

**EY****Building a better  
working world**

Адвокатско съдружие Ърнст и Янг  
Полиграфия офис център  
бул. Цариградско шосе 47А, етаж 4  
София 1124

Централа: +359 2 81 77 100  
Факс: +359 2 81 77 111  
ey.com

**На вниманието на: г-н маг.-фарм. Димитър Маринов**

26 Юли 2024

**Председател на Управителен съвет****Български фармацевтичен съюз**

бул. "Драган Цанков" № 36, офис А 107, ет. 1

София, 1040,

България

## **Становище относно ДДС третирането на дейностите по отпускане на лекарствени продукти, медицински изделия и диетични храни за специални медицински цели за домашно лечение**

Уважаеми г-н маг.-фарм. Маринов,

Във връзка с полученото от Вас запитване, по-долу Ви представяме нашите коментари за основанията за прилагане на освобождаване по смисъла на Закона за данък върху добавената стойност ("ЗДДС") във връзка с дейностите по отпускане на лекарствени продукти, медицински изделия и диетични храни за специални медицински цели за домашно лечение, заплащани изцяло от бюджета на НЗОК (наричани за краткост под общото наименование „фармацевтични продукти“).

### **I. Нашите коментари**

#### **1. Общи положения за освобождаване на доставки, свързани със здравеопазване**

Съгласно чл. 39, ал. 1, т. 1 от ЗДДС освободена доставка е извършването на здравни (медицински) услуги и пряко свързаните с тях услуги, оказвани от здравни заведения и детски ясли по ЗЗ и от лечебни заведения по Закона за лечебните заведения („ЗЛЗ“), а по т. 8 е предоставянето на медицинска помощ от лице, упражняващо медицинска професия съгласно ЗЗ. Тези текстове транспонират в българското законодателство условията за освобождаване, предвидени в чл. 132 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност („ДДС Директивата“).

За да е приложимо освобождаването по чл. 39, ал. 1, т. 1 и т. 8 от ЗДДС, следва услугата да е извършвана от здравно заведение по ЗЗ или от лечебно заведение по ЗЛЗ или лице, упражняващо медицинска професия съгласно ЗЗ. Същевременно, самата услуга трябва да може да бъде определена като здравна (медицинска) услуга, медицинска помощ или да е пряко свързана с такава услуга.

#### **2. Изисквания за лицето, доставящо услугите**

Българското законодателство изрично посочва и дефинира субектите, които влизат в обхвата на освобождаването като препраща към разпоредбите на ЗЗ и ЗЛЗ. Съгласно чл. 21 от ЗЗ здравните заведения са структури на националната система за здравеопазване, в които медицински и немедицински специалисти осъществяват дейности по опазване и укрепване здравето на

Член на Ърнст и Янг ГлобалАдвокатско съдружие Ърнст и Янг  
седалище и адрес на управление в гр. София  
Полиграфия офис център  
бул. Цариградско шосе 47А, етаж 4  
ЕИК: 175855021, ДДС No: BG175855021  
BGN IBAN: BG53 UNCR 7000 1520 6688 92  
BIC: UNCRBGSF в Уникредит Булбанк АД

гражданите. По-конкретно, в ал. 3 изрично е посочено, че аптеките са здравни заведения със статут и дейност, определени със Закона за лекарствените продукти в хуманната медицина („ЗЛПХМ“). Следователно аптеките, които осъществяват отпускането на лекарствени продукти, безспорно представляват здравни заведения и като такива могат да бъдат доставчик на освободени доставки на услуги, доколкото останалите условия за прилагане на освобождаването са налице. Подобно становище е изрично застъпено и в Наръчника по ЗДДС от 2023 г. на НАП<sup>1</sup>.

### **3. Характеристика на здравните (медицински) услуги**

В ЗДДС, както и в останалите данъчни закони, липсва изрична легална дефиниция на понятието „здравни услуги“ или „здравна помощ“. Доколкото данъчното законодателство не предвижда изрична легална дефиниция за понятията „здравни услуги“ или „здравна помощ“, следва да се използва значението им утвърдено в приложимото законодателство, уреждащо достъпа до медицинска помощ и здравни дейности. Предвид това, следва да се има предвид, че в ЗЗО се изброяват видовете медицинска помощ, за които НЗОК заплаща, и едно от посочените е именно предписването и отпускането на разрешени за употреба лекарства, предназначени за домашно лечение на територията на страната<sup>2</sup>. Следователно относимото българското законодателство изрично приема, че предоставяне на услугите по отпускане на фармацевтични продукти представлява медицинска помощ/ здравни услуги.

**Съгласно горепосоченото, дейностите на аптеките, състоящи се в отпускане на фармацевтични продукти за домашно лечение, заплащани изцяло от бюджета на НЗОК, представляват здравни услуги по смисъла на ЗДДС и ДДС Директивата и следва да бъдат освободени доставки.**

### **4. Принцип на равно третиране**

Независимо от горното, подчертаваме, че при прилагане на освобождаванията по ДДС Директивата трябва да се съобразят принципите на правото на Съюза, и в частност принципа за равно третиране, чийто израз в областта на ДДС е принципът на данъчен неутралитет. В тази връзка последният изключва, икономически субекти, изпълняващи еднаква или сходна дейност, да бъдат третирани по различен начин, доколкото се отнася до облагане с ДДС. Предвид това, считаме за безспорно, че доставката на услуги по отпускане на лекарствени продукти, използвани в болница за целите на стационарната болнична и медицинска помощ, е освободена от ДДС. Следователно, доколкото за пациентите крайната цел е практически отпускането и използването на фармацевтични продукти, което да доведе до подобряване и възстановяване на здравето им, то третирането на дейностите по отпускане на лекарствени продукти в аптеки по различен начин от отпускането им в условията на болнична помощ би нарушило принципа на равно третиране.

Надяваме се, че горното ще Ви бъде от полза. Оставаме на разположение, ако имате въпроси или коментари.

Милен Райков

Лора Терзиева

<sup>1</sup> Наръчник по ЗДДС от 2023 г., Фиш III.2

<sup>2</sup> чл. 45, ал. 1 от ЗЗО