąvokų yra vertinamojo pobūdžio, tačiau nėra detalizuoti nei jų taikymo kriterijai, nei kompetentingos institucijos, atsakingos už tokį vertinimą.

LMKA nuomone, siekiant teisinio aiškumo ir vienodos praktikos, būtų tikslinga papildomai detalizuoti:

- socialinių paslaugų pripažinimo kriterijus;
- sąlygų taikymo apimtį ir tarpusavio santykį;
- „bendro intereso“, „panašaus pripažinimo“ bei „didžiosios kainos dalies kompensavimo“ sąvokų turinį;
- socialinių paslaugų ir sveikatos priežiūros paslaugų atribojimą;
- situacijas, kai paslaugos finansuojamos valstybės, savivaldybių ar ES fondų lėšomis;
- PVM sąskaitų faktūrų išrašymo ir paslaugų grandinės vertinimo klausimus.

Taip pat manome, kad rengiant galutinę komentaro redakciją būtina sistemiškai įvertinti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką bei užtikrinti, kad komentaro nuostatos neprieštarautų PVM direktyvoje ir ESTT jurisprudencijoje suformuotiems socialinių paslaugų neapmokestinimo kriterijams.

Atsižvelgiant į tai, prašome papildomai įvertinti pateiktas pastabas ir atitinkamai patikslinti komentaro projektą, siekiant didesnio teisinio aiškumo, nuoseklumo bei vienodo praktinio taikymo.

Pagarbiai

Lietuvos mokesčių konsultantų asociacijos vardu,

Tatjana Erdman

Vadovė

Rengė,

Valdybos narė Karolina Jogminaitė-Matačienė

[www.mokesciukonsultantai.lt](http://www.mokesciukonsultantai.lt) [info@mokesciukonsultantai.lt](mailto:info@mokesciukonsultantai.lt)