

ПРАВНО ПОЛОЖЕНИЕ НА ДОСТАВКИТЕ НА МЕДИЦИНСКИ УСЛУГИ ПО
СМИСЪЛА НА ЗАКОНА ЗА ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ

Ивелина Александрова

LEGAL STATUS OF SUPPLIES OF MEDICAL SERVICES WITHIN
THE MEANING OF THE LAW ON VALUE ADDED TAX

Ivelina Aleksandrova

Abstract: *In terms of the lack of legal definition of the term “medical services” and that traditionally this is considered exempt under the Law on Value Added Tax (VAT), there are uncertainties as to when a medical services will be covered taxable supplies.*

Key words: *medical services, exempt supplies, taxable supplies, VAT*

На първо място е нужно да се поясни кои юридически факти подлежат на данъчно облагане по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС). Най-общо това са доставки на стоки и услуги, извършени при следните условия:

- доставките са възмездни;
- облагаеми са с нулева ставка или със ставка в размер на 20 %;
- извършени са от данъчно задължено лице по ЗДДС;
- не са с предмет на освободени доставки;
- местоизпълнението е на територията на страната.

На следващо място, за да може да се определи режимът, под който ще попадат по смисъла на ЗДДС, се отчита и дали въпросните доставки или услуги попадат в периферията на освободените или не. Освободените доставки са регламентирани в Глава четвърта от ЗДДС (чл. 38-50) и Глава пета от ППЗДДС (чл. 41-44). Обикновено това са доставки, които са от полза за цялото общество, например доставките на медицински (здравни), образователни и културни услуги и др. При извършването на освободени доставки не се начислява ДДС, но същевременно лицето няма право да ползва данъчен кредит за покупките, свързани с тези освободени доставки.

Чл. 96, ал. 1 от ЗДДС гласи, че „всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния пе-

риод, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон“. При формиране на облагаемия оборот освободените доставки не се включват.

Според нашето законодателство и в частност чл.39 от ЗДДС за освободена медицинска доставка се счита:

т. 1 – извършването на здравни (медицински) услуги и пряко свързаните с тях услуги, оказвани от здравни заведения и детски ясли по Закона за здравето и от лечебни заведения по Закона за лечебните заведения;

т. 2 – доставката на човешки органи, тъкани и клетки, кръв, кръвни съставки и кърма;

т. 3 – доставката на протези, както и услугите по предоставянето им на хора с увреждания, когато доставките са част от здравните услуги по т. 1;

т. 4 – доставката на имплантируеми медицински изделия, задвижвани с енергия, генерирана в човешкото тяло, или от земното притегляне, както и активно имплантируеми медицински изделия, когато доставката им е част от здравните услуги по т. 1;

т. 5 – доставката на зъбни протези от лекари по дентална медицина или зъботехници;

т. 6 – извършването на транспортни услуги за болни или ранени лица със специално предназначени превозни средства и от надлежно оправомощени органи;

т. 7 – доставката на стоки и услуги в рамките на хуманитарната дейност, извършвани от

Българския Червен кръст и други юридически лица с нестопанска цел за осъществяване на общественополезна дейност, вписани в Централния регистър на юридическите лица с нестопанска цел за общественополезна дейност.

т. 8 – предоставянето на медицинска помощ от лице, упражняващо медицинска професия съгласно Закона за здравето (**в сила от 01 януари 2016 г.**).

Иначе казано – за да е налице освободена доставка, трябва **кумулятивно** да са изпълнени две условия:

– Предмет на доставката да са здравни и/или медицински услуги и пряко свързаните с тях услуги;

– Доставката да е извършена от здравно заведение по Закона за здравето (ЗЗдр.) или лечебно заведение – по Закона за лечебните заведения (ЗЛЗ).

Терминът „медицински услуги“ се използва в **чл. 82, ал. 1 Закона за здравето** и като такива се посочват: медицинска помощ при спешни състояния; профилактични прегледи и изследвания и акушерската помощ; стационарна психиатрична помощ; осигуряване на кръв и кръвни продукти; трансплантация на органи, тъкани и клетки; задължително лечение и/или задължителна изолация; експертизи за вид и степен на увреждане и трайна неработоспособност; медицински транспорт и асистирана репродукция. В **Закона за лечебните заведения (ЗЛЗ)** е посочен основен набор от дейности/услуги, които могат да извършват лечебните заведения. Такива дейности са например – диагностика, лечение, рехабилитация, консултации, профилактика, предписване на лабораторни и други видове изследвания, извършването на медицински дейности и манипулации под техен контрол и отговорност; могат да извършват експертизи др. При необходимост, лекар, практикуващ в амбулатория за първична или специализирана извънболнична помощ, извършва лечение на болен и в дома му, когато състоянието на болния налага това.

Изясняването на естеството на различните медицински и здравни дейности, които дадено болнично заведение може да предоставя, е от значение за това кои от тях следва да се третира като освободени, и кои като облагаеми с ДДС доставки.

В нормативната база липсва легално определение на понятието здравни (медицински) ус-

луги. Налага се правните конструкции, използвани за определяне на случаите на освобождаване от облагане с ДДС, да подлежат на стриктно самостоятелно тълкуване. Необходимост от тълкувателна дейност има, тъй като тези случаи са изключение от общия принцип, според който всяка доставка на стоки или услуги, извършена възмездно от данъчно задължено лице, се облага с данък върху добавената стойност.

Съгласно практиката на Съда на ЕС понятието „медицински услуги“ обхваща услугите с цел превенция, диагностициране, терапия и лечение на заболявания и/или разстройства на здравето. Следователно медицинските услуги, предоставяни с цел опазване, поддържане и възстановяване на човешкото здраве, подлежат на освобождаване по силата на чл. 132, параграф 1, букви б) – д) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г., относно общата система на данъка върху добавената стойност.¹ На практика тук се има предвид само „доставките на медицинска помощ“ – дейност по диагностика и лечение. Следователно понятието „медицинска помощ“ задължително предполага дейност, насочена към опазване на човешкото здраве. Освобождаването от ДДС е насочено към улесняване опазването на човешкото здраве, включващо изследвания и последваща диагностика, за да се установи страда ли лицето от дадено заболяване и да се определи кореспондиращото адекватно лечение. Тук не се включват диагностиката и изследванията, извършени с друго предназначение.

Като извод може да се наложи, че от решаващо значение при определяне на това дали една медицинска услуга трябва да бъде обложена или освободена от ДДС, е нейната крайна цел. Затова, ако медицинската услуга не е насочена към превенция, поддържане или възстановяване на човешкото здраве, а по-скоро надлежно да предостави компетентна информация, изискана предварително за вземане на решение с правни последици, то тя следва да се третира като облагаема доставка.

По гореизложения извод може да бъде посочен следният пример: ако предоставената услуга е изготвяне и предоставяне на медицинска експертиза. Съществуват две хипотези: първата – когато тя има за цел да даде отговор на въпроси, посочени в искането за експертиза, и се извършва с цел съдът да може да постанови информирано и максимално точно съдебно решение. В този случай, въпреки че извършването на услугата из-

¹ Тази Директива за ДДС е преработен вариант на Шеста директива 77/388/ЕИО) на Съвета от 17 май 1977 г. за хармонизиране законодателствата на държавите-членки.

исква вещото лице да разполага с медицински познания характерни за съответната професия, основната цел на този вид експертиза не е опазване, поддържане или възстановяване на здравето на лицето, а допринасяне за изясняване а фактичката обстановка по делото. Втората хипотеза е, когато медицинската експертиза бъде поискана от засегнатото лице, при което е възможно непряко същата да спомогне за опазване здравето на заинтересувания, като открие нов симптом или редиагностицира. Такава услуга не може да се ползва от освобождаване по чл. 39 от ЗДДС, тъй като не представлява „доставка на медицинска помощ“, въпреки че е извършена от компетентно лице, упражняващо медицинска професия. Медицинските прегледи и доклади, предоставящи оценка на здравното състояние на субект претърпял телесна повреда, не са медицинска помощ. Те спомагат за установяването на вредата и вредоносните последици, но не са същинско лечение. Целта на споменатите услуги е изготвянето на експертни доклади за здравното състояние на дадено лице по повод административноправни искове или съдебни искове за обезщетение, както е в случая на лекарската грешка.

Може да се постави и въпросът относно медицинските прегледи и вземането на кръв и други проби. В случай, че резултатът от прегледа/изследването ще е базата, на която работодателят ще вземе решение дали да назначи едно лице като работник/служител или не, въпросните услуги целят основно да предоставят на този работодател необходима информация, посредством която той да вземе своето решение. В случая тези услуги са облагаеми доставки. Ако ситуацията е друга икономичните медицински прегледи, установени от някои работодатели целят основно превенция и своевременно откриване на заболявания при работниците/служителите (например при практикуване на високорискови за здравето професии), независимо че се извършват по искане на трето лице, тези медицински услуги могат да се третират като освободени доставки.

Имайки предвид гореизложените особености Съдът на ЕО е извършил тълкуване на въпроса кои медицински услуги се считат за освободени доставки и кои – не. Освободените доставки на медицински услуги, посочени в чл. 132, параграф 1, букви б) – д) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, трябва да бъдат тълкувани самостоятелно, тъй като представляват изключения от общия принцип. Въпросните освободени доставки представляват автономни понятия от общнос-

тното право, които имат за цел да редуцират различията в правоприлагането в различните държави-членки на ЕС, що се отнася до данъка върху добавената стойност. Според Съда на ЕО освободени доставки от ДДС са:

1. Издаване на медицински удостоверения, когато основната цел на тези услуги е да се защити здравето на заинтересуваното лице.

2. Вземане на кръв или на други проби при тестване за наличие заболявания (вирусни, инфекциозни и др.) по искане на работодатели или застрахователи.

3. Извършване на медицински прегледи на частни лица по искане на работодатели или застрахователи.

Като облагаеми доставки могат да се посочат:

1. Издаване на медицински удостоверения за отпускане на определен вид пенсии.

2. Извършване на медицински прегледи с цел изготвяне на медицинска експертиза относно оценката на вредите, причинени на лица, които искат да заведат съдебно дело за телесни вреди.

3. Изготвяне на медицинска експертиза относно случаи на медицински грешки, по искане на лица, които възнамеряват да заведат съдебно дело; За облагаеми доставки по смисъла на ЗДДС се считат още:

– Медицински услуги за установяване на генетични обременености на индивида.

– Козметична стоматология.

– Естетична хирургия и др.

Има обаче някои случаи, при които лекари упражняват медицинска дейност в качеството им на физически лица, като свободна професия. В тези случаи, едно от условията за освобождаване на медицинските услуги от ДДС не е налице, а именно – доставката да е извършена от здравно или лечебно заведение. Доходите, извлечени, получени по този начин, по граждански договори с лечебни заведения, се реализират от лекарите в качеството им на физически лица, а не от лечебните заведения по смисъла на чл. 2, ал. 1 от ЗЛЗ. След като подобни медицински услуги се извършват редовно ивъзмездно, се приема, че се упражнява независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС. Следователно върху така получените доходи следва да се начисли ДДС.

Понеже ДДС е косвен данък, при който тежестта се понася от крайния потребител (например пациент), данъчната основа тук следва да е брутният размер на възнаграждението. Ако обаче лекарят, като физическо лице, упражняващо

свободна професия, е регистриран по ДДС, ще носи задължение да заплати в полза на републиканския бюджет дължимия данък. Налице е несъвпадение между платеща и данъчно задълженото лице.

Естествено, в хипотезите, когато лечебното заведение извършва други различни доставки, например отдаване под наем на сграда, на апаратура и т.н., доходите, получени от тези наемни правоотношения ще се включат в облагаемия оборот по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС.

В заключение може да се каже, че настоящата статия не би могла да обхване всички

възможни хипотези по засегнатата тема, но все пак познаването на подобни специфики би предотвратило множество загуби на финансови средства, както и да предпази правния ред от евентуални съдебни спорове. Всичко това би довело до спомагане правната икономия.

БИБЛИОГРАФИЯ

Стоянов, Иван Г. Данъчно право, 2014// **Stoyanov, Ivan G.** Danachno pravo, 2014.

Димитрова, Л. Болничен мениджмънт, София 2005//**Dimitrova, L.** Bolnichien menidzhmant, Sofiya 2005.