

**20 straipsnis.** Su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos

1. PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.

**Komentaras**

1. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies b punktą, PVM neapmokestinama ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos.

Pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies c punktą, PVM neapmokestinama medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė.

Direktyvos 2006/112/EB 133 straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės gali ir kitas, ne tik viešosios teisės reglamentuojamas, įstaigas, neapmokestinti PVM 132 straipsnio 1 dalies b, g, h, i, l, m ir n punktuose numatytais neapmokestinimo atvejais, jei kiekvienu konkrečiu atveju tenkinama viena ar kelios šiame straipsnyje nurodytos sąlygos.

Pažymėtina, kad Direktyva 2006/112/EB nustato bendrus PVM sistemos principus, tačiau jos nuostatos nėra taikomos tiesiogiai visa apimtimi. Kiekviena valstybė narė privalo perkelti Direktyvos 2006/112/EB reikalavimus į nacionalinę teisę, turėdama tam tikrą diskreciją pasirinkti įgyvendinimo formą ir būdus.

2. Atsižvelgiant į PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus, Lietuvoje PVM neapmokestinamos:

- asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos,
- kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.

Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką, asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugų neapmokestinimas PVM siejamas su teikiamų paslaugų pobūdžiu ir jas teikiančio asmens statusu, tačiau nėra siejamas su šių paslaugų apmokėjimo šaltiniu. ESTT konstatavo, kad vien tai, kad socialinio draudimo institucijos nekompensuoja arba kompensuoja tik iš dalies pacientams gydymo išlaidas, nepateisina skirtingo paslaugų teikėjų traktavimo PVM tikslais (žr. C-45/01 *Dornier* (75 p.), C-262/08 *CopyGene* (71 p.)). Taigi, taikant PVM įstatymo 20 straipsnio nuostatas, neturi reikšmės, ar paslaugos finansuojamos iš Privalomojo sveikatos draudimo fondo (toliau – PSDF) lėšų, ar apmokamos paciento nuosavomis lėšomis.

3. 4. Sąvoka „asmens sveikatos priežiūros paslaugos“ apibrėžta [Civilinio kodekso](#) 6.725 straipsnio 2 punkte, t. y. yra veikla, įskaitant tyrimus ir su asmeniu tiesiogiai susijusius patarimus, kuria stengiamasi asmenį išgydyti, apsaugoti nuo susirgimo ar įvertinti jo sveikatos būklę. Ši sąvoka taip pat apima paciento slaugą ir su ja susijusią priežiūrą bei tiesioginį paciento materialinį aprūpinimą, kuris yra reikalingas asmens sveikatos priežiūros veiklai vykdyti, išskyrus farmacinę veiklą.

Sąvoka „visuomenės sveikatos priežiūra“ apibrėžta [Lietuvos Respublikos visuomenės sveikatos priežiūros įstatymo](#) 2 straipsnyje, t. y. organizacinių, teisinių, ekonominių, techninių, socialinių bei medicinos priemonių, padedančių įgyvendinti ligų ir traumų profilaktiką, išsaugoti visuomenės sveikatą bei ją stiprinti, visuma.

Asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros veiklos sritys, o tuo pačiu ir su šia veikla susijusios paslaugos yra nustatytos [Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymo](#) antros dalies

II ir III skyriuose, taip pat nurodytos Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus Q sekcijos 86 skyriuje.

4. 2. Lietuvos Respublikos sveikatos priežiūros įstaigų įstatymo 5 straipsnio **1 dalyje** yra nurodyta, kokios įmonės ir įstaigos gali teikti sveikatos priežiūros paslaugas, **t. y. Lietuvos Respublikoje įsteigtas juridinis asmuo ar užsienio valstybėje įsteigto juridinio asmens ar kitos organizacijos filialas, įsteigtas Lietuvos Respublikoje, gali teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas tik gavęs licenciją asmens sveikatos priežiūros veiklai.**

1 pavyzdys

Privati klinika, PVM mokėtoja, teikia sveikatos priežiūros paslaugas. Klinika turi ~~Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos~~ **asmens sveikatos priežiūros veiklos licenciją išduotą licenciją teikti sveikatos priežiūros paslaugas.** Privačios klinikos teikiamos sveikatos priežiūros paslaugos PVM neapmokestinamos.

2 pavyzdys

UAB, turinti licenciją verstis kenkėjų kontrole (dezinfekcija, dezinfekcija, deratizacija), teikia dezinfekcijos, dezinfekcijos ir deratizacijos paslaugas.

Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?

Pagal PVM įstatymo 20 straipsnio nuostatas, PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Dezinfekcija, dezinfekcija, deratizacija yra visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos. Kadangi šias paslaugas teikianti UAB turi licenciją verstis kenkėjų kontrole, t. y. teisės aktų nustatyta tvarka yra įgijusi teisę teikti šias paslaugas, tai UAB teikiamos dezinfekcijos, dezinfekcijos ir deratizacijos paslaugos yra PVM neapmokestinamos.

5. 3. Gydytojų vertimosi medicinos praktika Lietuvos Respublikoje sąlygas reglamentuoja **Lietuvos Respublikos medicinos praktikos įstatymas, Lietuvos Respublikos odontologijos praktikos ir burnos priežiūros praktikos įstatymas, Lietuvos Respublikos asmens sveikatos priežiūros praktikos įstatymas ir kiti atitinkamų praktikų teisės aktai.**

6. 4. ~~Sveikatos priežiūros paslaugų neapmokestinimas PVM yra nustatytas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, pakeitusios Šeštąją Tarybos 77/388 direktyvą 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose (Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b ir c punktuose).~~

Iš nusistovėjusios ESTT praktikos aišku, kad **Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio b ir c punktų** nuostatos siekia griežtai reglamentuoti visus sveikatos priežiūros paslaugų atvejus, kuriems taikoma PVM lengvata.

Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose (~~Šeštosios direktyvos 13A (1) (b) punkte~~) esantis terminas „**medicininės priežiūros**“ ~~sveikatos priežiūros paslaugos ir tos pačios dalies c punkte esantis terminas sveikatos priežiūros paslaugų teikimas~~, apima visas paslaugas, kurių tikslas diagnozuoti, prižiūrėti ir tiek kiek įmanoma, gydyti ligas ir sveikatos sutrikimus. Šių paslaugų teikimas turi turėti terapinį tikslą. Bet net ir tais atvejais, kai žmonės, kuriems atliekami profilaktinio pobūdžio tyrimai ar pan., neserga jokia liga arba neturi sveikatos sutrikimo, minėtos paslaugos gali būti priskiriamos prie PVM neapmokestinamų sveikatos priežiūros paslaugų. Todėl medicinos paslaugoms, suteiktoms su tikslu apsaugoti (tai apima asmens sveikatos palaikymą bei rehabilitaciją) asmens sveikatą, taikoma ~~Šeštosios direktyvos 13A(1) straipsnio b ir c punktuose~~ (Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose) numatyta PVM lengvata (ESTT bylos C-106/05, C-443/04, C-444/04).

Vadinasi, PVM lengvata gali būti taikoma ne visoms sveikatos priežiūros įstaigų teikiamoms sveikatos priežiūros paslaugoms, o tik tokioms, kurių tikslas diagnozuoti, prižiūrėti ir, tiek kiek įmanoma, gydyti ligas bei sveikatos sutrikimus. Jeigu teikiamos paslaugos tikslas (~~pvz., grožis~~), **tik tenkinti bendruosius poreikius, pavyzdžiui, laisvalaikio, sveikatingumo ar estetikos (ESTT**

byla C-48/19 Finanzamt Z), tai tokios paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą. Prie tokių paslaugų gali būti priskiriamos, pavyzdžiui, raukšlių korekcijos bei kūno kontūrų formavimo operacijos, kai jos, nesant įgimtų, potrauminių, ponudegiminių, onkologinių susirgimų defektų, atliekamos dėl pakitimų, susijusių su amžiumi, ar estetinių pageidavimų.

Suteiktos sveikatos priežiūros paslaugos tikslas ~~yra gali būti~~ nustatomas pagal medicinos dokumentų (pvz., ligonio **paciento** kortelės, **Elektroninės sveikatos paslaugų ir bendradarbiavimo infrastruktūros informacinės sistemos (toliau – ESPBI IS)**) įrašus. Jeigu medicinos dokumente atitinkamos srities gydytojo nurodoma medicininė indikacija dėl kurios reikalingas gydymas, tai šiam gydymui suteiktos sveikatos priežiūros paslaugos PVM neapmokestinamos. Jeigu medicinos dokumente nenurodoma medicininė indikacija, tai laikoma, kad paslaugos teikiamos kitais (nei ligų ir sveikatos sutrikimų gydymo) tikslais.

#### 1 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaigoje pacientams **buvo** suteiktos tokios paslaugos: nėštumo nutraukimo, kosmetinės chirurginės operacijos (raukšlių ir odos pertekliaus pašalinimo operacijos vokų kampuose, skruostų srityje), potrauminė nosies deformacijos korekcija. Pagal ~~ligonių kortelių~~ **medicinos įrašų** duomenis nėštumo nutraukimo operacija, potrauminė nosies deformacijos korekcija buvo atliktos tikslu pašalinti gydytojo pacientui ~~nustatytas indikacijas~~ **nustatytą patologiją**, o raukšlių ir odos pertekliaus pašalinimo vokų kampuose, skruostų srityje operacijos pagal ~~ligonių kortelių~~ **medicinos įrašų** duomenis yra kosmetinės.

**Ar šios suteiktos paslaugos apmokestinamos PVM** ~~Ar šios paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?~~

Šiuo atveju nėštumo nutraukimo operacija, potrauminė nosies deformacijos korekcija neapmokestinamos PVM. Raukšlių ir odos pertekliaus pašalinimo vokų kampuose, skruostų srityje operacijos ~~pateiktu atveju nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais ir dėl to jos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą~~ **atliekamos asmens išvaizdai estetiniais tikslais pakeisti ir pagerinti, todėl šios paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.**

#### 2 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaigoje pacientui suteikta karpos pašalinimo procedūra. ~~Ligonio kortelėje~~ **Medicinos įrašuose** yra gydytojo – ~~dermatologo~~ **dermatovenerologo** nurodymas, kad karpos pašalinimas reikalingas dėl ateityje galimų komplikacijų.

Ar karpos pašalinimo procedūra **apmokestinama PVM** ~~Ar karpos pašalinimo procedūra PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslauga?~~

~~Taip, priskiriama, nes~~ **Kai** karpos pašalinimo procedūra yra susijusi su ligų gydymu, **tai tokia paslauga PVM neapmokestinama.**

#### 3 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaigoje pacientui suteiktos krūtų korekcijos **estetiniais tikslais paslaugos**. Pagal ~~ligonių kortelių~~ **medicinos įrašų** duomenis šios paslaugos yra estetinės.

**Ar krūtų korekcijos paslaugos apmokestinamos PVM?** ~~Ar krūtų korekcijos, naudojant endoimplantus, paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?~~

~~Ne, negali, nes šios paslaugos nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais.~~

**Estetiniais tikslais suteiktos krūtų korekcijos paslaugos apmokestinamos standartiniu PVM tarifu.**

#### 4 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaigoje pacientei suteiktos krūtų korekcijos paslaugos. Pagal ~~ligonių kortelių~~ **medicinos įrašų** duomenis šios paslaugos teikiamos tikslu pašalinti onkologinio susirgimo defektus.

Ar krūtų korekcijos paslaugos ~~PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms~~ **apmokestinamos PVM?**

~~Taip, priskiriamos, nes~~ Šios paslaugos susijusios su ligų gydymu, **todėl PVM neapmokestinamos.**

#### 5 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaigoje pacientams suteiktos randų ir tatuiruočių pašalinimo paslaugos. Pagal ~~ligonių kortelių~~ **medicinos įrašų** duomenis pacientams buvo pašalinti po traumų ir nudegimų atsiradę randai bei pacientų pageidavimu pašalintos tatuiruotės.

Ar šios paslaugos **apmokestinamos PVM** ~~tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?~~

Po traumų ir nudegimų atsiradusių randų pašalinimo paslaugos ~~PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis~~ ir PVM neapmokestinamos. Tatuiruočių pašalinimo paslaugos pateiktu atveju nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais ir dėl to jos ~~PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis~~ apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

#### 6 pavyzdys

Sanatorijoje, kuri turi ~~licenciją teikti~~ **asmens sveikatos priežiūros veiklos licenciją** paslaugas, teikiamos tokios paslaugos:

1) pagal gydančio gydytojo rekomendacijas teikiamos medicininės reabilitacijos po sunkių ligų ir traumų paslaugos, palaikomosios reabilitacijos paslaugos, taikomos ~~neįgaliesiems~~ **su negalia** už kurias apmokama iš Privalomo sveikatos draudimo fondo (toliau PSDF) lėšų;

2) komercinės dviejų ir daugiau dienų sanatorinio gydymo paslaugos **kartu su apgyvendinimu ir maitinimu**, skirtos paciento indikacijai, nurodytai paciento medicinos įrašuose, gydyti kai pacientas už suteiktas paslaugas apmoka savo lėšomis;

3) vienadienės gydymo ir reabilitacijos paslaugos, apmokamas PSDF lėšomis, **skirtos** paciento indikacijai gydyti, pagal gydytojo (pvz., šeimos) rekomendacijas;

4) vienadienių lankytojų sveikatingumo (lankytojų komfortą bei gerovę gerinančios (pvz., įvairios grožio, relaksacijos) paslaugos, už kurias apmoka patys lankytojai;

5) pirčių ir baseinų lankymo paslaugos, atpalaiduojančios procedūros, veido ir kūno procedūros (šios paslaugos tam tikrais atvejais pagal gydančio gydytojo rekomendacijas būna įtrauktos į asmenų išsigtų paslaugų paketą (sanatorinį kelialapį), kitais atvejais – kelialapį turintis asmuo pagal gydančio gydytojo rekomendacijas (nurodytas, pavyzdžiui ligos istorijoje) šias paslaugas įsigyja papildomai, be to, šias paslaugas gali įsigyti bet kuris asmuo, be gydytojo rekomendacijos).

Ar šios sanatorijos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Sanatorijos teikiamos medicininės reabilitacijos paslaugos, apmokamos iš PSDF lėšų, komercinės sanatorinio gydymo bei vienadienės gydymo bei reabilitacijos paslaugos (t. y. paslaugos nurodytos 1, 2, 3 punktuose) PVM neapmokestinamos, **neatsižvelgiant į tai kaip už šias paslaugas yra apmokama, t. y., ar iš PSDF lėšų ar asmeninių lėšų.**

Sanatorijoje teikiamos vienadienių lankytojų sveikatingumo (lankytojų komfortą bei gerovę gerinančios (pvz., įvairios grožio, relaksacijos) paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

Pirčių ir baseinų lankymo paslaugos, atpalaiduojančios procedūros, veido ir kūno procedūros, kai jos yra pagal gydančio gydytojo rekomendacijas įtrauktos į asmenų išsigtų paslaugų paketą (sanatorinį kelialapį) arba kai jos teikiamos kelialapius turintiems asmenims pagal gydančio gydytojo rekomendacijas (nurodytas, pavyzdžiui ligos istorijoje) PVM neapmokestinamos. Kai pirčių ir baseinų lankymo paslaugos teikiamos asmenims be gydytojo rekomendacijų, tai tokios paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

#### 7 pavyzdys

Asmens sveikatos priežiūros įstaiga, turinti licencijas teikti medicininės reabilitacijos ir **antirecidyvinių** sanatorinio gydymo paslaugas, teikia ~~gydymą~~ **reabilitacijos** paslaugas kitų sanatorijų klientams, viešbučiuose apsigyvenusiems bei kitiems asmenims (apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų ši įstaiga neteikia). Visos ~~gydomosios~~ **reabilitacinės** procedūros yra atliekamos naudojant natūralius gydomuosius faktorius pagal patvirtintas procedūrų atlikimo metodikas, vadovaujantis ~~S~~sveikatos apsaugos ~~ministerijos~~ **ministro** patvirtintais įsakymais.

Iš gydomųjų procedūrų gydytojai yra sudarę trumpalaikio ir ilgalaikio gydymo pagal žmogaus atskirų sistemų susirgimus programas, atsižvelgiant į indikacijas ir kontraindikacijas, taip pat yra parengti įvairūs sveikatingumo kompleksai (pvz., sveikatingumo kompleksai baseine („Aukšinės akimirkos“, „Neptūno glamonės“ ir pan.), sveikatingumo kompleksas „Egzotika“ (į kurį įeina kūno šveitimas, įvyniojimas, anticeliulitinis masažas bei mineralinio vandens gėrimas) ir kt., kuriuos pacientas gali pasirinkti pats, be gydytojo rekomendacijų.

Ar įstaigos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Kai gydomosios procedūros ar gydymas pagal sudarytas gydymo programas yra skirtas paciento indikacijai gydyti pagal gydytojo (pvz., ~~šeimės~~ **fizinės medicinos ir reabilitacijos gydytojo**) rekomendacijas, tai tokios paslaugos PVM neapmokestinamos. Kai paslaugos teikiamos be gydytojo rekomendacijos, jas pasirenka pats pacientas (pvz., sveikatingumo paslaugos pagal paciento pasirinktą sveikatingumo kompleksą), tai tokios paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

#### 8 pavyzdys

Įstaiga turi galiojančią įstaigos asmens sveikatos priežiūros **veiklos** licenciją, suteikiančią teisę teikti ambulatorines asmens sveikatos priežiūros estetinės chirurgijos paslaugas. Į įstaigą kreipiasi pacientas su prašymu atlikti botulino toksino preparatų injekcijas su tikslu pašalinti smulkias ir stambesnes mimikos raukšles bei sumažinti per didelį raumenų tonusą.

Ar šios paslaugos **apmokestinamos** PVM ~~tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?~~

~~Ne, negali, nes š~~Šios paslaugos nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais, **todėl apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.**

#### 9 pavyzdys

Įstaiga turi galiojančią ~~Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos išduotą galiojančią~~ įstaigos asmens sveikatos priežiūros **veiklos** licenciją teikti plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos paslaugas ir (ar) kitas asmens sveikatos priežiūros paslaugas. Įstaigoje dirba plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos gydytojai. Į įstaigą kreipiasi pacientas su prašymu estetiniais tikslais atlikti plaukų transplantaciją.

Ar šios paslaugos **apmokestinamos** PVM ~~tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?~~

~~Ne, negali, nes š~~Šios paslaugos nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais, **todėl apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.**

#### 10 pavyzdys

Bendrovė turi **asmens sveikatos priežiūros veiklos licenciją** ~~Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos išduotą asmens sveikatos priežiūros licenciją~~ teikti kineziterapijos paslaugas ir kitas asmens sveikatos priežiūros paslaugas. Bendrovėje dirba kineziterapeutai, ~~kurie yra akredituoti Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos ir turi Sveikatos specialisto spaudą.~~ **turintys Valstybinės akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos išduotą licenciją ir spaudą.**

~~Kai kurių į Bendrovę besikreipiančių pacientų medicinos dokumentuose yra atitinkamos srities gydytojo nurodyta, kad indikacijai gydyti pacientui reikalingos kineziterapijos paslaugos,~~

tačiau kai kurių pacientų medicinos dokumentuose tokių nurodymų nėra. Tokiu atveju diagnozę pacientui pagal savo kompetenciją nustato Bendrovės kineziterapeutas ir pats paskiria atitinkamas kineziterapijos paslaugas (pvz., gydymosi, mankštos, profilaktinės / sporto mankštos ir pan. paslaugas), pats jas atlieka. **Kineziterapijos paslaugą pacientui paskiria šeimos ar kitas gydantis gydytojas, o dėl kineziterapijos paslaugų apimties, taikomų kineziterapijos priemonių, periodiškumo sprendžia kineziterapeutas.** Kineziterapeutas informaciją apie pacientui suteiktas paslaugas fiksuoja Elektroninėje sveikatos paslaugų ir bendradarbiavimo infrastruktūros informacinėje sistemoje, t. y. užpildo **elektroninį medicinos dokumentą E025 elektroninę formą** ir ją pasirašo el. parašu (ESPBI IS matoma, koks specialistas pildė ir pasirašė atitinkamą dokumentą).

Ar UAB „A“ teikiamos kineziterapijos paslaugos **apmokestinamos PVM tikslais** gali būti laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis?

Vadovaujantis Lietuvos medicinos norma MN 124:2016**2023** „Kineziterapeutas. Teisės, pareigos, kompetencija ir atsakomybė“, patvirtintą Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2016 m. vasario 5 d. [įsakymu Nr. V-184](#), kineziterapeutas dirba savarankiškai, reabilitacijos specialistų komandoje, bendradarbiaudamas su kitais sveikatos priežiūros paslaugas teikiančiais specialistais. Atsižvelgiant į tai, Bendrovėje, turinčioje licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros **veiklą paslaugas**, dirbančio kineziterapeuto teikiamos kineziterapijos paslaugos pacientui (kai – atitinkamos srities gydytojas nustato indikaciją) apie kurių suteikimą kineziterapeutas fiksuoja ESPBI IS, laikomos paslaugomis, kurioms taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nurodyta PVM lengvata.

#### 11 pavyzdys

Psichologas dirba įstaigoje, kuri neturi asmens sveikatos priežiūros **veiklos** licencijos ir nepriklauso visuomenės sveikatos priežiūros įstaigų sistemai. Į psichologą kreipiasi asmenys, darbe nuolat patiriantys stresą, jaučiantys didelį nerimą, susiduriantys su panikos atakomis. Asmuo, kuris kreipiasi į psichologą, neturi šeimos gydytojo siuntimo ar ankstesnių įrašų ligos kortelėje apie psichologinio pobūdžio nusiskundimus. Psichologas įvertinęs paciento būklę paskiria tam tikrą psichoterapinių seansų skaičių.

Ar teikiamos psichologo paslaugos **apmokestinamos PVM tikslais** laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis?

Psichologo teikiamos paslaugos savo esme yra sveikatos stiprinimo paslaugos ir galėtų būti laikytinos visuomenės sveikatos priežiūros paslaugomis. Tačiau šias paslaugas teikianti įstaiga neturi visuomenės sveikatos priežiūros įstaigos statuso (t. y. ji pagal Visuomenės sveikatos priežiūros įstatymo nustatytą tvarką nėra įgijusi teisės teikti šias paslaugas) **nėra nei asmens, nei visuomenės sveikatos priežiūros įstaiga.** Todėl psichologo teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

#### 12 pavyzdys

Psichologas dirba viešojoje visuomenės sveikatos priežiūros įstaigoje, kuri teikia visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas. Į psichologą kreipiasi asmenys, darbe nuolat patiriantys stresą, jaučiantys didelį nerimą, susiduriantys su panikos atakomis. Asmuo, kuris kreipiasi į psichologą, neturi šeimos gydytojo siuntimo ar ankstesnių įrašų ligos kortelėje apie psichologinio pobūdžio nusiskundimus. Psichologas įvertinęs paciento būklę paskiria tam tikrą psichoterapinių seansų skaičių.

Ar teikiamos psichologo paslaugos **apmokestinamos PVM tikslais** laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis?

Psichologo teikiamos paslaugos savo esme yra sveikatos stiprinimo paslaugos ir laikytinos visuomenės sveikatos priežiūros paslaugomis. Kadangi šios paslaugos teikiamos visuomenės sveikatos priežiūros įstaigoje (t. y. įstaiga Visuomenės sveikatos priežiūros įstatymo nustatyta tvarka įgijusi teisę teikti šias paslaugas), tai šioms paslaugoms taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta lengvata, t. y. šios paslaugos PVM neapmokestinamos.

7. 5- ESTT sprendime byloje C-307/01 *d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services* nurodyta, kad pagal Šeštosios direktyvos 13A (1) (c) punktą (atitinkamai Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies c punktą PVM neapmokestinamos medicininės paslaugos, tokios kaip:

- asmens medicininė apžiūra, atliekama darbdavių ar draudimo kompanijų užsakymu;
- kraujo pavyzdžių ir kitų pavyzdžių ėmimas, skirtas tirti dėl virusų, infekcijų ar kt. ligų buvimo, kai tai atliekama darbdavių ar draudimo kompanijų užsakymu;
- pažymų apie sveikatos būklę išdavimas, pvz., pažyma, ar nėščia moteris gali skristi lėktuvu, keliauti ir pan. Tačiau, tam, kad tokio pobūdžio pažymų išdavimo paslaugos būtų neapmokestinamos PVM, jos iš esmės turi būti skirtos asmens sveikatos apsaugai.

Tačiau Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies c punkto nuostatos negali būti taikomos tokioms paslaugoms (nors jas ir teikia sveikatos priežiūros paslaugas teikiantys asmenys) kaip:

- pažymų apie sveikatos būklę išdavimui tokiems tikslams kaip, pvz., pensijų gavimui;
- medicininiams patikrinimams bei ekspertų parengtoms išvadoms, kai tokie medicininiai patikrinimai yra susiję su ~~šiam asmeniui~~ žalos **asmens** sveikatai dydžio nustatymu ar atsakomybės nustatymu asmeniui, su kuriuo bylinėjama dėl sveikatos sutrikdymo;
- medicininių išvadų rengimui, kai jos rengiamos ne atliekant tyrimus, o remiantis mediciniais užrašais;
- medicininiams patikrinimams bei ekspertų parengtoms išvadoms, susijusiomis su medikų aplaidumu, kai tokie patikrinimai atliekami asmenų, besiruošiančių bylinėtis, užsakymu.

Asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos PVM neapmokestinamos, jeigu jas teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.

ESTT byloje C-443/04, C-444/04 bei C-106/05 yra pasisakęs, kad tam, kad paslaugas teikiantis asmuo galėtų pasinaudoti Šeštosios direktyvos 77/388 13 A (1) (c) (atitinkamai Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta PVM lengvata, jis turi tenkinti dvi sąlygas, t. y. pirma, teikti sveikatos priežiūros paslaugas ir, antra, jas turi teikti gydytojais ir viduriais bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės.

#### 1 pavyzdys

~~Bendrovė, PVM mokėtoja, neturi licencijos teikti sveikatos priežiūros paslaugų. Bendrovė yra pasirašiusi bendradarbiavimo sutartį su akredituota kraujo tyrimų laboratorija ir su akredituota klinika.~~

~~Klinika paima kraujo tyrimus iš savo pacientų, juos perduoda Bendrovei, o ši tuos tyrimus perduoda akredituotoms kraujo tyrimų laboratorijoms.~~

~~Kraujo tyrimų laboratorija atliktų kraujo tyrimų PVM sąskaitą faktūrą išrašo Bendrovei, ši – klinikai, klinika – pacientui.~~

~~Kaip kraujo tyrimų paslaugos apmokestinamos PVM?~~

~~Kraujo tyrimų paslaugos, kurių tikslas diagnozuoti ligas, PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis. Tačiau PVM įstatymo 20 straipsnyje nustatyta PVM lengvata šioms paslaugoms gali būti taikoma **tik** tokiu atveju, jeigu šias paslaugas teikia asmenys, teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.~~

~~Todėl:~~

~~1) kai kraujo tyrimų paslaugas teikia akredituota kraujo tyrimų laboratorija, tai šios paslaugos PVM neapmokestinamos;~~

~~2) kai Bendrovė, neturinti teisės teikti sveikatos priežiūros paslaugų, bet veikdama kaip neatsiskleidusi tarpininkė, kraujo tyrimų paslaugas savo vardu perparduoda klinikoms, tai šios paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą;~~

~~3) kai kraujo tyrimų paslaugas akredituota klinika savo vardu suteikia pacientams, tai šios paslaugos PVM neapmokestinamos.~~

#### 1 2-pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga, turinti licenciją ~~teikti~~ asmens sveikatos priežiūros **veiklai** ~~paslaugas~~, teikia vakcinavimo paslaugas. Vakcinas sveikatos priežiūros įstaiga įsigyja iš tiekėjų su PVM, taikant lengvatinį 5 proc. PVM tarifą (sveikatos priežiūros įstaiga vakcinų tiekėjams, **tam kad būtų taikomas lengvatinis 5 proc. PVM tarifas**, pateikia patvirtinimą, kad vakcinų įsigijimas kompensuojamas iš PSDF lėšų).

Kaip apmokestinamos PVM sveikatos priežiūros įstaigos pacientams teikiamos vakcinavimo paslaugos panaudojant įsigytas vakcinas?

Kai sveikatos priežiūros įstaiga, panaudodama savo įsigytas vakcinas, pacientams teikia vakcinavimo paslaugas, tai PVM tikslais laikoma, kad sandoris susideda iš dviejų elementų – vakcinas ir vakcinavimo paslaugos. Šie elementai glaudžiai susiję ir nėra savarankiški. Todėl PVM tikslais laikoma, kad yra sudarytas vienas sandoris, kurio pagrindinis tikslas paciento atžvilgiu iš esmės yra gauti vakcinavimo paslaugą. Tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sveikatos priežiūros įstaiga pacientui suteikia vakcinavimo paslaugą. Vakcinavimo paslaugų tikslas iš esmės yra terapinis, todėl šiai paslaugai ~~PVM tikslais laikoma sveikatos priežiūros paslauga, kuriai taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta PVM lengvata.~~

8. 6- ESTT byloje C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, kurioje buvo nagrinėtas klausimas, ar dantų protezai, kuriuos teikia tarpininkas, neturintis dantisto ar dantų techniko statuso, yra neapmokestinami PVM, pažymėjo, kad Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalyje ~~Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje~~ numatyti atleidimo nuo PVM atvejai (tarp jų ir sveikatos priežiūros paslaugos bei dantų protezai, kuriuos teikia dantų gydytojai ir dantų technikai) apibrėžti atsižvelgiant ne tik į perleidžiamojo daikto pobūdį, bet ir tiekėjo kvalifikaciją (28 punktas). Remiantis šia praktika, neatsiskleidusių tarpininkų, neturinčių teisės teikti sveikatos priežiūros paslaugas, „perparduodamos“ iš trečiųjų asmenų įsigytos sveikatos priežiūros paslaugos turi būti apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Nors pagal sveikatos priežiūrą Lietuvoje reglamentuojančius teisės aktus dantų technikų visa jų vykdoma veikla įvardijama kaip burnos priežiūros paslaugų teikimas, tačiau apmokestinimo PVM tikslais dantų technikų vykdoma ekonominė veikla, atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112/EB 14 straipsnio 1 dalies ir 24 straipsnio 1 dalies (atitinkamai PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies ir 7 straipsnio 1 dalies) nuostatas ir faktines veiklos aplinkybes, yra skirstoma į prekių tiekimą ir paslaugų teikimą.

Kai dantų technikų laboratorija (odontologijos klinika) iš savo medžiagų pagamina tam tikrą gaminį (pvz., dantų protezą, ortodontinį aparatą - ortodontinę plokštelę kiekvienam žandikauliui ar breketų sistemą), tai šie gaminiai PVM tikslais laikomi prekėmis ir, perdavus šį gaminį už atlygį kitam asmeniui, jie nustatyta tvarka turi būti apmokestinami / neapmokestinami PVM (žr. PVM įstatymo 20 straipsnio 2 ir 4 dalių komentarus).

Kai dantų technikų laboratorija (odontologijos klinika), turinti licenciją teikti burnos priežiūros paslaugas, suteikia paslaugas (pvz., protezų, breketų korekcijos paslaugas), tai šios paslaugos, kaip asmens sveikatos priežiūros paslaugos, yra PVM neapmokestinamos.

Pažymėtina, kad remiantis ESTT praktika byloje C-106/05 *L.u.p.* (pvz., 37, 38 punktai), PVM lengvata dantų technikų laboratorijos teikiamoms dantų protezų korekcijos paslaugoms, ~~kurios PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis~~, gali būti taikoma ir tuo atveju, kai laboratorija šias paslaugas teikia ne tiesiogiai pacientui, o „trečiųjų asmenų“ (odontologijos klinikos) užsakymu.

#### 1 pavyzdys

Dantų technikų laboratorija A turi nustatyta tvarka išduotą įstaigos licenciją teikti burnos priežiūros paslaugas (dantų techniko paslaugos yra priskiriamos burnos priežiūros paslaugoms). Šios paslaugos priskiriamos asmens sveikatos priežiūros paslaugoms.

Dantų technikų laboratorija A su odontologijos klinika B sudaro sutartį, kurioje laboratorija įsipareigoja teikti klinikos pacientams dantų protezų korekcijos paslaugas. Pacientas (fizinis asmuo), kuriam buvo pagamintas dantų protezas, pvz., dantų plokštelė (kurią nebūtinai pagamino

dantų technikų laboratorijos A dantų technikas), kreipiasi į odontologijos klinikoje B dirbantį odontologą, norėdamas pakoreguoti gaminį (pacientas negali tinkamai naudotis protezu, jis trukdo valgyti, spaudžia, trina ir pan.). Pagal sutartį odontologas, tokį korekcijai skirtą dantų protezą, perduoda dantų technikų laboratorijai A, kurioje dirbantys dantų technikai ištaiso dantų protezo trūkumus ir pagal sutartį jį grąžina odontologijos klinikai.

Už atliktą dantų protezo korekcijos paslaugą laboratorija A išrašo PVM sąskaitą faktūrą klinikai B, o klinika B išrašo PVM sąskaitą faktūrą fiziniam asmeniui.

Ar apmokestinamos PVM laboratorijos A klinikai B ir klinikos B fiziniam asmeniui teikiamos dantų protezų korekcijos paslaugos?

PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas.

Nagrinėjamu atveju dantų technikų laboratorija A turi teisę teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas. Dantų protezų koregavimo paslaugos yra laikytinos asmens sveikatos priežiūros paslaugomis, be to, šių paslaugų tikslas iš esmės yra terapinis, nes juo siekiama visiškai ar iš dalies atstatyti paciento kramtymo funkciją. Todėl šios paslaugos ~~PVM tikslais~~ laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis, kurioms taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta lengvata.

Vadovaujantis argumentais ESTT byloje C-106/05 *L.u.p.* (pvz., 37, 38 punktai), PVM lengvata dantų technikų laboratorijos teikiamoms dantų protezų korekcijos paslaugoms gali būti taikoma ir tuo atveju, kai laboratorija šias paslaugas teikia ne tiesiogiai pacientui, o „trečiųjų asmenų“ (odontologijos klinikos) užsakymu.

Atsižvelgiant į tai, PVM neapmokestinamos tiek laboratorijos A klinikai B, tiek klinikos B fiziniam asmeniui teikiamos dantų protezų korekcijos paslaugos.

## 2 pavyzdys

Klinika, turinti **asmens sveikatos priežiūros veiklos licenciją** ~~Sveikatos priežiūros įstaigos licenciją~~, suteikiančią teisę teikti ortodontijos paslaugas, pacientui teikia breketų sistemos aktyvacijos paslaugas: kad vyktų dantų tiesinimo breketais procesas, reguliariai kas 4-6 savaites pacientui atlieka breketų sistemos, uždėtos ant dantų, paveržimą, patempimą. Procedūros metu gydytojas ortodontas gali labiau įtemti vielutę, pakeisti tampresnį / laisvesnį titano lankelį, įdėti spyruoklę ar kt.

Ar šioms, klinikos teikiamoms ortodontijos paslaugoms, taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta PVM lengvata?

Iš esmės ortodontijos paslaugų (t. y. breketų sistemos aktyvacijos) tikslas yra terapinis – gydyti sveikatos sutrikimus (pateiktu atveju – atlikti paciento dantų tiesinimą) ~~ir todėl šios paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis~~. Kadangi klinika, teikianti šias paslaugas, turi **asmens sveikatos priežiūros įstaigos veiklos licenciją**, tai klinikos teikiamos breketų sistemos aktyvacijos paslaugos yra PVM neapmokestinamos.

**2. PVM neapmokestinamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų asmenų teikiamos prekės ir teikiamos kitos, negu nurodyta šio straipsnio 1 dalyje, paslaugos, kai tenkinamos visos šios sąlygos:**

- 1) šios prekės teikiamos ir paslaugos teikiamos šio straipsnio 1 dalyje nurodytų paslaugų vartotojams;
- 2) šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję su šio straipsnio 1 dalyje nurodytų paslaugų teikimu.

## Komentaras

1. Asmenų, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgijusių teisę teikti asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas, teikiamos prekės ir teikiamos kitos, ne asmens ir visuomenės

sveikatos priežiūros paslaugas, kai šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra susiję su minėtų sveikatos priežiūros paslaugų teikimu, PVM neapmokestinamos.

#### Pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga, teikianti sveikatos priežiūros paslaugas, savo pacientams, sergantiems stuburo ligomis, parduoda specialius masažuoklius, kurie pacientui yra reikalingi tolimesniam gydymui - atlikti namuose masažą. Kadangi prekes sveikatos priežiūros įstaiga tiekia savo pacientams ir šios prekės yra susijusios su šios įstaigos teikiama sveikatos priežiūros paslauga, todėl sveikatos priežiūros įstaigos ~~ligoniui~~ **pacientui** parduodamas masažuoklis PVM neapmokestinamas.

2. ESTT sujungtose bylose C-394/04 ir C-395/04 yra pasisakęs, kad ~~Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkte (atitinkamai Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies b punkte~~ numatytas „glaudžiai“ su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusių prekių ir paslaugų atleidimas nuo PVM mokesčio galimas tik tuo atveju, jeigu paslaugos yra būtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti atitinkamais atvejais teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti.

#### 1 pavyzdys

Bendrovės, turinčios ~~Valstybinės akreditavimo asmens~~ sveikatos priežiūros veiklos tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos išduotą licenciją teikti sveikatos priežiūros paslaugas, specialistai (pvz., gydytojai) gimdymo metu surenka kraują iš virkštelės ir saugo, kol šio kraujo prireikia gydymo tikslais, o taip pat asmenims, kurie domisi tokia kraujo surinkimo paslauga, teikia konsultacijas apie naujausius tyrimus šioje srityje.

Bendrovės specialistų (pvz., gydytojų) teikiamos konkrečių asmenų konsultavimo paslaugos tiesiogiai nepapildo ir nėra būtinos teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, t. y. tokios konsultacijos nebūtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti. Todėl jų negalima priskirti prie su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusių paslaugų. Atsižvelgiant į tai, konsultacijos apie naujausius tyrimus panaudojant surinktą iš virkštelės kraują ligos gydymui, apmokestinamos standartiniu PVM tarifu.

Remiantis ESTT praktika byloje C-262/08 *CopyGene* sveikatos priežiūros įstaigų teikiamos bambagyslės kraujo paėmimo, gabenimo ir tyrimo bei virkštelės kamieninių ląstelių laikymo paslaugos, kurios tik gali būti susijusios su ateityje galbūt teikiamomis sveikatos priežiūros paslaugomis PVM tikslais nelaikomos glaudžiai susijusiomis su sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą. **Tačiau svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad teismas taip pat pažymėjo, kad jeigu patikrinus, vis dėlto pasirodytų, kad yra kitaip, tokia veikla, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, turėtų savaime būti laikoma vykdoma prevencijos tikslais (36 p.). Taip pat, jei šiuo kraujo tyrimu iš tikrųjų atliekama medicininė diagnozė ir jis nėra tik kamieninių ląstelių gyvybingumo testo dalis, reikėtų daryti išvadą, kad šis tyrimas yra diagnostikos paslauga, kuri gali būti PVM neapmokestinama (37 p.).**

#### 2 pavyzdys

Bendrovės, turinčios ~~nustatyta tvarka išduotą licenciją teikti~~ **asmens** sveikatos priežiūros **veiklos licenciją teikti sveikatos priežiūros paslaugas**, specialistai (pvz., gydytojai) gimdymo metu surenka kraują iš virkštelės, kuris yra saugomas, kol šio kraujo galbūt ateityje prireiks gydymo tikslams.

Ar šios kraujo iš virkštelės surinkimo, mėginio apdorojimo ir jo saugojimo paslaugos **apmokestinamos PVM tikslais gali būti laikomos glaudžiai su sveikatos priežiūra susijusiomis paslaugomis?**

Iš virkštelės paimtas kraujas gydymui galės būti panaudotas tik tokiu atveju, jeigu prireiks ir dėl to šios paslaugos tik galbūt gali būti susijusios su sveikatos priežiūros paslaugomis. Taigi, šios paslaugos nėra susijusios nei su suteikta, nei teikiama, nei planuojama teikti sveikatos

priežiūros paslauga. **Todėl tokiu atveju**, kraujo iš virkštelės surinkimo, mėginio apdorojimo ir jo saugojimo paslaugos PVM tikslais nelaikomos glaudžiai su sveikatos priežiūra susijusiomis paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

3. Atkreipiame dėmesį, kad pagal ESTT sujungtų bylų C-394/04 ir C-395/04 sprendimą, sveikatos priežiūros paslaugas teikiančių asmenų ligoniui suteikiamos naudojimosi telefonu ir televizoriaus nuomos paslaugos bei ligonius lydintiems asmenims nakvynės ir maisto teikimas paprastai nėra glaudžiai susijęs su sveikatos priežiūros paslaugomis. PVM neapmokestinti tokias paslaugas galima tik tokiu atveju, jeigu šios paslaugos yra būtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti ir jeigu jų teikimo tikslas nėra išimtinai jų tiekėjui gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įstaigų, turinčių mokėti PVM, sudaromais sandoriais.

### Pavyzdys

**Pacientams, kurie yra gydomi stacionare ir kuriems pagrindinės gydymo paslaugos yra PVM neapmokestinamos, gydymo įstaiga suteikia galimybę, pacientų pageidavimu ir jų lėšomis pasirinkti: pavyzdžiui, vienvietę palatą; vienvietę pagerintą palatą, kurios pagerinimas apima tik geresnį ar naujesnį palatos remontą, interjerą ir bendrą komforto lygį; dvivietę pagerintą palatą (kai gulima kartu su kitu pacientu), kurios pagerinimas taip pat susijęs tik su geresniu ar naujesniu palatos įrengimu ir komfortu, individualaus maitinimo ir kt.**

**Ar šios paslaugos apmokestinamos PVM?**

**Nurodytos paslaugos teikiamos pacientų pageidavimu savo esme gerina pacientų komfortą bei gerovę, todėl tokioms paslaugoms PVM lengvata negali būti taikoma.**

4. Kai odontologijos klinikoje teikiamos ~~klientui~~**pacientui** odontologinės paslaugos, dėl kurių teikimo **pacientui** ~~klientams~~**reikia** įsigyti ortodontinį aparatą (pvz., dantų kapą), tai odontologijos klinikos **pacientui** ~~klientams~~stiekiamas ortodontinis aparatas laikomas glaudžiai su klientui teikiamomis odontologinėmis paslaugomis susijusia preke, kuri neapmokestinama PVM.

### 1 pavyzdys

Odontologijos klinikoje, **kuri** ~~turinti~~licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros veiklą ~~paslaugas, suteiktos odontologines~~**odontologinės** paslaugos pacientui - atliktos dantų / sąkandžio defektų korekcijos. Paciento dantų / sąkandžio defekto koregavimui reikalingos dantų kapos. Dantų kapas šiam pacientui pagal individualiai pacientui odontologijos klinikos parengtą užsakymą pagamino dantų technikų laboratorija. Dantų technikų laboratorija pagamintų dantų kapų PVM sąskaitą faktūrą išrašė odontologijos klinikai. Odontologijos klinika klientui išrašė sąskaitą faktūrą už suteiktas odontologijos paslaugas ir patiektas dantų kapos.

Ar dantų kapos turi būti apmokestinamos PVM, kai:

- 1) jas dantų technikų laboratorija tiekia odontologijos klinikai;
- 2) jas odontologijos klinika tiekia pacientui?

Kai dantų technikų laboratorija tiekia odontologijos klinikai jos užsakymu konkrečiam pacientui pagamintas kapas, tai tiekiamos kapos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą. Taip yra todėl, kad PVM lengvata **pagal PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalį**, yra taikoma tik dantų technikų tiekiamiems dantų protezams, o dantų kapos nepriskiriamos dantų protezams.

Kai odontologijos klinika pacientui tiekia dantų kapos, kurios yra reikalingos teikiant odontologines paslaugas pacientams, tai odontologijos klinikos ~~klientams~~**pacientams** tiekiamos dantų kapos laikomas glaudžiai su ~~klientui~~**pacientui** teikiamomis odontologinėmis paslaugomis susijusia preke, ir todėl yra neapmokestinamos PVM.

### 2 pavyzdys

Klinikoje, kuri turi asmens sveikatos priežiūros įstaigos veiklos licenciją, suteikiančią teisę teikti ortodontijos paslaugas, pacientams teikiamos ortodontijos paslaugos ~~pritaikydama~~ **pritaikant** paciento burnoje ortodontinį aparatą. Ortodontinį aparatą klinika įsigyja iš dantų technikų laboratorijos su PVM.

Ar apmokestinamos PVM klinikos pacientui teikiamos ortodontijos paslaugos ir tiekiamas (parduodamas) ortodontinis aparatas?

Ortodontinės paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir, atsižvelgiant į tai, kad jas teikia klinika, turinti nustatyta tvarka išduotą **asmens** sveikatos priežiūros įstaigos veiklos licenciją, suteikiančią teisę teikti ortodontijos paslaugas, šios paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos.

Kai klinika kartu su ortodontijos paslaugomis klinikos pacientui tiekia (parduoda) ortodontinį aparatą, kuris buvo įsigytas su PVM ir kuris yra reikalingas ortodontijos paslaugoms teikti, tai, vadovaujantis PVM įstatymo 20 straipsnio 2 dalies nuostatomis, šie ortodontiniai aparatai taip pat yra PVM neapmokestinami.

### **3. Lietuvos Respublikos Vyriausybė turi teisę nustatyti šio straipsnio 2 dalies nuostatų taikymo sąlygas ir apribojimus.**

Apribojimai kol kas nėra nustatyti.

### **4. PVM neapmokestinami žmogaus organai, kraujas (konservuotas kraujas ir kraujo komponentai) ir motinos pienas, taip pat odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai.**

#### **Komentaras**

1. PVM neapmokestinami žmogaus organai, kraujas (konservuotas kraujas ir kraujo komponentai) ir motinos pienas. PVM neapmokestinami odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai (karūnėlė, dantų plokštelė, implantai ir pan.).

2. Remiantis ESTT **sprendimu** byloje C-412/15 *TMD* žmogaus kraujo tiekimas, kuris PVM neapmokestinamas, neapima plazmos, gautos iš žmogaus kraujo, tiekimo, jeigu ši plazma skirta tik vaistams gaminti, o ne tiesiogiai naudoti terapiniams tikslais, t. y. kraujo plazma gali būti neapmokestinama PVM tik tuomet, kai ji tiesiogiai naudojama terapiniams tikslais, o „žaliavinei“ plazmai, skirtai naudoti pramoninėje gamyboje, be kita ko, vaistams gaminti, neapmokestinimas PVM netaikomas. PVM lengvata netaikoma ir kraujo plazmos produktams, paruoštiems iš kraujo plazmos mišinių juos maišant su kitomis medžiagomis, kurie laikomi farmaciniais produktais.

#### **1 pavyzdys**

Farmacijos įmonė sveikatos priežiūros įstaigoms tiekia: 1) vaistinius preparatus, kurie pagaminti iš kraujo plazmos išskiriant albuminus (Albuminas, Flexbuminas ir pan.); 2) vaistinius preparatus, kurie pagaminti iš kraujo plazmos išskiriant imunoglobulinas (žmogaus normalusis imunoglobulinas, žmogaus pasiutligės imunoglobulinas ir pan.); 3) vaistinius preparatus, kurie pagaminti iš kraujo plazmos išskiriant kraujo faktorius (žmogaus koaguliacijos faktoriai, žmogaus (DNR) koaguliacijos faktoriai ir pan.).

Ar šioms farmacijos įmonės tiekiamoms prekėms gali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata?

Patektu atveju 1-3 punktuose nurodytiems vaistiniams preparatams PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma, nes nurodyti preparatai yra laikomi farmaciniais produktais.

#### **2 pavyzdys**

Asmens sveikatos priežiūros įstaiga teikia asmens sveikatos priežiūros paslaugas ir paslaugas, reikalingas asmens sveikatos priežiūros paslaugų teikimui, o taip pat sveikatos priežiūros įstaigoms tiekia konservuotą kraują bei terapiniam naudojimui skirtus sudėtinius kraujo komponentus (eritrocitus, leukocitus, trombocitus, plazmą), taip pat terapiniams tikslams nepanaudotą kraujo plazmą, kaip žaliavą, skirtą vaistų gamybai.

Ar įstaigos parduodamai minėtai 2 rūšių kraujo plazmai gali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata?

Pateiktu atveju sveikatos priežiūros įstaigoms tiekiamam konservuotam kraujui bei terapiniam naudojimui skirtiems sudėtiniams kraujo komponentams (eritrocitams, leukocitams, trombocitams, plazmai) PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata gali būti taikoma. Asmens sveikatos įstaigos tiekiamai terapiniams tikslams nepanaudotai kraujo plazmai, kaip žaliavai, skirtai vaistams gaminti, PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

3. Remiantis ESTT praktika byloje C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, PVM lengvata negali būti taikoma dantų protezų tiekimui, kurį vykdo tarpininkas, neturintis nei gydytojo odontologo, nei dantų techniko profesinės kvalifikacijos, tačiau kuris šiuos protezus įsigijo iš dantų techniko.

#### 1 pavyzdys

Įmonė A, kurioje nėra įdarbinti nei dantų technikai, nei gydytojai odontologai, su odontologijos klinika sudarė sutartį, kurioje įmonė A įsipareigojo pateikti odontologijos klinikai dantų protezus. Įmonė A pati dantų protezų negamina, tačiau juos, pagal odontologijos klinikos pateiktus gipsinius modelius, užsako pagaminti dantų technikų laboratorijoje. Dantų technikų laboratorija pagamintus dantų protezus parduoda įmonei A, o ši - odontologijos klinikai.

Ar apmokestinami PVM dantų technikų įmonei A parduodami dantų protezai ir įmonės A odontologijos klinikai parduodami dantų protezai?

Pagal PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalies nuostatas, PVM neapmokestinami odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai. Remiantis ESTT praktika byloje C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, ši PVM lengvata negali būti taikoma dantų protezų tiekimui, kurį vykdo tarpininkas, neturintis nei gydytojo odontologo, nei dantų techniko profesinės kvalifikacijos, tačiau kuris šiuos protezus įsigijo iš dantų techniko.

Remiantis šiomis nuostatomis, dantų technikų laboratorijos parduodami dantų protezai įmonei A PVM neapmokestinami, o įmonės A parduodami dantų protezai odontologijos klinikai apmokestinami PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Pažymėtina, kad dantų protezams nepriskiriami: ortodontiniai aparatai (pvz., ortodontinė plokštelė kiekvienam žandikauliui; breketų sistema, ortodontinis treneris; greitojo plėtimo aparatas; viršutinio žandikaulio distalinis tempimo aparatas; ortodontinis sraigtas, skirtas skeletinei atramai ir kt.) todėl jiems PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

#### 2 pavyzdys

Bendrovė pagal dantų technikų užsakymą gamina dantų kapas, skirtas atlikti įvairaus sudėtingumo dantų / sąkandžio defektų korekcijas, ir jas tiekia odontologijos įmonei, kurioje dirba dantų technikai užsakę dantų kapas.

Ar bendrovės tiekiamoms dantų kapoms gali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata?

Dantų kapos yra ortodontinis aparatas, o ne dantų protezas. Todėl, tiekiant dantų kapas, PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

#### 3 pavyzdys

Dantų technikų laboratorija A iš odontologijos klinikos gavo užsakymą pagaminti individualų metalo keramikos dantų protezą pacientui X. Dantų technikų laboratorija neturi metalo liejimo krosnies, todėl jai metalinį dantų protezą (t. y. protezą be keramikinės apdailos) pagal odontologijos klinikos pateiktus gipsinius modelius pagamina laboratorija B. Dantų technikos laboratorija A, gavusi metalinį dantų protezą iš dantų technikų laboratorijos B, daro individualią keramikos apdailą šiam dantų protezui ir parduoda jį odontologijos klinikai.

Ar įmonės B įmonei A tiekiamas metalinis dantų protezas be keramikinės apdailos apmokestinamas PVM?

Pagal PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalies nuostatas, PVM neapmokestinami odontologų ir (arba) dantų technikų tiekiami dantų protezai.

Dantų protezas – pagal užsakymą **arba standartinė** pagaminta medicinos ~~prietaisas~~**priemonė**, t. y. ~~bet koks~~, specialiai pagal medicinos specialisto nurodytas charakteristikas pagamintas ~~prietaisas~~**priemonė**, skirtas konkrečiam klientui.

Pateiktu atveju dantų technikų laboratorijos B pagamintas metalinis dantų protezas (t. y. protezas be keramikinės apdailos) pagamintas specialiai pagal odontologijos klinikos pateiktus gipsinius modelius ir yra skirtas konkrečiam pacientui X.

Tokiu atveju, remiantis aukščiau nurodytu, galima teigti, kad dantų technikų laboratorija B pagamina ir dantų technikų laboratorijai A patiekia dantų protezą, kuris, remiantis PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamas.

#### 4 pavyzdys

Odontologijos klinika, turinti licenciją ~~teikti~~ asmens sveikatos priežiūros **veiklai paslaugas**, PVM mokėtoja, su Latvijos dantų technikų laboratorija, PVM mokėtoja, sudarė sutartį pagal kurią Latvijos dantų technikų laboratorija įsipareigojo pagaminti klinikai breketus pagal jos pateiktą individualiai konkrečiam klientui parengtą modelį. Latvijos dantų technikų laboratorija išrašė odontologijos klinikai pagamintų breketų PVM sąskaitą faktūrą ir joje tiekiamas kapas apmokestino PVM taikant 0 proc. PVM tarifą.

Ar odontologijos klinikai, įsigijusiai breketus iš Latvijos dantų technikų laboratorijos, atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM?

Pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalį, Lietuvos apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, iš kitos valstybės narės įsiregistravusio (ar kitaip identifikuoto) ar neįsiregistravusio, tačiau privalančio įsiregistruoti PVM mokėtoju, apmokestinamojo asmens įsigyjamoms ir į Lietuvą atgabėtomis prekėms yra PVM objektas Lietuvoje ir prekių pirkėjas šias prekes turi apmokestinti PVM, taikant toms prekėms nustatytą PVM tarifą.

Breketai yra ortodontiniai aparatai ir jie nepriskiriami dantų protezams. Todėl odontologijos klinikai, įsigijus breketus iš Latvijos dantų technikų laboratorijos, atsiranda prievolė juos apmokestinti PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

#### 5 pavyzdys

Odontologijos klinika, PVM mokėtoja, turinti licenciją ~~teikti~~ asmens sveikatos priežiūros **veiklai paslaugas**, su Amerikoje įsikūrusia dantų technikų laboratorija sudarė sutartį pagal kurią Amerikos dantų technikų laboratorija įsipareigojo pagaminti klinikai dantų kapas pagal jos pateiktą individualiai konkrečiam klientui parengtą modelį.

Ar į Lietuvą importuotos dantų kapos apmokestinamos PVM?

Dantų kapos yra ortodontiniai aparatai ir jie nepriskiriami dantų protezams. Todėl į Lietuvą importuotos dantų kapos turi būti apmokestinamos importo PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

**5. PVM neapmokestinamos ligonių, sužeistųjų ar kitų medicinos pagalbos reikalingų asmenų vežimo specialiomis tam pritaikytomis transporto priemonėmis paslaugas.**

#### Komentaras

1. Ligonių (**pacientų**), sužeistųjų ar kitų asmenų, kuriems reikia medicinos pagalbos, vežimo specialiomis tam pritaikytomis transporto priemonėmis paslaugos PVM neapmokestinamos.

Pavyzdys

UAB, PVM mokėtoja, turinti greitosios pagalbos mašinų, su ~~teritorine ligonių kasa~~ **Greitosios medicinos pagalbos (toliau – GMP) tarnyba** yra sudariusi ligonių transportavimo paslaugų teikimo sutartį. Bendrovė ~~teritorinei ligonių kasai~~ **GMP tarnybai** išrašo suteiktų ligonių transportavimo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju bendrovės suteiktos ligonių transportavimo paslaugos PVM neapmokestinamos.

~~(PVMĮ 20 str. komentaras pakeistas pagal VMI prie FM viršininko 2023-07-12 raštą (18.2-31-2) RM-26936).~~