

**ТОЛКОВАНИЕ НОРМ ПРАВА
В СФЕРЕ МЕДИЦИНСКИХ УСЛУГ:
ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫЕ
И НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ**

**INTERPRETATION OF LAW
IN THE SPHERE
OF MEDICAL SERVICES**

В статье показывается необходимость этимологического толкования для уяснения смысла термина «непосредственно» в целях определения последствий налогообложения медицинских услуг.

Ключевые слова: толкование норм права, непосредственно, медицинские услуги, налог на добавленную стоимость, освобождение от налогообложения.

The article shows the need of etymological interpretation for understanding the meaning of term “directly” in order to determine the tax consequences of medical services.

Keywords: interpretation of the law, directly, medical services, value added tax, exemption from taxation

Правовое регулирование медицинской деятельности представлено обширным перечнем законодательных актов. Тем не менее, реализация установленных правовых предписаний порой требует раскрытия содержания правовых норм. Толкование права – это интеллектуально-волевая деятельность по установлению подлинного содержания правовых актов в целях их реализации и совершенствования [1, с. 370]. Предлагаемая в данной статье ситуация показывает прямое воздействие результатов толкования права на правоприменительную практику одновременно в гражданско-правовой и налоговой сферах.

Согласно пп. 2 п. 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг, оказываемых населению, по диагностике, профилактике и лечению независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации.

В силу Постановления Правительства РФ от 20.02.2001 № 132 (ред. от 16.09.2002) «Об утверждении перечня медицинских услуг по

диагностике, профилактике и лечению, оказываемых населению, реализация которых независимо от формы и источника их оплаты не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость» [2], речь идет об услугах по диагностике, профилактике и лечению, **непосредственно** оказываемых населению. Таким образом, термин «непосредственно» определяет налоговые последствия и особенности договорной практики при оказании медицинских услуг.

Рассмотрим следующую ситуацию. Медицинская организация предоставляет населению определенные виды медицинских услуг, на осуществление которых ею получена лицензия. В качестве одной из услуг является иммунологический анализ крови.

Пациенты сдают кровь в лаборатории Медицинской организации, а проведение анализов в ряде случаев поручается по договору Диагностическому центру, который специализируется именно в этой сфере. При этом могут возникнуть проблемы с налогообложением.

Если отношения между Медицинской организацией (поликлиникой, больницей и т.п.), взявшей кровь у пациента, и организацией, осуществившей иммунологический анализ (далее – Диагностический центр), не рассматривать как «услуги, непосредственно оказываемые населению», то они не подпадают под действие пп. 2

¹ Кандидат юридических наук, доцент, заведующая кафедрой гражданско-правовых дисциплин НОУ ВПО «Российский новый университет».

п. 2 ст. 149 НК РФ и, следовательно, эти услуги подлежат обложению НДС. В этом случае при обращении пациента в Медицинскую организацию (поликлинику и т.п.), чтобы сделать анализ крови, придется заключить с ним два договора: 1) договор на предоставление услуг на забор крови (иногда к тому же проводятся некоторые этапы исследования, и их придется отдельно указывать в договоре) и 2) договор на оказание услуг, по которому данная Медицинская организация (поликлиника и т.п.) передает биоматериал Диагностическому центру, производящему дальнейшее исследование крови. В зависимости от содержания договора не имеет льготы по НДС или Медицинская организация, или Диагностический центр.

Если же заключить с пациентом только один договор, то все равно придется вести отдельный учет той части услуг, которые оказывает Медицинская организация, где производился забор крови, и отдельно учет той части услуг, которая выполняла сторонняя организация, так как это связано с передачей выполнения конкретных действий по диагностике другой организации и начислению по ним НДС.

В любом случае происходит удорожание медицинской услуги для пациента.

Но если действие пп. 2 п. 2 статьи 149 НК РФ распространяется на все вышеуказанные медицинские организации, независимо от того, передается выполнение части услуг по диагностике или нет другим организациям, то не придется усложнять бухгалтерский и налоговый учеты и увеличивать стоимость услуг для пациента на сумму НДС.

Эта позиция подтверждается и Письмом ФНС РФ от 19.10.2005 N ММ-6-03/886@ «О применении законодательства по косвенным налогам за II и III кварталы 2005 года» (с изм. от 23.10.2006) (вместе с «Разъяснениями по отдельным вопросам, связанным с применением законодательства по налогу на добавленную стоимость») [3], где в целях применения подпункта 2 пункта 2 статьи 149 НК РФ был сделан вывод о том, что услуги по диагностике заболеваний пациентов, проходящих стационарное лечение в Больнице, оказываемые Диспансером по договору с Больницей, при наличии у Диспансера лицензии на право осуществления в рамках амбулаторно-поликлинической и стационарной медицинской помощи работ и услуг по специальности «Клиническая лабораторная диагностика» не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость. То же подтверждает и судебная практика (Постановление ФАС Московского округа от

10.03.2005, 02.03.2005 № КА-А40/1214-05) [3]. Но это не нормативные правовые акты, поэтому практика в настоящее время показывает разные подходы организаций к вопросу порядка налогообложения в этих случаях. Кто-то считает, что в любом случае услуга непосредственно предоставляется пациенту, независимо от того, привлекаются для оказания медицинских услуг другие медучреждения или нет, поэтому положения пп. 2 п. 2 статьи 149 НК РФ подлежат применению. Другие утверждают, в этом случае нельзя говорить о непосредственном предоставлении медицинских услуг населению, поэтому услуги по диагностике по договору между медицинскими организациями облагаются НДС.

Так как противоречивые выводы делались со ссылкой на Постановление Правительства РФ от 20.02.2001 № 132, то требовалось провести анализ смыслового значения термина «непосредственно», содержащегося в данном нормативном правовом акте.

Правительство РФ может само дать разъяснение по поводу смысла используемого термина, а может передать это полномочие другому государственному органу. В рассматриваемом нами случае такое поручение было дано Федеральной налоговой службе России и Министерству финансов России.

В письме ФНС России от 27.03.2013 № ЕД-18-3/313@ [3] (позиция согласована Минфином России Письмом от 22.02.2013 № 03-07-15/5081) делается вывод о том, что медицинские услуги, предусмотренные пп. 2 п. 2 ст. 149 Кодекса, оказанные медицинской организацией-исполнителем физическим лицам, в том числе на основании договоров с заказчиками – юридическими лицами, освобождаются от налогообложения НДС при наличии у исполнителя соответствующей лицензии.

Соответствует ли данная позиция смыслу Постановления Правительства РФ от 20.02.2001 № 132?

Для этого необходимо провести этимологическое толкование слова «непосредственно». Термин «непосредственно» означает в числе прочего «прямо, из первых рук; сам, прямо, лично, напрямую; самый, без посредников» [4].

Будут ли медицинские услуги, предоставляемые Диагностическим центром на основании договора с Медицинской организацией, *непосредственно* оказываемыми пациенту, т.е. прямо, лично, без посредников?

Проблема может быть решена только при анализе содержания определения «медицинская услуга». Согласно п. 4 ст. 2 Федерального зако-

на от 21.11.2011 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации», медицинская услуга – это медицинское вмешательство или комплекс медицинских вмешательств, направленных на профилактику, диагностику и лечение заболеваний, медицинскую реабилитацию и имеющих самостоятельное законченное значение. При этом медицинским вмешательством являются выполняемые медицинским работником услуги *по отношению к пациенту* [курсив наш. – С.П.], затрагивающие физическое или психическое состояние человека и имеющие профилактическую, исследовательскую, диагностическую, лечебную, реабилитационную направленность, виды медицинских обследований и (или) медицинских манипуляций, а также искусственное прерывание беременности.

Из содержания данного определения следует, что медицинская услуга вообще не может быть предоставлена юридическому лицу, так как при этом теряется смысл этих действий, которые должны быть априори связаны с жизнью и здоровьем физического лица.

Следовательно, термин «непосредственно» применительно к оказанию медицинских услуг означает, что медицинские услуги во всех слу-

чаях должны считаться предоставленными *непосредственно*. Создание при этом цепочки из договоров разных организаций не влияет на смысл этих действий, так как все они напрямую связаны с пациентом, с его жизнью и здоровьем.

Таким образом, официальное толкование существенным образом может повлиять на поведение субъектов правоотношений, в том числе в сфере медицинской деятельности. С помощью официального разъяснения неясных терминов в нормативных правовых актах повышается эффективность использования норм права, вырабатывается единообразная правоприменительная практика.

Литература

1. Теория государства и права : учебник для вузов / под ред. В.М. Корельского и В.Д. Первалова. – М. : НОРМА, 2002.
2. Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 9. – Ст. 869.
3. Правовая система «КонсультантПлюс».
4. Словарь русских синонимов и сходных по смыслу выражений / под. ред. Н. Абрамова. – М. : Русские словари, 1999.