



2026-05-22

Gerbiamieji,

Lietuvos mokesčių konsultantų asociacijos (toliau – LMKA) vardu teikiame Jums Asociacijos narių pastabas ir komentarus dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 20 str. 10 komentaro projekto aiškinimo.

LMKA narių pastabos:

1. Bendrosios pastabos

Asociacijos vertinimu, VMI parengtas PVMĮ 20 straipsnio 1 dalies komentaras (toliau – Komentaras) tam tikrais aspektais galėtų būti išsamesnis ir aiškesnis. Jame nėra sistemiškai ir struktūrizuotai aptartas Direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose įtvirtintas reguliavimas, o Komentare daugiausia remiamasi atskirų ES Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) bylų citatomis, nepateikiant platesnės ir nuoseklios ESTT praktikos apžvalgos nagrinėjamos PVM išimties taikymo klausimais. Be to, kai kurios Komentaro nuostatos gali kelti diskusijų dėl jų suderinamumo su ESTT praktikoje suformuotais principais. Atsižvelgdami į tai, siūlytume apsvarstyti galimybę parengti atnaujintą PVMĮ 20 straipsnio 1 dalies komentaro redakciją, išsamiau atspindinčią PVM direktyvos reguliavimą ir ESTT praktiką.

2. Pastabos dėl konkrečių Komentaro nuostatų

2.1. Dėl PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte ir c punkte reglamentuotų medicininės priežiūros paslaugų

PVM direktyvoje (žr. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktą ir c punktą) ir ESTT praktikoje (žr. bylas C-86/09, C-141/00, C-211/18, C-228/20, C-91/12) aiškiai atskiriama (1) medicininė priežiūra, teikiama ligoninės aplinkoje, ir (2) medicininė priežiūra, teikiama už tokios sistemos ribų. PVM tikslais -

tai du skirtingi PVM teisės institutai, nustatantys iš dalies skirtingas materialiąsias sąlygas PVM neapmokestinimo lengvatos taikymui.

Komentaro nuostatose šie du skirtingi teisiniai institutai aptariami kartu, jų detaliau neišskiriant ir atskirai neaptariant PVM direktyvoje bei ESTT praktikoje suformuotų materialijų sąlygų, su kuriomis siejamas PVM neapmokestinimo išimties taikymas. Dėl to tam tikrais atvejais gali kilti neaiškumų dėl konkretaus PVM neapmokestinimo išimties taikymo, o kai kurios aiškinimo nuostatos galėtų būti vertinamos kaip nevisiškai atitinkančios ESTT praktikoje suformuotus principus. Atsižvelgiant į tai, rekomenduojame naujai išdėstyti Komentaro nuostatas, aiškinimą struktūrizuojant pagal tai, kaip taikoma PVM neapmokestinimo išimtis medicininės priežiūros paslaugoms, teikiamoms ligoninės aplinkoje, ir kaip taikoma PVM neapmokestinimo išimtis medicininės priežiūros paslaugoms, teikiamos už tokios sistemos ribų.

Komentuojant PVM neapmokestinimo išimtis, taikomas medicininės priežiūros paslaugoms, teikiamoms ligoninės aplinkoje (PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktas), būtina paaiškinti, kaip taikoma PVM neapmokestinimo išimtis medicininei priežiūrai, kurią ligoninės aplinkoje teikia ne viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos. Pagal PVM direktyvos reguliavimą ir pagal ESTT praktiką (C-228/20, C-211/18) tam, kad privati pelno siekianti medicininė įstaiga galėtų pasinaudoti išimtimi, ji (a) turi būti laikoma valstybės narės tinkamai pripažinta įstaiga ir (b) ji turi savo paslaugas teikti socialinėmis sąlygomis, panašiomis į tas, kurios taikomos viešosios teisės reglamentuojamoms įstaigoms. Komentaro nuostatose šie (a ir b) punktai turi būti paaiškinti pasiremiant ESTT praktika.

Komentuojant PVM neapmokestinimo išimtis, taikomas medicininės priežiūros paslaugoms, teikiamoms ne ligoninės aplinkoje (PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c punktas), būtina paaiškinti, kad medicininių paslaugų neapmokestinimas priklauso ne nuo priežiūros įstaigos viešosios teisės statuso ar nuo jos pripažinimo valstybėje narėje, o nuo sąlygos, kad šios paslaugos turi būti teikiamos vykdant medicinos bei paramedicinos profesijas. Neapmokestinimo išimtis gali būti taikoma net tuomet, jei specialistai nepriklauso reglamentuojamai profesijai, tačiau jie turi reikiamą kvalifikaciją.

2.2. Dėl sąvokos „sveikatos priežiūros paslaugos“ turinio

Remiantis ESTT suformuota praktika (C-513/20) PVM direktyvos 132 str. 1 dalies b ir c punktuose nurodoma sąvoka „medicininės priežiūros paslaugos“ laikytina ES teisės sąvoka, kurios aiškinimas turi atitikti bendrajai PVM sistemai būdingo fiskalinio neutralumo principo reikalavimus ir turi būti suderintas su tikslais, kuriais grindžiamos PVM neapmokestinimo išimtys. ESTT praktika (C-86/09) teigia, kad PVM

direktyvoje vartojama „medicininės priežiūros“ sąvoka apima paslaugas, kurių tikslas – diagnozuoti, gydyti ir, kiek įmanoma, išgydyti ligas ar sveikatos sutrikimus, taigi, tokia paslauga turėti terapinį tikslą.

Komentaro 3 punkte mokesčių administratorius cituoja LR Civilinio kodekso 6.725 straipsnio 2 punkte vartojamą sąvoką „asmens sveikatos priežiūros paslaugos“. Iš Komentaro nuostatų nėra aišku, kodėl šią CK sąvoką cituoja mokesčių administratorius ir kokią reikšmę PVM neapmokestinimo išimties taikymui turi CK įtvirtintas reguliavimas. Asociacijos manymu, valstybių narių nacionaliniame reguliavime reglamentuotas medicininių paslaugų teisinis režimas negali niekaip įtakoti autonomine ES teisės šaka laikomo PVM reguliavimo. Todėl siūlome mokesčių administratoriui išbraukti iš Komentaro cituojamą LR CK 6.725 straipsnio sąvoką „asmens sveikatos priežiūros paslaugos“ ir vietoje to atskiroje Komentaro dalyje nuosekliai, struktūrizuotai, pasiremiant ESTT praktika apibrėžti PVM direktyvos 132 str. 1 dalies b ir c punktuose nurodomą „medicininės priežiūros paslaugų“ sąvoką. Rekomenduojame aiškinant šios sąvokos turinį grindžiant nepavieniais pavyzdžiais. Siūlome apibrėžti Komentare tikras paslaugų grupes, kurių traktavimas PVM tikslais kelia daugiausia neaiškumų (pavyzdžiui, kosmetinės chirurgijos procedūros; medicininiai patikrinimai darbdavio ar trečiųjų asmenų užsakymu; sveikatos stebėjimo paslaugos, įskaitant regos ir klausos tyrimus; rūkymo metimo ir kitų priklausomybių atsisakymo programos; streso valdymo programos; vakcinacijos programos skirtos (neskirtos) apsaugoti darbuotojus nuo infekcinių ligų; ir kt.). Kiekvieną iš tokių paslaugų grupių reikėtų pakomentuoti išsamiau, pasiremiant ESTT praktika paaiškinant, kada tokioms paslaugoms taikoma (netaikoma) PVM neapmokestinimo išimtis.

Komentaro 7 punkte mokesčių administratorius, remdamasis ESTT praktika byloje C-307/01, nurodo, kad PVM neapmokestinamos medicininės paslaugos, tokios kaip „asmens medicininė apžiūra, atliekama darbdavių ar draudimo kompanijų užsakymu“. Visgi, minėtoje byloje teismas PVM neapmokestinimo išimties taikymą paslaugai, kuri apima asmens medicininę apžiūrą darbdavio užsakymu, tiesiogiai susiejo su tokios apžiūros tikslu: „Priešingai, reguliarius medicininius patikrinimus, atliekamus tam tikrų darbdavių ir tam tikrų draudimo bendrovių prašymu, gali atitikti 13 straipsnio A dalies 1 dalies c punkte numatytas išimties sąlygas, jei tokie patikrinimai daugiausia skirti ligų prevencijai ar nustatymui arba darbuotojų ar apdraustųjų asmenų sveikatos stebėjimui“ (C-307/01, 67 p.). Atsižvelgiant į cituojamą ESTT praktiką būtina tikslinti Komentaro 7 p. nuostatą.

2.3. Dėl medicininės paslaugas teikiančios įstaigos pripažinimo

Iš ESTT praktikos manytina, kad medicininės paslaugas teikiančios įstaigos pripažinimas yra svarbus tuomet, kai yra taikomas PVM direktyvos PVM direktyvos 132 str. 1 dalies b punktas. Tuo tarpu PVM direktyvos 132 str. 1 dalies c punktas „nereikalauja, kad medicinos paslaugas teiktų apmokestinamasis asmuo, turintis konkrečią teisinę formą, kad jos būtų atleistos nuo mokesčio. Reikia įvykdyti tik dvi sąlygas:

tai turi būti medicinos paslaugos ir jas turi teikti asmenys, turintys reikiamą profesinę kvalifikaciją“ (žr. C-141/00, 27 p.). Pagal PVM direktyvos 132 str. 1 dalies c punktą „ne ligoninėse teikiamų medicininių paslaugų neapmokestinimas priklauso ne nuo priežiūros įstaigos viešosios teisės statuso ar nuo jos pripažinimo valstybėje narėje, o nuo sąlygos, kad šios paslaugos turi būti teikiamos vykdant medicinos ir paramedicinos profesijas“ (žr. C-106/05, 45 p.).

Kaip minėjome, Komentare mokesčių administratorius nepasirinko atskirai aptarti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose įtvirtinto teisinio reguliavimo. Dėl šios priežasties tam tikros Komentaro nuostatos, kuriose skirtingi PVM teisės institutai aptariami kartu bei nagrinėjamas medicininės paslaugas teikiančios įstaigos pripažinimo klausimas, gali kelti neaiškumų ar sudaryti prielaidas nevienareikšmiam aiškinimui. Komentaro 11 ir 12 pavyzdžiuose pateikiamos situacijos, kuriose PVM neapmokestinimo išimties taikymas psichologo teikiamoms psichoterapinėms paslaugoms yra susietas su įstaigos statusu (pripažinimu): kai tokia įstaiga yra pripažįstama pagal nacionalinę teisę turinčia teisę teikti sveikatos priežiūros paslaugas, minėtai paslaugai taikomas PVM neapmokestinimas; kai tokia įstaiga nepripažįstama pagal nacionalinę teisę turinčia teisę teikti sveikatos priežiūros paslaugas, minėtai paslaugai netaikomas PVM neapmokestinimas. Asociacijos manymu, toks traktavimas gali prieštarauti ESTT praktikai – atsižvelgiant į tai, kad „ne ligoninėse teikiamų medicininių paslaugų neapmokestinimas priklauso ne nuo priežiūros įstaigos viešosios teisės statuso ar nuo jos pripažinimo valstybėje narėje“ (žr. C-106/05, 45 p.), nagrinėjamu atveju PVM neapmokestinimo išimtis galėtų būti taikoma ir tuo atveju, kai psichoterapines paslaugas, kuriomis siekiama terapinio tikslo, teikia įstaigos, neturinčios sveikatos priežiūros veiklos licencijos.

Pagarbiai

Lietuvos mokesčių konsultantų asociacijos vardu,

Tatjana Erdman

Vadovė

Rengė,

Valdybos narė Karolina Jogminaitė-Matačienė

Valdybos narys Gintaras Juškauskas

www.mokesciukonsultantai.lt info@mokesciukonsultantai.lt