



**VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS**

Apskričių valstybinėms mokesčių  
inspekcijoms

2024-05-27 Nr. 18.2-31-2 Mr: R-1919

**DĖL LEIDINIO „PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU NEAPMOKESTINAMOS SVEIKATOS PRIEŽIŪROS  
PASLAUGOS“ ATNAUJINIMO**

Informuojame, kad atnaujintas leidinys „Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamos sveikatos priežiūros paslaugos“.

Leidinyi skelbiamas VMI prie FM<sup>1</sup> interneto svetainėje adresu: [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)/ Pagrindinis / Mokesčių žinynas / Pridėtinės vertės mokesčiai.

PRIDEDAMA. Leidinys, 14 lapų.

Viršininkė

Edita Janušienė

---

<sup>1</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.



## PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU NEAPMOKESTINAMOS SVEIKATOS PRIEŽIŪROS PASLAUGOS

### Turinys

1. Kokios sveikatos priežiūros paslaugos neapmokestinamos PVM? .....	2
2. Kuo remiantis nustatomas suteiktos paslaugos tikslas? .....	3
3. Kas gali teikti sveikatos priežiūros paslaugas? .....	3
4. Ar PVM lengvata gali būti taikoma sveikatos priežiūros įstaigų atliekamoms plastinėms estetinėms operacijoms bei įvairioms grožio procedūroms? .....	4
5. Ar PVM lengvata gali būti taikoma sanatorijų, sveikatos, poilsio centrų ar kitų įstaigų teikiamoms gydomųjų vonių, purvo procedūrų, gydomųjų masažų ir pan. paslaugoms? .....	6
6. Ar teikiamos kineziterapijos paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis? .....	7
7. Ar PVM lengvata taikoma medicininiam patikrinimams, medicininių pažymų bei išvadų išdavimui? .....	8
8. Kaip apmokestinamos PVM sveikatos priežiūros įstaigos pacientams teikiamos vakcinavimo paslaugos panaudojant įsigytas vakcinas? .....	8
9. Ar klinikiniai tyrimai PVM tikslais laikomi sveikatos priežiūros paslauga? .....	8
10. Kaip apmokestinama PVM dantų technikų vykdoma veikla? .....	9
11. Ar PVM lengvata gali būti taikoma dantų protezų tiekimui, kurį vykdo ne dantų technikai? .....	10
12. Ar ortodontiniai aparatai priskiriami dantų protezams? .....	11
13. Kokiais atvejais PVM neapmokestinamos kitos sveikatos paslaugų teikėjų teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės? .....	12
14. Kokios prekės ir paslaugos laikomos „glaudžiai“ susijusiomis su sveikatos priežiūros paslaugomis? .....	12
15. Ar PVM lengvata taikoma apmokestinant žmogaus organų, kraujo, motinos pieno, taip pat dantų protezų tiekimą? .....	14
16. Ar PVM lengvata gali būti taikoma plazmai, gautai iš žmogaus kraujo? .....	14
17. Kaip PVM apmokestinamos asmenų, kuriems reikalinga medicinos pagalba, vežimo specialiomis tam pritaikytomis transporto priemonėmis paslaugos? .....	15
18. Ar neatsisakę tarpininkų, neturinčių teisės teikti sveikatos priežiūros paslaugas, „perparduodamoms“, iš trečiųjų asmenų įsigytoms sveikatos priežiūros paslaugoms gali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnyje nustatyta PVM lengvata? .....	15

Pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymas) 20 straipsnio nuostatas, asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, žmogaus organai, kraujas, motinos pienas, odontologų ir (arba) dantų technikų teikiami dantų protezai, taip pat ligonių, sužeistųjų ar kitų medicinos pagalbos reikalingų asmenų vežimo specialiomis tam pritaikytomis transporto priemonėmis paslaugos PVM neapmokestinamos.

Kokios paslaugos priskiriamos PVM neapmokestinamoms sveikatos priežiūros paslaugoms? Kokiais atvejais tos ir kitos su šių paslaugų teikimu susijusios paslaugos bei prekės neapmokestinamos PVM? Atsakymus į šiuos ir daugelį kitų klausimų Jūs rasite šiame leidinyje.

#### 1. Kokios sveikatos priežiūros paslaugos neapmokestinamos PVM?

PVM įstatymo 20 straipsnyje nustatyta, kad PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkamų teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Tačiau taikant PVM lengvatą šioms sveikatos priežiūros paslaugoms turi būti atsižvelgiama ne tik į PVM įstatymo nuostatas, bet ir į Europos Sąjungos Teisingumo Teisme (toliau - ESTT) nagrinėtų bylų praktiką sveikatos priežiūros paslaugų apmokestinimo PVM klausimais. Remiantis ESTT praktika (C-394/98, C-106/05, C-443/04, C-444/04 ir kt.) sveikatos priežiūros paslaugos turi būti suprantamos kaip apimančios visas paslaugas, kurių pagrindinis tikslas *diagnozuoti, prižiūrėti ir, tiek kiek įmanoma, gydyti ligas ir sveikatos sutrikimus*. Šių paslaugų teikimas turi turėti terapinį tikslą ar bent jau paslaugos turi būti suteikiamos prevenciniais tikslais. Sveikatos paslaugų sąvoka neturi būti interpretuojama taip, kad apimtų ir medicininę veiklą, kurios tikslai būtų kitokie nei ligos diagnozavimas, gydymas ir kiek įmanoma ligos ar sveikatos sutrikimų panaikinimas.

Taigi, PVM lengvata gali būti taikoma ne visai medikų, kaip tokių, vykdomai veiklai, bet tik tam tikroms jų teikiamoms sveikatos priežiūros paslaugoms. Kiekvieną kartą turi būti vertinama, išsiaiškinta, kokių tikslų yra teikiama paslauga.

## 2. Kuo remiantis nustatomas suteiktos paslaugos tikslas?

Suteiktos sveikatos priežiūros paslaugos tikslas gali būti nustatomas pagal medicinos dokumentų (pvz., ligonio kortelės) įrašus. Jeigu medicinos dokumente 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.

## 3. Kas gali teikti sveikatos priežiūros paslaugas?

### Asmens sveikatos priežiūros paslaugas gali teikti:

- įmonės ir įstaigos, gavusios atitinkamas licencijas. Licencijas išduoda (perregistruoja), licencijų galiojimą sustabdo, atnaujina ir panaikina Valstybinė akreditavimo sveikatos priežiūros veiklai tarnyba prie Sveikatos apsaugos ministerijos (toliau - Valstybinė akreditavimo tarnyba prie Sveikatos apsaugos ministerijos, Sveikatos priežiūros įstaigų įstatymo 5 straipsnis). Sveikatos priežiūros įstaigų, gavusių licencijas, sąrašas skelbiamas Valstybinės akreditavimo tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos interneto puslapyje adresu: <https://vaspvt.lrv.lt/lt/>;

- gydytojai, turintys galiojančią medicinos praktikos licenciją. Licenciją gydytojui išduoda, atsisako ją išduoti, jos galiojimą sustabdo, jos galiojimo sustabdymą panaikina, licencijos galiojimą panaikina ir licencijos duomenis tikslina Valstybinė akreditavimo tarnyba prie Sveikatos apsaugos ministerijos. Gydytojas verstis medicinos praktika gali tik sveikatos priežiūros įstaigoje, turinčioje licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas (Medicinos praktikos įstatymas). Gydytojų, gavusių licencijas, sąrašas skelbiamas Valstybinės akreditavimo tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos interneto puslapyje adresu: <https://vaspvt.lrv.lt/lt/>;

- gydytojai, Europos Sąjungos valstybės narės piliečiai, vadovaudamiesi Lietuvos Respublikos reglamentuojamų profesinių kvalifikacijų pripažinimo įstatymu, turi teisę teikti laikinas medicinos praktikos paslaugas Lietuvoje teisės aktų nustatyta tvarka ir neturėdami licencijų (apie teikiamas paslaugas jie turi pranešti Valstybinei akreditavimo tarnybai prie Sveikatos apsaugos ministerijos, Medicinos praktikos įstatymas 5 straipsnis).

### 1 pavyzdys

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

### Visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas gali teikti:

- Lietuvos Respublikos arba kitos Europos Sąjungos valstybės narės piliečiai, kiti fiziniai asmenys, kurie naudojami Lietuvos Respublikos ar Europos Sąjungos teisės aktų jiems suteiktomis judėjimo Lietuvoje ar kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse teisėmis, Lietuvos Respublikoje įsteigti juridiniai asmenys, kitų Europos Sąjungos valstybių narių juridiniai asmenys, organizacijos ar jų filialai, taip pat kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse ar kitose užsienio valstybėse įsteigtų juridinių asmenų ar organizacijų Lietuvos Respublikoje registruoti filialai, turintys Visuomenės sveikatos priežiūros tarnybos išduotą licenciją teikti visuomenės sveikatos priežiūros paslaugas (Visuomenės sveikatos priežiūros įstatymas). Tokių asmenų sąrašas skelbiamas Valstybinės akreditavimo tarnybos prie Sveikatos apsaugos ministerijos interneto puslapyje adresu: <https://vaspvt.lrv.lt/lt/>.

### 2 pavyzdys

Bendrovė, turinti užkrečiamų ligų profilaktikos ir kontrolės licenciją, teikia skiepijimo (imunoprofilaktines) paslaugas. Šios paslaugos priskiriamos visuomenės sveikatos

priežiūros paslaugoms, jas teikia juridinis asmuo, teisės aktų nustatyta tvarka turintis teisę teikti šias paslaugas, jų tikslas profilaktinis - užkirsti kelią ligoms. Bendrovės teikiamos skiepavimo paslaugos PVM neapmokestinamos.

3 pavyzdys

UAB, turinti licenciją verstis kenkėjų kontrole (dezinfekcija, dezinsekcija, deratizacija), teikia dezinfekcijos, dezinsekcijos 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, dezinsekcija, 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, dezinsekcijos ir deratizacijos paslaugos yra PVM neapmokestinamos.

4 pavyzdys

Psichologas dirba įstaigoje, kuri neturi asmens sveikatos priežiūros 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 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). Todėl psichologo teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

5 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.

Psichologo teikiamos paslaugos savo esme yra sveikatos stiprinimo paslaugos ir laikytinos visuomenės sveikatos priežiūros paslaugomis. Kadangi šias paslaugas teikia visuomenės sveikatos priežiūros įstaiga (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.

#### 4. Ar PVM lengvata gali būti taikoma sveikatos priežiūros įstaigų atliekamoms plastinėms estetinėms operacijoms bei įvairioms grožio procedūroms?

Gali, jeigu plastinės estetiškos operacijos bei įvairios grožio procedūros atliekamos tikslu gydyti ligas ir sveikatos sutrikimus (pvz., po avarijų, traumų, nelaimingų atsitikimų ir pan.). Kai sveikatos priežiūros įstaigų atliekamos estetiškos operacijos bei įvairios grožio procedūros nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais, tai tokios paslaugos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM. 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.

1 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientams suteikė tokias paslaugas: nėštumo nutraukimo, kosmetines chirurgines operacijas (raukšlių ir odos pertekliaus pašalinimo operacijas vokų kampuose, skruostų srityje), potrauminę nosies deformacijos korekciją. Pagal ligonių kortelių duomenis, nėštumo nutraukimo operacija, potrauminė nosies deformacijos korekcija buvo atliktos tikslu pašalinti tam tikras gydytojo pacientui nustatytas indikacijas, o raukšlių ir odos pertekliaus pašalinimo vokų kampuose, skruostų srityje operacijos pagal ligonių kortelių duomenis yra kosmetinės. Ar šios paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

Šiuo atveju nėštumo nutraukimo operacija, potrauminė nosies deformacijos korekcija PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir 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.

## 2 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientui suteikė karpos pašalinimo procedūrą. Ligonio kortelėje yra gydytojo - dermatologo nurodymas, kad karpos pašalinimas reikalingas dėl ateityje galimų komplikacijų. Ar karpos pašalinimo procedūra PVM tikslais gali būti priskiriama sveikatos priežiūros paslaugai?

Taip, gali, nes karpos pašalinimo procedūra yra susijusi su ligų gydymu.

## 3 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientui suteikė krūtų korekcijos, naudojant endoimplantus, paslaugas. Pagal sveikatos priežiūros įstaigoje turimus duomenis apie pacientą šios paslaugos yra estetišės. 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.

## 4 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientui suteikė krūtų korekcijos paslaugas. Pagal ligonių kortelių duomenis šios paslaugos teikiamos tikslu pašalinti onkologinio susirgimo defektus. Ar krūtų korekcijos paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

Taip, priskiriamos, nes šios paslaugos susijusios su ligų gydymo pasekmių pašalinimu.

## 5 pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga pacientams suteikė randų ir tatuiruočių pašalinimo paslaugas. Pagal ligonių kortelių duomenis pacientams buvo pašalinti po traumų ir nudegimų atsiradę randai bei pacientų pageidavimu pašalintos tatuiruotės. Ar šios paslaugos 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 ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

## 6 pavyzdys

Įstaiga turi galiojančią įstaigos asmens sveikatos priežiūros licenciją, suteikiančią teisę teikti ambulatorines asmens sveikatos priežiūros estetišės 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 PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?

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

## 7 pavyzdys

Įstaiga turi galiojančią įstaigos asmens sveikatos priežiūros licenciją teikti plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos paslaugas ir (ar) kitas asmens sveikatos priežiūros paslaugas. Įstaigoje dirba plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos gydytojai, įgiję plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos gydytojo profesinę kvalifikaciją ir turintys galiojančią medicinos praktikos licenciją verstis medicinos praktika pagal plastinės ir rekonstrukcinės chirurgijos gydytojo profesinę kvalifikaciją. Į įstaigą kreipiasi pacientas su prašymu estetiniais tikslais atlikti plaukų transplantaciją.

Ar šios paslaugos PVM tikslais gali būti priskiriamos sveikatos priežiūros paslaugoms?  
Ne, negali, nes šios paslaugos nėra susijusios su ligų gydymu ar sveikatos sutrikimais.

**5. Ar PVM lengvata gali būti taikoma sanatorijų, sveikatos, poilsio centrų ar kitų įstaigų teikiamoms gydomųjų vonių, purvo procedūrų, gydomųjų masažų ir pan. paslaugoms?**

Gali, jeigu sanatorija sveikatos, poilsio centras ar kt. įstaiga turi licenciją teikti sveikatos priežiūros paslaugas (nustatyta tvarka licencijas turi turėti ir darbuotojai, teikiantys šioje įstaigoje sveikatos priežiūros paslaugas), o jų teikiamos gydomųjų vonių, purvo procedūrų, gydomųjų masažų ir pan. paslaugos yra reikalingos terapiniams tikslams pasiekti, t. y.:

- 1) gydyti indikacijai, nurodytai paciento medicinos dokumente (pvz., ligošios kortelėje, ligos istorijoje);
- 2) teikti medicininės reabilitacijos paslaugas, paskirtas gydančio gydytojo;
- 3) teikti sanatorinio (antirecidivinio) gydymo paslaugas, paskirtas gydančio gydytojo ar pan.

**1 pavyzdys**

Sanatorija, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, teikia tokias paslaugas:

- 1) pagal gydančio gydytojo rekomendacijas teikia medicininės reabilitacijos po sunkių ligų ir traumų paslaugas, palaikomosios reabilitacijos paslaugas, taikomas asmenims su negalia, už kurias apmokama iš Privalomo sveikatos draudimo fondo (toliau - PSDF) lėšų;
- 2) komercinės dviejų ir daugiau dienų sanatorinio gydymo paslaugas, skirtas paciento indikacijai, nurodytai paciento ligos istorijoje, gydyti, kai pacientas už suteiktas paslaugas apmoka savo lėšomis;
- 3) vienadienes gydymo ir reabilitacijos paslaugas, skirtas paciento indikacijai gydyti, pagal gydytojo (pvz., šeimos) rekomendacijas;
- 4) vienadienių lankytojų sveikatingumo (lankytojų komfortą bei gerovę gerinančios (pvz., įvairios grožio, relaksacijos) paslaugas;
- 5) pirčių ir baseinų lankymo paslaugas, atpalaiduojančias procedūras, veido ir kūno procedūras (šios paslaugos tam tikrais atvejais pagal gydančio gydytojo rekomendacijas būna įtrauktos į asmenų įsigytų 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 bei palaikomosios reabilitacijos paslaugos, apmokamos iš PSDF lėšų, komercinės sanatorinio gydymo bei vienadienes gydymo bei reabilitacijos paslaugos (t. y. paslaugos nurodytos 1, 2, 3 punktuose) PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

Sanatorijos teikiamos vienadienių lankytojų sveikatingumo (lankytojų komfortą bei gerovę gerinančios (pvz., įvairios grožio, relaksacijos) paslaugos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir 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 įsigytų paslaugų paketą (sanatorinį kelialapį) arba kai jos teikiamos kelialapius turintiems asmenims pagal gydančio gydytojo rekomendacijas (nurodytas, pavyzdžiui ligos istorijoje) PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir PVM neapmokestinamos. Kai pirčių ir baseinų lankymo paslaugos teikiamos asmenims be gydytojo rekomendacijų, tai tokios paslaugos PVM



tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.

## 2 pavyzdys

Asmens sveikatos priežiūros įstaiga (toliau - įstaiga), turinti licenciją teikti medicininės reabilitacijos ir sanatorinio gydymo paslaugas, teikia gydymo paslaugas kitų sanatorių klientams, viešbučiuose apsigyvenusiems bei kitiems asmenims (apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų ši įstaiga neteikia). Visos gydymosi procedūros yra atliekamos naudojant natūralius gydomuosius faktorius pagal patvirtintas procedūrų atlikimo metodikas, vadovaujantis Sveikatos apsaugos ministerijos ministro 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 mineralinis vandens gėrimas) ir kt., kuriuos pacientas gali pasirinkti pats, be gydytojo rekomendacijų.

Ar įstaigos teikiamos paslaugos apmokestinamos PVM?

Kai gydymosi procedūros ar gydymas pagal sudarytas gydymo programas yra skirtas paciento indikacijai gydyti pagal gydytojo (pvz., šeimos) rekomendacijas, tai tokios paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir PVM neapmokestinamos.

Kai paslaugos teikiamos be gydytojo rekomendacijos, jas pasirenka pats pacientas (pvz., sveikatingumo paslaugos pagal paciento pasirinktą sveikatingumo kompleksą), tai tokios paslaugos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

## 6. Ar teikiamos kineziterapijos paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis?

Vadovaujantis Lietuvos medicinos norma MN 124:2016 „Kineziterapeutas. Teisės, pareigos, kompetencija ir atsakomybė“, patvirtinta Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2016 m. vasario 5 d. [įsakymu Nr. V-184](#), kineziterapeutas verčiasi kineziterapeuto praktika įstaigose, turinčiose galiojančią įstaigos asmens sveikatos priežiūros licenciją teikti kineziterapijos paslaugas ir (ar) kitas asmens sveikatos priežiūros paslaugas, kurias pagal teisės aktų reikalavimus kartu su kitais sveikatos priežiūros specialistais turi teikti ir kineziterapeutas. Kineziterapeutas turi specialisto spaudą, dirba savarankiškai, reabilitacijos specialistų komandoje, bendradarbiaudamas su kitais sveikatos priežiūros paslaugas teikiančiais specialistais. Kineziterapeutas pagal savo kompetenciją gali nustatyti kineziterapinę diagnozę ir prognozę. Kai kineziterapeutas informaciją apie paciento diagnozę bei suteiktas paslaugas fiksuoja Elektroninėje sveikatos paslaugų ir bendradarbiavimo infrastruktūros informacinėje sistemoje (toliau - ESPBI IS), t. y. užpildo E025 elektroninę formą ir ją pasirašo el. parašu (ESPBI IS matoma koks specialistas pildė ir pasirašė atitinkamą dokumentą), kineziterapeuto teikiamos paslaugos PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir neapmokestinamos PVM.

## Pavyzdys

Bendrovė turi 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 specialisto 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. Kineziterapeutas informaciją apie pacientui suteiktas paslaugas fiksuoja ESPBI IS, t. y. užpildo E025 elektroninę formą ir ją pasirašo el. parašu (ESPBI IS matoma koks specialistas pildė ir pasirašė atitinkamą dokumentą).

Ar Bendrovės teikiamos kineziterapijos paslaugos PVM tikslais gali būti laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis?

Vadovaujantis Lietuvos medicinos norma MN 124:2016 „Kineziterapeutas. Teisės, pareigos, kompetencija ir atsakomybė“, patvirtinta 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 paslaugas, dirbančio kineziterapeuto teikiamos kineziterapijos paslaugos pacientui (nesvarbu kas - atitinkamos srities gydytojas ar pats kineziterapeutas nustato indikaciją) apie kurių suteikimą kineziterapeutas fiksuoja ESPBI IS, PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis, kurioms taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nurodyta PVM lengvata.

#### **7. Ar PVM lengvata taikoma medicininiam patikrinimams, medicininių pažymų bei išvadų išdavimui?**

Remiantis ESTT praktika (byla C-307/01 *d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services*) PVM neapmokestinamos sveikatos priežiūros 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 PVM lengvata negali būti taikoma tokioms paslaugoms (nors jas ir teikia sveikatos priežiūros paslaugas teikiantys asmenys) kaip:

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

#### **8. Kaip apmokestinamos PVM sveikatos priežiūros įstaigos pacientams teikiamos vakcinavimo paslaugos panaudojant įsigytas vakcinas?**

Kai sveikatos priežiūros įstaiga, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, panaudodama savo įsigytas vakcinas, pacientams teikia vakcinavimo paslaugas, tai PVM tikslais laikoma, kad sandoris susideda iš dviejų elementų - vakcinacijos 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 ir todėl ši paslauga PVM tikslais laikoma sveikatos priežiūros paslauga, kuriai taikoma PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalyje nustatyta PVM lengvata.

#### **9. Ar klinikiniai tyrimai PVM tikslais laikomi sveikatos priežiūros paslauga?**

Klinikiniai tyrimai, kurių tikslas nustatyti, patikrinti ir patvirtinti vieno arba kelių tiriamųjų vaistinių preparatų klinikinį, farmakologinį ir (arba) kitokį farmakodinaminį poveikį, ir (arba) nustatyti nepageidaujamas reakcijas į vieną ar kelis tiriamuosius vaistinius preparatus, ir (arba) ištirti vieno ar kelių tiriamųjų preparatų absorbciją, pasiskirstymą, metabolizmą ir išsiskyrimą, siekiant nustatyti tiriamojo vaistinio preparato saugą ir (arba) veiksmingumą, PVM tikslais nepriskiriami sveikatos priežiūros paslaugoms (pagal sudarytą paslaugų teikimo sutarties sąlygas klinikiniai tyrimai gali būti laikomi mokslo ar konsultavimo paslauga).



## 10. Kaip apmokestinama PVM dantų technikų vykdoma veikla?

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 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. atsakymus į 12, 14 klausimą).

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 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 gražina 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 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 įtempti 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 Sveikatos priežiūros įstaigos licenciją, tai klinikos teikiamos breketų sistemos aktyvacijos paslaugos yra PVM neapmokestinamos.

#### 11. Ar PVM lengvata gali būti taikoma dantų protezų tiekimui, kurį vykdo ne dantų technikai?

Negali. 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.

##### 2 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 pagamintas medicinos prietaisas, t. y. bet koks, specialiai pagal medicinos specialisto nurodytas charakteristikas pagamintas prietaisas, 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.

## 12. Ar ortodontiniai aparatai priskiriami dantų protezams?

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.) dantų protezams nepriskiriami ir šiems ortodontiniams aparatams PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

### 1 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.

### 2 pavyzdys

Odontologijos klinika, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros 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 įsigyjamos ir į Lietuvą atgabenos prekės 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.

### 3 pavyzdys

Latvijos dantų technikų laboratorija, PVM mokėtoja, tiekia Lietuvos stomatologijos klinikai, PVM mokėtojai, dantų protezus.

Ar Lietuvos stomatologijos klinikai, PVM mokėtojai, įsigijusiai dantų protezus 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 įsigyjamos ir į Lietuvą atgabenos prekės yra PVM objektas Lietuvoje ir prekių pirkėjas šias prekes nustatyta tvarka turi apmokestinti / neapmokestinti PVM.

Dantų technikų tiekiami dantų protezai pagal PVM įstatymo 20 straipsnio nuostatas PVM neapmokestinami. Todėl Lietuvos stomatologijos klinikai, įsigijus dantų protezus iš Latvijos dantų technikų laboratorijos, neatsiranda prievolės apskaičiuoti PVM Lietuvoje.

### 4 pavyzdys

Odontologijos klinika, PVM mokėtoja, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros 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.

### 13. Kokiais atvejais PVM neapmokestinamos kitos sveikatos paslaugų teikėjų teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės?

Pagal PVM įstatymo 20 straipsnio nuostatas, PVM lengvata gali būti taikoma ne tik sveikatos priežiūros paslaugų teikėjų teikiamoms sveikatos priežiūros paslaugoms, bet ir kitoms su šių paslaugų teikimu susijusioms prekėms ir paslaugoms.

Kitoms sveikatos priežiūros paslaugų teikėjų tiekiamoms prekėms ir (ar) teikiamoms paslaugoms PVM lengvata taikoma tik tokiu atveju, jeigu:

- šios prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos sveikatos priežiūros paslaugų vartotojams  
ir
- šių prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra glaudžiai susijęs su sveikatos priežiūros paslaugų teikimu.

#### Pavyzdys

Sveikatos priežiūros įstaiga, teikianti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, savo pacientams, sergantiems stuburo ligomis, parduoda specialius masažuoklius, kuriais atliekami masažai yra sudedamoji ligos gydymo dalis. 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 parduodamas masažuoklis PVM neapmokestinamas.

### 14. Kokios prekės ir paslaugos laikomos „glaudžiai“ susijusiomis su sveikatos priežiūros paslaugomis?

Remiantis ESTT praktika (bylos Nr. C-394/04 ir C-395/04) „glaudžiai“ su sveikatos priežiūros paslaugomis susijusių prekių ir paslaugų atleidimas nuo PVM galimas tik tuo atveju, jeigu prekės ir paslaugos yra būtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti atitinkamais atvejais teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti. Jeigu teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės nesusijusios su sveikatos priežiūros paslaugų gavėjų priežiūra ligoninėse ar kitose sveikatos priežiūros įstaigose ir nėra būtinos teikiant sveikatos priežiūros paslaugas (pvz., paslaugos, kurios gerina sveikatos priežiūros paslaugų gavėjų komfortą bei gerovę: kosmetologijos, įvairioms veido ir kūno puoselėjimo bei atpalaiduojančios procedūroms, kirpyklos, manikiūro, pedikiūro ir pan. paslaugos), tai tokioms paslaugoms ir prekėms PVM lengvata negali būti taikoma.

#### 1 pavyzdys

Sveikatos ir poilsio centras, turintis licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, teikia įvairių gydomųjų procedūrų (gydomųjų vonių, gydomųjų masažų, vonių, fizioterapijos procedūrų) paslaugas asmenims, kuriems pagal gydančio gydytojo siuntimą reikalinga rehabilitacija, taip pat asmenims, kuriems šio centro gydytojas, įvertinęs sveikatos būseną, ir nustatęs indikaciją, šias procedūras skiria. Kartu su šiomis paslaugomis šiems klientams sveikatos ir poilsio centre teikiamos nakvynės, maitinimo, automobilių saugojimo paslaugos.

Ar šios sveikatos ir poilsio centro paslaugos apmokestinamos PVM?

Kai sveikatos ir poilsio centras gydomųjų vonių, dušo, purvo procedūrų, gydomojo masažo paslaugas teikia klientams pagal gydančio gydytojo siuntimą ar centro gydytojo paskyrimą ir kliento medicininėje kortelėje ar kitame medicininiam dokumente yra nurodyta, kad šios paslaugos reikalingos paciento indikacijai gydyti, tai centro teikiamos gydytojo konsultavimo paslaugos, gydomųjų vonių, masažo, fizioterapijos procedūros PVM tikslais laikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir PVM neapmokestinamos. Šiems klientams teikiamos maitinimo, nakvynės paslaugos PVM tikslais bus laikomos paslaugomis, „glaudžiai“ susijusiomis su sveikatos priežiūros paslaugomis, ir PVM neapmokestinamos (t. y. kol bus teikiamos gydymo paslaugos asmeniui, tol apgyvendinimo ir maitinimo paslaugos bus laikomos neatsiejama sveikatos priežiūros paslaugų dalis). Tačiau šiems klientams teikiamos automobilių saugojimo paslaugos nelaikomos „glaudžiai“ susijusiomis su sveikatos priežiūros paslaugomis ir apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

Jeigu asmuo, kuriam pagal gydančio gydytojo siuntimą reikalinga reabilitacija, įsigyja paslaugų paketą (pvz., sanatorinį kelialapį), kurį sudaro gydymo, nakvynės, maitinimo, automobilių saugojimo paslaugos, tačiau šios paslaugos bei jų vertė nėra atskirai išskirta ir nėra galimybės pasirinkti paslaugų paketą įsigyti be automobilių saugojimo paslaugos, tai tokiu atveju PVM tikslais laikoma, kad sudaromas vienas PVM neapmokestinamas sveikatos priežiūros paslaugos teikimo sandoris (paslaugos teikimo sandorį sudarantys keli sudėtiniai elementai yra glaudžiai susiję, neturi atskiro savarankiško tikslo ir pagrindinį sandorį padaro tik patrauklesnį).

## 2 pavyzdys

Sveikatos ir poilsio centre, turinčiame licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, yra sudarytos vienos ar kelių parų sveikatingumo programos, kurias atvykę į centrą klientai gali pasirinkti patys be gydytojo nukreipimo. Sveikatingumo programą sudaro: nakvynė, maitinimo paslaugos, apsilankymas baseinų ir pirčių komplekse, gydomųjų vonių (mineralinių, perlinių ir pan.), purvo procedūros, gydomieji masažai, fizioterapijos procedūros, automobilių saugojimo paslaugos.

Ar šios sveikatos ir poilsio centro paslaugos apmokestinamos PVM?

Kai klientai patys savo nuožiūra įsigyja sveikatingumo programą, į kurią įeina gydomųjų vonių, masažo, fizioterapijos procedūros, tai, nesvarbu, kokia yra sveikatingumo programos trukmė (1, 2 ar daugiau 3 parų), į šią programą įtrauktos paslaugos PVM tikslais nelaikomos sveikatos priežiūros paslaugomis ir dėl to šios paslaugos, o taip pat klientams teikiamos apgyvendinimo, nakvynės, automobilių saugojimo paslaugos apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

## 3 pavyzdys

Sveikatos ir poilsio centras, turintis licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, teikia įvairių gydomųjų procedūrų (gydomųjų vonių, gydomųjų masažų, vonių, fizioterapijos procedūrų) paslaugas asmenims, kuriems pagal gydančio gydytojo siuntimą reikalingas reabilitacinis gydymas. Centras neturi galimybių pats teikti nakvynės ir maitinimo paslaugų ir dėl to jis su viešbučiu yra sudaręs sutartį dėl centre besigydančių asmenų apgyvendinimo ir maitinimo paslaugų teikimo. Kaip apmokestinamos viešbučių teikiamos apgyvendinimo ir maitinimo paslaugos centre besigydančiams asmenims?

Pateiktu atveju apgyvendinimo ir maitinimo paslaugas sveikatos priežiūros paslaugų vartotojams teikia ne sveikatos priežiūros paslaugas teikiantis centras, o viešbutis. Todėl viešbučio centre besigydančiams asmenims teikiamoms apgyvendinimo ir maitinimo paslaugoms negali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnyje nustatyta lengvata ir dėl to šios paslaugos nustatyta tvarka turi būti apmokestinamos PVM.

## 4 pavyzdys

Odontologijos klinika, turinti licenciją teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas, suteikė odontologines paslaugas pacientui - atliko dantų / sąkandžio defektų korekcijas. 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 teikiamos kapos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą. Taip yra todėl, kad PVM lengvata yra nustatyta 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 teikiamos dantų



kapos laikomas glaudžiai su klientui teikiamomis odontologinėmis paslaugomis susijusia preke, ir todėl yra neapmokestinamos PVM.

#### 5 pavyzdys

Klinika, turinti Sveikatos priežiūros įstaigos licenciją, suteikiančią teisę teikti ortodontijos paslaugas, pacientams teikia ortodontijos paslaugas pritaikydama 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 Sveikatos priežiūros įstaigos 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.

### 15. Ar PVM lengvata taikoma apmokestinant žmogaus organų, kraujo, motinos pieno, taip pat dantų protezų tiekimą?

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

#### 1 pavyzdys

UAB „A“ PVM mokėtoja, užsiimanti dantų protezų ir tauriųjų metalų liejinių gamyba, su stomatologijos klinika sudarė dantų protezų tiekimo sutartį. Pagal šią sutartį tiekiami dantų protezai PVM neapmokestinami.

#### 2 pavyzdys

UAB „A“, PVM mokėtoja, užsiimanti dantų protezų ir tauriųjų metalų liejinių gamyba, su Latvijos stomatologijos klinika, PVM mokėtoja, sudarė dantų protezų tiekimo sutartį.

Ar UAB „A“ Latvijos klinikai, PVM mokėtojai, tiekiamiems dantų protezams gali taikyti 0 proc. PVM tarifą?

Negali, nes pagal PVM įstatymo 55 straipsnio nuostatas prekėms, kurių tiekimas šalies teritorijoje neapmokestinamas PVM, 0 proc. PVM tarifas negali būti taikomas.

### 16. Ar PVM lengvata gali būti taikoma plazmai, gautai iš žmogaus kraujo?

Remiantis ESTT 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 terapiniais tikslais, t. y. kraujo plazma gali būti neapmokestinama PVM tik tuomet, kai ji tiesiogiai naudojama terapiniais 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?

Pateiktu atveju 1-3 punktuose nurodytiems vaistiniams preparatams PVM įstatymo 20 straipsnio 4 dalyje nustatyta PVM lengvata netaikoma.

## 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 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.

## 17. Kaip PVM apmokestinamos asmenų, kuriems reikalinga medicinos pagalba, vežimo specialiomis tam pritaikytomis transporto priemonėmis paslaugos?

Ligonių, 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 yra sudariusi ligonių transportavimo paslaugų teikimo sutartį. Bendrovė teritorinei ligonių kasai išrašo suteiktų ligonių transportavimo paslaugų PVM sąskaitą faktūrą. Šiuo atveju bendrovės suteiktos ligonių transportavimo paslaugos PVM neapmokestinamos.

## 18. Ar neatsiskleidusių tarpininkų, neturinčių teisės teikti sveikatos priežiūros paslaugas, „perparduodamoms“, iš trečiųjų asmenų įsigytoms sveikatos priežiūros paslaugoms gali būti taikoma PVM įstatymo 20 straipsnyje nustatyta PVM lengvata?

Ne, negali. Remiantis ESTT praktika byloje C-401/05 *VDP Dental Laboratory*, neatsiskleidusių tarpininkų, neturinčių teisės teikti sveikatos priežiūros paslaugas, „perparduodamos“ iš trečiųjų asmenų įsigytos sveikatos priežiūros paslaugos turi būti apmokestinamos PVM, taikant standartinį PVM tarifą.

### Būtina žinoti, kad:

- asmenims, teikiantiems tik PVM neapmokestinamas paslaugas (ir / ar prekes), dėl tokių paslaugų teikimo (prekių tiekimo) nėra prievolės registruotis PVM mokėtojais;
- asmenims, teikiantiems tik PVM neapmokestinamas paslaugas (ir / ar prekes), dėl įsigijimų reikės registruotis PVM mokėtojais, jeigu jų visų įsigytų iš kitų valstybių narių PVM mokėtojų (ar privalančių jais būti) prekių (išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamas prekes) vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino valstybėje narėje, iš kurios prekės atgabentos) praėjusiais kalendoriniais metais viršijo 14 000 eurų ar einamaisiais kalendoriniais metais numatoma šią ribą viršyti;
- asmenys, įsiregistravę PVM mokėtojais, prekių ir paslaugų, skirtų PVM neapmokestinamai veiklai, pirkimo PVM negali traukti į PVM atskaitą;
- PVM mokėtojas už sveikatos priežiūros paslaugas ar prekes, kurios pagal PVM įstatymo nuostatas PVM neapmokestinamos, apskaičiavęs PVM, neturi teisės prekių (paslaugų), susijusių su šiuo PVM neapmokestinamų paslaugų teikimu (prekių tiekimu), traukti į PVM atskaitą.