



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 35-02-1
Дата 21.03.07

Относно: прилагането на ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г., в случаите на всякой доставки и дейности, свързани с НЗОК

Уважаема г-жа Тодорова,

Във връзка поставените въпроси с горепосоченото писмо, изпратено до Министъра на финансите, с копие до ЦУ на НАП, на основание чл. 10, ал.1, т.10 от ЗНАП, изразявам следното становище:

Въпрос : По какъв ред и при какъв данъчен режим се фактурират през 2007 година доставки на медицински изделия (глюкомери, тест-ленти за самоконтрол, изделия за стомирани болни), извършени през 2006 година (освободени по реда на действащия тогава ПНЗДДС)? Съгласно § 8, ал.1 от ЗДДС *„Когато данъчното събитие по доставка е възникнало до влизането в сила на този закон и данъчният документ за доставката се издава след влизането му в сила, доставката се документира чрез издаване на фактура по чл. 114 от този закон, при издаването на която се прилага данъчният режим към датата на възникване на данъчното събитие по доставката.“* Правилно ли е тълкуването, че независимо, че данъчният документ се издава по реда на новия закон, когато доставката е станала през 2006 година за медицинските изделия, освободени по реда на действащото в момента на доставката законодателство не се дължи ДДС.

Отговор :

§ 8, ал.1 от ПЗР на ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г.:

- е приложим в случаите, когато данъчното събитие за доставката е възникнало през 2006 г. и данъчен документ не е издаден през 2006 г.

- не е приложим в случаите, данъчното събитие по доставка е възникнало през 2006 г. и данъчният документ е издаден през 2006 г.

За доставката се прилага данъчният режим, регламентиран с ЗДДС, който е в сила към датата на възникване на данъчното събитие за тази доставка. Предвид това, законодателната промяна в режима на доставките **не е основание** за издаване през 2007 г., на фактури за доставки, за които вече са издадени данъчни документи по повод на възникнало данъчно събитие през 2006г.

По отношение на доставките с предмет - изделия за стомирани болни, следва да имате предвид, че същите не са сред изрично посочените в Списъка на протезите и помощно-технически средства за инвалиди - Приложение № 2 към чл. 48, ал. 1 от отг. ППЗДДС. Отделно от това, по повод на посочените в запитването ленти за самоконтрол, доколкото не е ясно дали те попадат по т.18-20 на цитираното приложение, считам, че за тези стоки следва да бъде изразено официално становище от компетентен орган - Министерство на здравеопазването. Въз основа на такова становище може да се вземе решение за режима на доставките, в зависимост от това дали същите са лекарствени средства по смисъла на чл. 41 от отг. ЗДДС.

Въпрос : По силата на сключени през 2002-2003 година договори на основание Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) и Националните рамкови договори (НРД) до 2006 година вкл., Националната здравноосигурителна каса (НЗОК) и до днес заплаща доставените глюкомери и тест-ленти. В договорите не е изрично указано, че цената не включва ДДС, тъй като данъчният режим до 2007 година третира доставката на тези медицински изделия като освободена сделка. Списъкът на тези медицински изделия и техните максимални продажни цени за НЗОК в аптека е обнародван в ДВ, бр. №44 от 2003 година и към момента няма правно основание за неговата промяна. По какви цени следва да се заплаща за доставките през 2007 година, при условие, че няма предоговаряне – по договорните или по цени, увеличени с размера на дължимия ДДС?

Съгласно чл.67, ал.2 от ЗДДС *„Когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.“*, т.е. правилно ли е тълкуването, че в посочените случаи независимо от промяната в данъчния режим на тези стоки, НЗОК следва да продължи да заплаща договорената цена.

Отговор : Въз основа на посочената в писмото нормативна уредба е видно, че НЗОК следва да заплаща доставените глюкомери и тест-ленти по цени с включен ДДС, когато са предмет на облагаема доставка. Считам, че е приложим чл.67, ал.2 от ЗДДС.

Въпрос : Националната здравноосигурителна каса заплаща отделно за някои имплантанти вложени при хирургично болнично лечение в организма на здравноосигурените лица (ЗОЛ). По своята същност тези имплантанти са протези, тъй като спомагат за функционирането на органи от човешкото тяло. Съгласно чл. 39, т.3 от ЗДДС доставката на протези, както и услугите по предоставянето им на хора с увреждания, когато доставките са част от здравните услуги, е освободена доставка. Правилникът за прилагане на ЗДДС в чл. 41 стеснява кръга на освободените от ДДС протези до тези по смисъла на Правилника за прилагане на Закона за интеграция на хората с увреждания, който не въвежда понятието протези, а задава списък на видовете помощни средства, приспособления и съоръжения. Във връзка с гореспомененото, моля за Вашите разяснения относно действащия данъчен режим при доставка на следните протези и помощни средства:

- Сърдечна клапна протеза
- Съдова протеза за гръдна аорта
- Съдова протеза за коремна аорта и дистални съдове
- Стент (устройство за разширяване на кръвоносен съд)
- Ставна протеза за тазобедрена става
- Ставна протеза за колянна става
- Кохлеарен имплантант (вид слухов апарат)
- Постоянен кардиостимулатор
- Временен кардиостимулатор* (временна трансвенозна пейсмейкърна система)

Отговор : Заплащането отделно на имплантанти, предназначени за хирургично болнично лечение, означава, че е налице основание за данъчно третиране на самостоятелна доставка на стока.

Единствено при условие на съпътстваща доставка по смисъла на чл. 128 от ЗДДС в случаите, когато здравна (медицинска) услуга е свързана с поставянето на имплантанти, които могат и да не са и сред протезите по чл.41 от ППЗДДС, се счита, че се предоставя една доставка на услуга по чл.39, т.3 от ЗДДС. Такова данъчно третиране е приложимо, само когато здравната

услуга се приема за основна доставка, т.е. доставката на импланта съответства доставката на здравна услуга и плащането е определено общо.

Предвиденото освобождаване по чл.39, т.3 от ЗДДС, във връзка чл.41 от ИПЗДДС, не допуска разширяване на смисъла от стоки - протезите по смисъла на Правилника за прилагане на Закона за интеграция на хората с увреждания, приет с ПМС № 343 от 2004 г. В тази връзка, когато въз основа на така посочената нормативна уредба не е възможно да се определи режима на доставките, следва да се изиска становище от компетентния орган- Агенция за хората с увреждания, а не от Националната агенция за приходите (НАП).

Обръщаме внимание, че с проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност, внесен от МС в Народното събрание на Република България на 24.01.2007 г., е направено допълнение, съгласно което е предложено като освободена доставка да се счита и доставката на активно имплантируеми медицински изделия, когато доставката е част от здравните услуги по чл.39, т.1 от ЗДДС. Разглеждането на проекта в Народното събрание на Република България предстои.

Въпрос : От 2000-та година насам е практика НЗОК да изисква от изпълнителите на медицинска помощ (амбулатории за първична, специализирана медицинска помощ, болници, диспансери, аптеки и др.) да фактурират на НЗОК извършената от тях дейност (доставени медикаменти, извършени прегледи, хоспитализации, изследвания). В този случай дейността е извършена в полза на здравноосигурените лица (ЗОЛ), на които и е предадена собствеността върху медицинската услуга или медикамента, а заплащането (цяло или частично) се извършва от НЗОК.

Моля за Вашите разяснения – с оглед спазване на ЗДДС, какви документи и с каква стойност следва да се издават от изпълнителите на медицинска помощ в посочените по долу случаи.

В случай, че сметете, че НЗОК не е получател при предоставянето на услуги и доставката на медикаменти по смисъла на ЗДДС, то какви документи би следвало да изисква от изпълнителите за установяване на задължението за плащане с оглед спазване на бюджетната дисциплина и строг контрол върху разходването на обществени средства ?

Отговор : Сключването на договорите за дейности по продажба (разпространение) на лекарства, които напълно или частично се заплащат от НЗОК, е свързано с договаряне за постигане на определени отношения между страните по съответните договори.

Следва да се отбележи, че дейността на НЗОК, свързана с управлението на набраните средства от задължителното здравно осигуряване и организиране разходването им за заплащане на здравните дейности, услуги и стоки, не попада в обектите на облагане по смисъла на чл.2 от Закона за данък върху добавената стойност. Аргумент за това е, че НЗОК не е данъчнозадължено лице, както във връзка с разпространение на лекарствени продукти, така и при предоставянето на услуги, за които в нормативен акт е предвидено заплащане (цяло или частично) от НЗОК. Тази дейност на НЗОК не представлява независима икономическа дейност по смисъла на чл.3, ал.2 от ЗДДС. В тези случаи функциите и дейностите, осъществявани от НЗОК, са свързани със задължението за плащане. В този смисъл НЗОК не е получател/доставчик на лекарствени продукти и здравни (медицински) услуги. Получател по такива доставки е самото физическо лице, което придобива стоките или получава услугите.

Данъчното третиране за целите на ЗДДС, на схемата за доставки по сключваните рамковни договори и отношенията между страните по тази схема следва да се осъществява в съответствие с действащата нормативна уредба. Приложимата нормативна уредба е свързана и с определянето на лицата, които са доставчик и получател по доставка, по смисъла на чл.11 от ЗДДС, определянето на доставките, по смисъла на чл.6 или чл.9 от ЗДДС, което за примерите описани от Вас означава:

Пример №1

Въпрос : На 15 януари 2007 година ЗОЛ ползва дентална помощ на стойност 100 лева, от които ЗОЛ същия ден заплаща 60 лева, а на 25 февруари НЗОК заплаща 40 лева.

Отговор : Предоставянето на дентална помощ е доставка на услуга по чл.9, ал.1 от ЗДДС, за която датата на възникване на данъчното събитие, нейният режим на облагане и данъчна основа се определят съобразно общите правила, регламентирани със закона.

Правилото по чл.26, ал.2 от ЗДДС предвижда, че данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице (в случая НЗОК), определено в левове и стотинки, без

данъка по този закон.

Приемайки, че се касае за здравна услуга, която е предмет на освободена доставка, чиято цена е 100,00 лв., то на датата на възникване на данъчното събитие възниква основание за освобождаване от начисляване на данък. Данъчната основа на тази доставка е 100 лв., независимо че 60 лв. се заплащат от физическото лице, а останалите 40 лв. се заплащат в последствие от НЗОК. Както вече беше споменато, по тази доставка получател е не НЗОК, а здравноосигурено лице (ЗОЛ).

За тази доставка, на основание чл.113, ал.3, т.1 от ЗДДС, може да не се издава фактура, тъй като получател е физическо лице, което е данъчно незадължено. Следва да се има предвид, че за доставките, за които издаването на фактура не е задължително, доставчикът съставя отчет за извършените продажби по чл.119 от ЗДДС, който съдържа обобщена информация за тези доставки за съответния данъчен период. Информацията, която трябва да съдържа отчета за извършените продажби е регламентирана в чл.112, ал.3 от правилника за прилагане на закона. Отчетът за извършените продажби се съставя най-късно в последния ден на данъчния период и се отразява в дневника за продажби по реда на чл.112, ал.4 от правилника за прилагане на закона. Няма пречка НЗОК при договарянето да изисква допълнителна информация или водене на особена отчетност.

Аналогичен е случаят и когато доставката е облагаема, като данъчната основа ще се определи съобразно чл.67, ал.2 от ЗДДС. Тъй като при договарянето не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, той се счита включен в договорената цена. В този смисъл при цена на здравната услуга от 100 лв. се счита, че в нея е включен ДДС в размер на 16,67 лв.

Пример 2:

Въпрос : На 20 януари 2007 година ЗОЛ от аптека получава медикамент на обща стойност 150 лева, тъй като медикамента е частично заплащан от НЗОК, ЗОЛ заплаща на аптеката 100 лева, а на 10 февруари НЗОК заплаща на аптеката чрез РЗОК фактурираните останалите 50 лева.

Отговор : Съгласно рамковите договори, за предоставените лекарства от „аптеките“ на ЗОЛ, НЗОК (чрез РЗОК) следва да заплати на „аптеките“ частта от лекарствените продукти, реимбурсирани от касата. Общите правила за третиране доставките по ЗДДС регламентират, че данъчното събитие за доставката възниква при прехвърлянето на собствеността, т.е. на датата на продажбата на ЗОЛ.

Правилото по чл.26, ал.2 от ЗДДС предвижда, че данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице (в случая НЗОК), определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. На датата на възникване на данъчното събитие възниква основание за начисляване на данък. Както вече беше споменато, по тази доставка получател е не НЗОК, а здравноосигурено лице (ЗОЛ).

Данъчната основа ще се определи съобразно чл.67, ал.2 от ЗДДС, съгласно която, когато при договаряне не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, той се счита включен в договорената цена. В този смисъл при цена на медикамента от 150 лв. (независимо, че част от тази цена се заплаща от НЗОК) се счита, че в нея е включен ДДС в размер на 25 лв., т.е. данъчната основа е в размер на 125,00 лв. Аптеката ще трябва да начисли ДДС върху тази данъчна основа, независимо, че част от цената се заплаща от НЗОК на по-късна дата.

Документирането на тази доставка от „аптеката“ се извършва по реда, предвиден със ЗДДС и правилника за неговото прилагане, касаещ случаите, когато получател е данъчно незадължено физическо лице.

Пример 3:

Въпрос : На 20 януари 2007 година ЗОЛ от аптека получава инсулин. Тъй като медикаментът е напълно заплащан от НЗОК, лицето не заплаща нищо в аптеката. Този медикамент се заплаща от ЦУ на НЗОК на притежателя на разрешението за употреба на съответния лекарствен продукт. Съгласно сключените договори, дължимите средства се фактурират от притежателя на разрешителното за употреба или от посочено от него лице на НЗОК след период от 45 дни. В този случай, съгласно сключените с аптеките договори, НЗОК заплаща на аптеката само за извършената услуга – обработка на рецептата и отпускане на лекарствения продукт.

Пътят на доставката на медикамента (производител – търговец на едро – аптека – пациент) е аналогичен в примерите № 2 и 3.

Отговор : Съгласно сключените договори, за предоставените от аптеките на лекарства на ЗОЛ, НЗОК следва да заплати на притежателя на разрешението за употреба на съответния

лекарствен продукт стойността на лекарствените продукти (предварително договорена), напълно реимбурсирани от касата. Имайки предвид произтичащите права и задължения от сключваните рамкови договори, се приема, че НЗОК не е нито получател, нито доставчик по поредицата от доставки на стоки, касаещи разпространението им. В тази връзка липсва нормативно основание за издаване на фактура към НЗОК, както от притежателя на разрешението, така и от търговците или аптеките. Отчетността и документирането на сумите, подлежащи за плащане от НЗОК, не следва да се осъществява с данъчните документи по чл. 112, ал.1 от ЗДДС, а по реда на Закона за счетоводството, с издаване на друг първичен счетоводен документ, към който следва да предоставя и екземпляр (копие) от съставения от аптеката отчет за извършени продажби. Документирането е свързано с изискването за вярно и точно отчитане, и осигуряване на достоверна информация при последващ контрол, което може да се извърши с протокол, отчет и др., които да съдържат реквизитите, посочени в чл. 7, ал. 1 от Закона за счетоводството.

По повод на предоставянето (разпространението) на лекарствените средства ЗДДС предвижда задължение за търговеца на едро да съставя отчет за извършените продажби по чл.119, ал.1 от закона, когато на ЗОЛ като получател по доставката не е издадена фактура. Екземпляр (копие) от този отчет може да се предостави и на НЗОК (РЗОК) с оглед претендиране на последващо заплащане на предварително договорените стойности. Няма пречка НЗОК при договарянето да изисква допълнителна информация или водене на особена отчетност.

По доставката на **услуга по обработката на рецептата** във връзка с предоставянето на лекарствено средство доставчик е Аптеката, а получател е НЗОК. Тази доставка е свързана с доставките от „Търговеца на едро“ лекарствени средства на ЗОЛ. Договореностите относно начина, размера и периодичността на заплащането на тази услуга от НЗОК на аптеката, дават основание да се счита, че доставката е с периодично изпълнение. Това означава, че данъчното събитие се определя съгласно чл.25, ал.4 от ЗДДС, т.е. всяко уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо.

Данъчната основа за тази доставка се определя по реда на чл.26, ал.2 от ЗДДС, т.е. възнаграждението е на база сумата от всички стойности, касаещи обработка на рецептите, за които е уговорено плащане.

Обръщаме внимание, че съгласно чл.67, ал.2 от ЗДДС, когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.

Документирането на тази доставка от „аптеката“ се извършва чрез издаване фактура на основание чл.113, ал.1 от ЗДДС от Аптеката с получател НЗОК, която е получател по доставката на услугата – обработване на рецепта за лекарствените продукти, напълно реимбурсирани от НЗОК.

Пример 4:

Въпрос : На 30 януари 2007 година ЗОЛ е извършен специализиран преглед от кардиолог на договорената в НРД стойност – 12 лева, заплащани изцяло от НЗОК. Пациентът заплаща на лечебното заведение само потребителска такса в размер на 1 на сто от МРЗ лева. (Към момента лечебното заведение издава фактура на НЗОК за платимата от нея стойност).

Отговор : Предоставянето на специализиран преглед от кардиолог е доставка на услуга по чл.9, ал.1 от ЗДДС, за която датата на възникване на данъчното събитие, режимът на облагане и данъчната основа се определят съобразно общите правила на закона.

Правилото по чл.26, ал.2 от ЗДДС предвижда, че данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице (в случая НЗОК), определено в левове и стотинки, без данъка по този закон.

Тъй като случаят касае предоставяне на здравна услуга, която е предмет на освободена доставка, чиято договорена в НРД цена от 12,00 лв. (подлежи на плащане от НЗОК), а пациентът заплаща на лечебното заведение 1% от МРЗ, данъчната основа на тази доставка е сумата от тези две стойности.

На датата на възникване на данъчното събитие за тази доставка (определена въз основа на извършване на услугата), възниква основание за освобождаване от начисляване на данък. Тъй като получател по доставката е ЗОЛ на основание чл.113, ал.3, т.1 от ЗДДС фактура може да не се издава. Документирането се извършва по начин, аналогичен с изложеното по пример 3.

Пример 5:

Въпрос : ЗОЛ постъпва за болнично лечение за периода от 15 януари до 25 януари по Клинична пътека (КП), която предвижда поставяне на имплантант. Избраният имплантант е с висока стойност от заплащаната от НЗОК с 300 лева, които пациентът доплаща. Стойността на КП е 1500 лева, платимата от НЗОК стойност за имплантанта – 1000 лева. (Към момента лечебното заведение издава фактура на НЗОК за извършената дейност по КП – 1500 лева и друга фактура за платимата от нея част от стойността на имплантанта- 1000 лева).

Отговор : В описания случай, имайки предвид, че заплащането на импланта е договорено да се извършва отделно от здравната услуга, заплащана по клинична пътека, ще са налице две отделни доставки – на стока (импланта) и на услуга. Всяка от тези доставки е със самостоятелно данъчно третиране.

В зависимост от това дали всяка конкретна сделка е предмет на облагаема или на освободена доставка, данъчното третиране, респективно документиране се извършва по аналогичен на описания в горните примери начини, като се има предвид, следното:

- данъчната основа за доставката на импланта се определя съобразно чл.67, ал.2 от ЗДДС, съгласно която когато при договаряне не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, той се счита включен в договорената цена. В този смисъл при цена на импланта от 1300 лв. (1000 лв. заплащани от НЗОК и 300 лв. заплащани от ЗОЛ) се счита, че в нея е включен ДДС в размер на 216.67 лв., т.е. данъчната основа е в размер на 1083.33 лв. Аптеката ще трябва да начисли ДДС върху тази данъчна основа, независимо че част от цената се заплаща от НЗОК;

- сумата от 1500,00 лв. по КП касае предоставянето на здравна услуга, която е предмет на освободена доставка, за която не се начислява данък.

От посоченото дотук е видно, че данъчното третиране на доставките в разглежданите случаи и примери не е свързано с наличие на нормативно основание за издаване от притежателите на разрешението за употреба, от търговците на едро или от аптеките на данъчни документи, по смисъла на чл.112, ал.1 от ЗДДС, по които като получател да се посочва НЗОК или РЗОК. Съответните страни по въпросните сделки могат да претендират сумите, подлежащи на плащане от НЗОК (РЗОК) въз основа на екземпляри (копия) на описаните вече документи, както и друга търговска документация, съставянето на която не води до нарушаване на нормативната уредба.

Моля да се има предвид също, че данъчното третиране на въпросните сделки не е свързано с поставяне на изисквания, които да имат пряко отношение със свободното договаряне, касаещо дейностите по разпространение на лекарствени средства или извършване на услуги, за които НЗОК извършва заплащане.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ



МУРГИНА/