

О налогообложении НДС материалов и медицинских услуг у бюджетных организаций

Согласно пункту 1 статьи 120 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК) налоговая база НДС при реализации товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен (тарифов) на товары (работы, услуги), без включения в них налога на добавленную стоимость. Положения пункта 1 статьи 120 НК распространяются на обороты по реализации как приобретенных товаров (работ, услуг), так и произведенных товаров (работ, услуг).

В соответствии с подпунктом 2.6 пункта 2 статьи 115 НК объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость не признаются обороты по реализации на территории Республики Беларусь (включая обороты по безвозмездной передаче) бюджетными организациями приобретенных (безвозмездно полученных) товаров, за исключением основных средств и нематериальных активов, по ценам их приобретения (для безвозмездно полученных товаров - по ценам их получения). При этом суммы «входного» НДС вычету не подлежат согласно подпункту 24.9 пункта 24 статьи 133 НК.

Принимая во внимание изложенное, можно сделать следующие выводы по описанной в обращении ситуации.

1. Если бюджетная организация здравоохранения оказывает медицинские услуги по перечню платных медицинских услуг, тарифы на которые регулируются Министерством здравоохранения Республики Беларусь (по согласованию с Министерством антимонопольного регулирования и торговли Республики Беларусь), утвержденному постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.01.2014 № 35 (с изменениями и дополнениями, далее - Перечень платных медицинских услуг), то на основании пункта 9 Инструкции о порядке установления и применения тарифов на платные медицинские услуги, утвержденной постановлением Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 03.02.2015 № 14, **тарифы на такие медицинские услуги устанавливаются** юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями **без учета стоимости применяемых лекарственных средств, изделий медицинского назначения и других материалов** (далее - материалы), которые оплачиваются заказчиками дополнительно.

С учетом изложенного, в такой ситуации у бюджетной организации здравоохранения возникает реализация медицинских услуг и реализация материалов. При этом:

- оборот по реализации медицинской услуги освобождается от НДС, если она поименована в подпункте 1.2 пункта 1 статьи 118 НК, и облагается по ставке НДС 20%, если не поименована;

- оборот по реализации материалов, использованных при оказании этой услуги, приобретенных за счет внебюджетных средств, если материалы реализуются с наценкой, с 01.01.2021 облагается НДС по ставке 10% (если материалы являются медицинскими изделиями или лекарственными средствами и при этом зарегистрированы в соответствующем Госреестре*), либо облагается НДС по ставке 20%;

- оборот по реализации материалов, использованных при оказании этой услуги, приобретенных как за счет бюджетных средств, так и за счет внебюджетных средств, если материалы реализуются без наценки**, не возникает (применяется подпункт 2.6 пункта 2 статьи 115 НК), т.е. реализация таких материалов в налоговой декларации (расчете) по НДС не отражается.

*Государственный реестр изделий медицинского назначения и медицинской техники Республики Беларусь или единый реестр медицинских изделий, зарегистрированных в рамках Евразийского экономического союза; Государственный реестр лекарственных средств Республики Беларусь или единый реестр зарегистрированных лекарственных средств Евразийского экономического союза.

**То есть, если реализация таких материалов произведена по цене их приобретения. Это касается как материалов, облагаемых НДС по ставке 10%, так и материалов, облагаемых НДС по ставке 20%.

2. Если бюджетная организация здравоохранения оказывает медицинские услуги, которые не входят в Перечень платных медицинских услуг, то, поскольку законодательством не предусмотрено иное:

- если организация сформировала тариф на медицинскую услугу без учета использованных материалов - налогообложение налогом на добавленную стоимость медицинской услуги и налогообложение налогом на добавленную стоимость материалов будет осуществляться в порядке, описанном выше (в п. 1 настоящего разъяснения);

- если организация сформировала тариф на медицинскую услугу с включением в этот тариф стоимости использованных материалов - имеет место только реализация медицинской услуги (медицинская услуга освобождается от НДС, если она поименована в подпункте 1.2 пункта 1 статьи 118 НК и облагается по ставке НДС 20%, если не поименована). Оборота по реализации материалов здесь не возникает, т.к. стоимость материалов входит в тариф на медицинскую услугу. Сумма «входного» НДС по материалам (при наличии такой суммы) включается в затраты плательщика, учитываемые при налогообложении, если материалы входят

в тариф на освобождаемую от НДС медицинскую услугу, либо принимаются к вычету, если материалы входят в тариф на медицинскую услугу, облагаемую НДС по ставке 20%.