

## ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ

Головне управління ДПС у Донецькій області розглянуло звернення щодо порядку звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання окремих послуг з охорони здоров'я, та керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Згідно з підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства, крім послуг, перелічених в абзацах "а" - "о" даного пункту.

Отже, дану пільгу мають право використовувати виключно заклади охорони здоров'я та реабілітаційні установи для інвалідів та дітей-інвалідів, які мають ліцензію на постачання послуг з охорони здоров'я.

Перелік закладів охорони здоров'я затверджено наказом Міністерства охорони здоров'я України від 28.10.2002 № 385.

За наведеним у зверненні переліком питань щодо оподаткування окремих операцій слід зазначити наступне.

### **1. Щодо оподаткування ПДВ послуг з проведення перед рейсових медичних оглядів водіїв підприємств**

Відповідно до статті 45 Закону України "Про дорожній рух" від 30.06.1993 № 3353-ХІІ медичний огляд проводиться з метою визначення здатності кандидатів у водії і водіїв до безпечного керування транспортними засобами. Зазначений огляд включає: попередні, періодичні, щозмінні передрейсові і післярейсові огляди, а також позачергові огляди, зумовлені необхідністю. Періодичність оглядів, порядок їх проведення і направлення водіїв на позачергові огляди визначаються спільним актом центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я, і Міністерства внутрішніх справ України.

Відповідно до підпунктів в) та з) підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ оподаткуванню ПДВ на загальних підставах за основною ставкою підлягають послуги з проведення профілактичних медичних оглядів із підготовкою висновку про стан здоров'я на прохання громадян та послуги з проведення медичного огляду осіб (крім військовослужбовців і посадових осіб, носіння зброї якими передбачено законодавством) для видачі дозвільних документів, визначених ПКУ.

Якщо організація проведення та фінансування медичних заходів з метою визначення здатності водіїв до безпечного керування транспортними засобами для роботодавця є обов'язком згідно із законодавством та медичні огляди проводяться закладами охорони здоров'я, які мають ліцензію на постачання послуг з охорони здоров'я, то операції з їх проведення звільняються від оподаткування ПДВ.

**2. Щодо оподаткування ПДВ операцій з реалізації медичних книжок працівникам підприємств, які підлягають обов'язковим профілактичним медичним оглядам.**

Відповідно до підпункту «а» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування податком на додану вартість є, зокрема, операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю.

Згідно з пунктом 193.1 статті 193 розділу V ПКУ ставки податку встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

- а) 20 відсотків;
- б) 0 відсотків;
- в) 7 відсотків по операціях з:

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів, які внесені до Державного реєстру медичної техніки та виробів медичного призначення або відповідають вимогам відповідних технічних регламентів, що підтверджується документом про відповідність, та дозволени для надання на ринку та/або введення в експлуатацію і застосування в Україні;

постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я.

Операції з реалізації медичних книжок є операціями з продажу товару та підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах за основною ставкою.

**3. Щодо оподаткування ПДВ проведення профілактичних медичних оглядів працівників підприємств і організацій, що уклали договори з закладом охорони здоров'я, і громадян, які самостійно сплачують за обов'язковий медичний огляд за направленням з місця роботи без шкідливих умов праці.**

Постановою Кабінету Міністрів України від 17.09.96 № 1138 (далі – Постанова № 1138) затверджено Перелік платних послуг, які надаються в державних закладах охорони здоров'я та вищих медичних закладах освіти. Так, до таких послуг належать медичні огляди:

для отримання виїзної візи (крім службових відряджень державних службовців та при виїзді на лікування за наявності відповідних медичних документів);

попередні профілактичні медичні огляди при прийнятті на роботу та для отримання посвідчення водія транспортних засобів (крім випадків, коли

медичні огляди проводяться за направленнями органів державної служби зайнятості), медичні огляди для отримання дозволу на право отримання та носіння зброї громадянами, а також відповідні періодичні профілактичні медичні огляди.

Також, постановою Кабінету Міністрів України, від 23.05.2001 № 559 затверджений Перелік професій, виробництв та організацій, працівники яких підлягають обов'язковим профілактичним медичним оглядам та Порядок проведення цих оглядів та видачі особистих медичних книжок.

Відповідно до цього Порядку проводяться обов'язкові попередні (до прийняття на роботу) та періодичні профілактичні медичні огляди працівників окремих професій, виробництв та організацій, діяльність яких пов'язана з обслуговуванням населення і може призвести до поширення інфекційних хвороб, та видача їм особистих медичних книжок. Зазначені медичні огляди проводяться за рахунок роботодавців (підприємство, установа, організація або фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності, що використовують працю найманих працівників). Громадяни, які займаються індивідуальною діяльністю, проходять медичний огляд та отримують особисту медичну книжку за власні кошти.

Тобто, профілактичні медичні огляди у відповідності до законодавства замовляють підприємства, установи, організації, фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують працю найманих працівників, та громадяни, які займаються індивідуальною (тобто також підприємницькою) діяльністю. Крім того, вказаною постановою профілактичні медичні огляди прирівняні до обов'язкових медичних оглядів.

Порядок та організація надання медичних послуг з проведення попередніх (при зарахуванні на роботу) та періодичних медичних оглядів визначений наказами Міністерства охорони здоров'я України від 21.05.2007 № 246 "Про затвердження порядку проведення медичних оглядів працівників певних категорій", зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 23.07.2007 за № 846/14113, та від 23.07.2002 № 280 "Щодо організації проведення обов'язкових профілактичних медичних оглядів працівників окремих професій, виробництв і організацій, діяльність яких пов'язана з обслуговуванням населення і може призвести до поширення інфекційних хвороб", зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 08.08.2002 за № 639/6927.

Згідно даних наказів, попередній (під час прийняття на роботу) і періодичні (протягом трудової діяльності) медичні огляди є обов'язковими для окремих професій, виробництв та організацій, для працівників, зайнятих на певних видах робіт, крім того, для осіб віком до 21 року.

Враховуючи вищенаведене, у разі віднесення попередніх (при зарахуванні на роботу) та періодичних медичних оглядів, які проводяться, до обов'язкових, операції по проведенню таких медичних оглядів звільняються від оподаткування ПДВ згідно з підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ, оскільки не підпадають під виключення, зазначені в даному підпункті.

**4. Щодо оподаткування ПДВ платного зубного протезування громадян згідно Переліку платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах, затвердженого Постановою № 1138.**

Оскільки послуги з платного зубного протезування громадян згідно Переліку платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах, затвердженого Постановою № 1138, не включені до переліку послуг, що перелічені в абзацах "а" - "о" підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ, такі послуги які надаються закладами охорони здоров'я та реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів за наявності спеціального дозволу (ліцензії) на проведення відповідних видів послуг з охорони здоров'я звільняються від оподаткування ПДВ.

**5. Щодо оподаткування ПДВ медичних послуг (стаціонарне лікування), надані згідно договору зі страховою компанією про надання медичних послуг застрахованим особам.**

Відносини у сфері страхування, ринку страхових послуг, посилення страхового захисту майнових інтересів підприємств, установ, організацій та фізичних осіб регулюються Законом України від 07 березня 1996 року № 85/96-ВР "Про страхування" (далі – Закон № 85/96).

Відповідно до статті 9 Закону № 85/96 страхова виплата - це грошова сума, яка виплачується страховиком відповідно до умов договору страхування при настанні страхового випадку.

Розмір страхової суми та (або) розміри страхових виплат визначаються за домовленістю між страховиком та страхувальником під час укладання договору страхування або внесення змін до договору страхування, або у випадках, передбачених чинним законодавством.

Відповідно до підпункту 196.1.3 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ не є об'єктом оподаткування ПДВ операції з надання послуг із страхування, співстрахування або перестрахування особами, які мають ліцензію на здійснення страхової діяльності відповідно до закону, а також пов'язаних з такою діяльністю послуг страхових (перестрахових) брокерів та страхових агентів.

Пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ встановлено, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування

операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітнього (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком:

товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення.

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг.

Враховуючи викладене, виплата страховою компанією страхових платежів не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Операція з постачання послуг з охорони здоров'я є об'єктом оподаткування ПДВ, а отже заклад охорони здоров'я, який постачає такі послуги, на дату, що сталася раніше (отримання страхового платежу в рахунок оплати вартості послуг з охорони здоров'я або фактичного надання таких послуг) визначає податкові зобов'язання з ПДВ (у разі відсутності права на застосування режиму звільнення від оподаткування ПДВ), виходячи з договірної вартості послуг з охорони здоров'я, та зобов'язана скласти і зареєструвати в ЄРПН податкову накладну за такою операцією на застраховану особу.

У разі, якщо зазначені у зверненні послуги відносяться до категорії послуг з охорони здоров'я, які звільняються від оподаткування ПДВ згідно з підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ, то заклад охорони здоров'я, який постачає такі послуги, податкові зобов'язання з ПДВ не визначає, але зобов'язаний скласти і зареєструвати в ЄРПН податкову накладну за такою операцією на застраховану особу.

У разі виникнення питання правомірності віднесення зазначених у зверненні послуг до категорії послуг з охорони здоров'я, визначених підпунктом 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ, пропонуємо звернутися до Міністерства охорони здоров'я України як до головного органу у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, зокрема, здійснює нормативно-правове регулювання у сфері охорони здоров'я.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 розділу II ПКУ податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.