УДК 342.7; 342.9; 347.73 (477)
DOI https://doi.org/10.32782/2524-0374/2025-3/20

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ

LEGAL REGULATION OF TAXATION OF MEDICAL SERVICES

Чеховська І.В., д.ю.н., професор,
професор кафедри цивільного права та процесу
Державний податковий університет

У статті на підставі аналізу законодавства та нормативно-правових актів виокремлено суб'єктів надання медичних послуг. До них віднесено: заклади охорони здоров'я; реабілітаційні заклади; фізичні особи-підприємці; особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

Встановлено, що проведення медичної реформи в Україні стимулювало розвиток підприємництва у сфері охорони здоров'я і, відповідно, збільшення кількості платників ПДВ, а також обсягів проведених ними операцій з постачання медичних послуг, і, як наслідок, збільшення сум податкових пільг.

Звернуто увагу на невідповідність термінів, що містяться у Законі України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» і Податковому кодексі України. Йдеться про поняття «послуга з медичного обслуговування населення (медичні послуга)», яке визначено у Законі України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» і «послуги з охорони здоров'я, що постачаються закладами охорони здоров'я», який застосовується у підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 ПКУ. Встановлено, що Податковий кодекс не містить визначення поняття «послуги з охорони здоров'я, що постачаються закладами охорони здоров'я», який застосовується у підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу, що призводить до його неоднозначного тлумачення та застосування.

Встановлено, що ФОП – надавачі медичних послуг не звільняються від сплати ПДВ оскільки не відповідають визначеним у підпункті 197.1.5 пункті 197.1 статті 197 ПКУ критеріям. Доведено, що норми підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України щодо застосування податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я є недосконалими.

Доведено, що на законодавчому рівні не визначено «поняття медична практика», яка відповідно до Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» підлягає ліцензуванню. Це поняття розкрито тільки у Ліцензійних умовах провадження господарської діяльності з медичної практики, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 № 285, які є підзаконним актом.

Акцентовано увагу на тому, що база даних ліцензіатів з медичної практики, за наповнення і супроводження якої відповідає МОЗ України, є технічно застарілою і потребує програмно-технічного удосконалення. Наразі інформація про кількість ліцензіатів є недостовірною і як наслідок, мали місце ризики використання ліцензій у подальшому при провадженні ліцензіатами незаконної діяльності без державної реєстрації та обліку в територіальних органах ДПС, а отже, й ризики втрати надходжень до державного бюджету за рахунок необґрунтованого застосування податкової пільги.

Встановлено, що у Ліцензійному реєстрі МОЗ з медичної практики не оприлюднювалась інформація, яка містилась в рішеннях МОЗ про видачу ліцензії, щодо ліцензованих видів спеціальностей з медичної практики і місця провадження господарської діяльності з медичної практики, що створило ризики необґрунтованого отримання суб'єктами господарювання податкової пільги за окремими місцями провадження діяльності, а отже, й ризики втрати надходжень до державного бюджету.

Ключові слова: заклади охорони здоров'я, господарська діяльність з медичної практики, медичні послуги, послуги з охорони здоров'я, правове регулювання оподаткування, податкові пільги, ліцензія з медичної практики, платники податків, фізичні особи – підприємці.

The article, based on the analysis of legislation and regulatory legal acts, identifies entities providing medical services. These include: health care institutions; rehabilitation institutions; individual entrepreneurs; individuals engaged in independent professional activities.

It is established that the implementation of the medical reform in Ukraine stimulated the development of entrepreneurship in the health care sector and, accordingly, an increase in the number of VAT payers, as well as the volumes of transactions carried out by them for the provision of medical services, and, as a result, an increase in the amounts of tax benefits.

Attention is drawn to the inconsistency of the terms contained in the Law of Ukraine "Fundamentals of the Legislation of Ukraine on Health Care" and the Tax Code of Ukraine. This concerns the concept of "health care service for the population (medical service)", which is defined in the Law of Ukraine "Fundamentals of the Legislation of Ukraine on Health Care" and "health care services provided by health care institutions", which is used in subparagraph 197.1.5 of paragraph 197.1 of Article 197 of the Tax Code. It has been established that the Tax Code does not contain a definition of the concept of "health care services provided by health care institutions", which is used in subparagraph 197.1.5 of paragraph 197.1 of Article 197 of this Code, which leads to its ambiguous interpretation and application.

It has been established that individual entrepreneurs – providers of medical services are not exempt from paying VAT because they do not meet the criteria specified in subparagraph 197.1.5 of paragraph 197.1 of Article 197 of the Tax Code of Ukraine. It has been proven that the norms of subparagraph 197.1.5 of paragraph 197.1 of Article 197 of the Tax Code of Ukraine regarding the application of the VAT tax benefit for transactions for the supply of health care services are imperfect.

It has been proven that the "concept of medical practice", which in accordance with the Law of Ukraine "On Licensing Types of Economic Activities" is subject to licensing, is not defined at the legislative level. This concept is disclosed only in the Licensing Conditions for Conducting Economic Activities in Medical Practice, approved by the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 02.03.2016 No 285, which are a subordinate legislation.

Attention is drawn to the fact that the database of licensees in medical practice, for the filling and maintenance of which the Ministry of Health of Ukraine is responsible, is technically outdated and requires software and technical improvement. Currently, information on the number of licensees is unreliable and as a result, there were risks of using licenses in the future when licensees conduct illegal activities without state registration and accounting in the territorial bodies of the State Tax Service, and therefore, risks of loss of revenues to the state budget due to the unjustified use of tax benefits

It was established that the License Register of the Ministry of Health for Medical Practice did not publish information contained in decisions of the Ministry of Health on issuing licenses regarding licensed types of specialties in medical practice and the place of conduct of economic activity in medical practice, which created risks of unjustified receipt by business entities of tax benefits for individual places of conduct of activity, and therefore, risks of loss of revenues to the state budget.

Key words: healthcare institutions, economic activity in medical practice, medical services, healthcare services, legal regulation of taxation, tax benefits, medical practice license, taxpayers, individual entrepreneurs.

Актуальність. Жваві дискурси стосовно визначення змісту поняття «медична послуга» розпочались із 1990-х років. Наразі визначено їх ознаки, специфічні особливості і запропоновані різні підходи до тлумачення його змісту [1, с. 484-486; 2, с. 209–225]. Такий інтерес пов'язаний, у тому числі, із тим, що законодавець дозволив такі послуги надавати закладам охорони здоров'я, фізичним особам-підприємцям і особам, які здійснюють незалежну професійну діяльність [3]. Водночас доводиться констатувати, що правове регулювання надання таких послуг потребує удосконалення в частині: визначення термінів, які використовує законодавець («медичні послуги», «послуги з охорони здоров'я», «послуги з медичного обслуговування населення»); удосконалення правового регулювання процедур ліцензування та форм оподаткування суб'єктів надання таких послуг; податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання медичних послуг тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначенню понять «медична послуга» і «медична допомога» у науковій юридичній літературі присвячено праці таких учених як А. А. Герц, І. Я. Сенюта, О. В. Чехун, О. Беденко-Зваридчук, А. М. Маркіна, Г. А. Миронова, О. М. Шевчук, Р. А. Майданик, С. В. Антонов та інших. Правовому регулюванню ринку медичних послуг присвячено праці О. В. Бобришева, А. Д. Барзиловича, О. В. Крилової, О. А. Євтушенко, Ю. Б. Іванова, Н. Б. Мєзєнцевої, Л. О. Буравльова, Я. Ф. Радиша та інших.

Водночас, доводиться констатувати, що військовий стан і зміни, що внесені у законодавство України пов'язані із його запровадженням щодо оподаткування діяльності суб'єктів підприємницької діяльності [4; 5; 6] актуалізують дослідження правового регулювання процедур ліцензування провадження діяльності з медичної практики, форм оподаткування суб'єктів надання медичних послуг; податкових пільг з податку на додану вартість за операціями з постачання медичних послуг тощо.

Мета статті. Аналіз емпіричних джерел, нормативно-правової бази щодо оподаткування медичних послуг та виокремлення напрямів удосконалення законодавства у досліджуваній сфері.

Виклад основного матеріалу. Зміст терміну «послуга з медичного обслуговування населення (медична послуга)» наведено законодавцем у ч. 1 ст. 3 Закону України «Основи законодавства України про охорону здоров'я». На думку законодавця це послуга, «що надається пацієнту в закладі охорони здоров'я, реабілітаційному закладі або фізичною особою – підприємцем, яка зареєстрована та одержала в установленому законом порядку ліцензію на провадження господарської діяльності з медичної практики, та оплачується її замовником» [7]. Виходячи з наведеного суб'єктами надання медичних послуг можуть бути: заклади охорони здоров'я, реабілітаційні заклади, фізичні особи-підприємці і особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

Медичні заклади (приватні) як правило реєструються у формі товариства з обмеженою відповідальністю і обирають найпростішу для них форму оподаткування – реєстрацію платником податку з обранням третьої групи оподаткування. Така реєстрація дозволяє зекономити кошти на введені бухгалтерського обліку. Проте є обмеження – це розмір отриманого прибутку за календарний рік, який становить 5 мільйонів гривень [8]. Такий платник податку матиме можливість сплачувати фіксований податок в розмірі 5% від отриманого прибутку (від усіх грошових коштів, які зайшли на рахунок або отримані готівкою), також він не матиме змоги зменшити розмір податку у випадку понесення витрат. Заклад охорони здоров'я також має можливість зареєструватись платником ПДВ, у такому випадку ставка єдиного податку становитиме 3%. Окрім цих платежів потрібно з 1 січня 2025 року сплачувати військовий збір – 1% від доходу і 1760 грн (22% від мінімальної заробітної плати) [6]. Зазвичай такий вид оподаткування обирають невеликі медичні заклади, які мають власне приміщення та не несуть великих витрат на оренду нерухомого майна, а також їх витрати на оплату ліків є незначними.

Натомість, якщо медичний заклад орендує велике приміщення, має велику кількість найманих працівників, купує багато ліків і медичних виробів, а також несе витрати під час надання медичних послуг він, як правило, обирає загальну форму оподаткування. У такому випадку медичний заклад сплачуватиме податок на прибуток на загальних підставах, відповідно до ст. 133–142 ПКУ і він також може зменшувати суму ПДВ на суму своїх витрат.

Варто зазначити, що законодавець чітко окреслив послуги, які звільняються від оподаткування. Про це йдеться у пп. 197.1.5 п. 197.1 ст. 197 р. V Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [9], зокрема 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.

Проведення медичної реформи в Україні стимулювало розвиток підприємництва у сфері охорони здоров'я і, відповідно, збільшення кількості платників ПДВ, а також обсягів проведених ними операцій з постачання медичних послуг, і, як наслідок, збільшення сум податкових пільг. Так, за даними Державної податкової служби України (далі – ДПС) у період з 2020 по 2023 роки платникам ПДВ, які здійснювали операції з постачання послуг з охорони здоров'я, надано податкових пільг на суму понад 42,1 млрд гривень [10]. Проте, на вартість таких послуг збільшення сум податкових пільг не вплинуло. Аналіз результатів проведених Державною службою статистики України спостережень щодо доступності медичної допомоги у 2019–2022 роках засвідчив, що для майже 22% населення України послуги з охорони здоров'я залишалися недоступними. Так, кількість домогосподарств, у яких хто-небудь із членів за потреби не зміг отримати медичну допомогу, придбати ліки та медичне приладдя, у 2019 році становила 24,4%, у 2021 році – 19,2%, у 2022 році – 21,2%; у 2023 – 35,5% [10]. Найбільш недоступними для цих домогосподарств були стоматологічні послуги, протезування, лікування у стаціонарі. Головна причина, через яку члени домогосподарств не змогли отримати медичну допомогу, – занадто висока вартість цих послуг.

Окрім цього слід звернути увагу і на невідповідність термінів, що містяться у Законі України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» і ПКУ. Йдеться про поняття «послуга з медичного обслуговування населення (медичні послуга)» (ст. 3 [7]) і «послуги з охорони здоров'я, що постачаються закладами охорони здоров'я», який застосовується у підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 ПКУ [9]. На практиці та законодавча невизначеність призводить до неоднозначного тлумачення та застосування цих понять. Так, згідно із Законом № 2801 [7] медичне обслуговування та медичні послуги можуть надаватися як закладами охорони здоров'я – юридичними особами будь-якої форми власності та організаційно-правової форми або її відокремленими підрозділами, що забезпечують медичне обслуговування населення, так і ФОП. Проте, як вбачається з редакції підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 ПКУ [9], звільнення від сплати ПДВ поширюється на операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я та на операції з постачання послуг реабілітаційними установами для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю, що мають ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства. Отже, виходячи з положень ст. 197 ПКУ, можемо зробити висновок про те, що заклади

охорони здоров'я звільняються від сплати ПДВ у разі дотримання наступних критеріїв: а) платник податку повинен мати статус закладу охорони здоров'я, відповідно до положень чинного законодавства; б) заклад охорони здоров'я зобов'язаний мати відповідну ліцензію на надання медичних послуг; в) заклад охорони здоров'я зобов'язаний надавати медичні послуги, які відповідають їх визначенню; г) платник податку має право надавати послуги, перелік яких відсутній у абзацах «а» – «о» п. 197.1.5 ПКУ (наприклад масаж, косметологічні послуги, проведення огляду осіб з метою видачі медичного висновку на отримання права носіння зброї, водійського посвідчення, тощо – будуть оподатковуватися ПДВ). Таким чином, ФОП не мають права на отримання цієї податкової пільги.

Проте незважаючи на те, що заклади охорони здоров'я звільнені від сплати ПДВ згідно із пп. 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 ПКУ органи ДФС під час проведення перевірок, іноді, донараховують медичним закладам ПДВ та штрафні санкції. Прикладом оскарження результатів податкової перевірки щодо донарахування ПДВ та штрафних санкцій за надання медичних послуг може бути Ухвала Одеського апеляційного адміністративного суду від 26 липня 2018 року у справі № 815/263/18. У даній справі, заклад охорони здоров'я оскаржував податкове повідомлення-рішення щодо нарахування та сплати ПДВ та штрафних санкцій за надання медичних послуг. ДФС, яка проводила перевірку не визнала товариство закладом охорони здоров'я, не визнало послуги, які надавалися медичними послугами: «Оскаржуване податкове рішення про збільшення позивачу зобов'язань за ПДВ було винесене Відповідачем на підставі висновку, що послуги з охорони здоров'я, які надавалися Позивачем повинні були оподатковуватися ПДВ за ставкою 20%, так як Позивач не відноситься до закладу охорони здоров'я, а тому – не мав права застосовувати пільгу з оподаткування ПДВ встановлену п. 197.1.5 ст. 197 ПКУ, відповідно до якої визначено, що постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, звільняються від оподаткування ПДВ» [11].

Наступною формою оподаткування діяльності з надання медичних послуг є реєстрація лікаря фізичною особою-підприємцем. Враховуючи, що лікар надаватиме медичні послуги пацієнтам – фізичним особам, то він може зареєструватися платником єдиного податку другої групи та сплачувати фіксовану суму єдиного податку, станом на 1 січня 2025 року загальна сума податків становитиме 4160 грн [6]. Платники податків 2 групи не можуть надавати послуги юридичній особі, яка не є платником єдиного податку, зокрема Національній службі здоров'я. Після державної реєстрації ФОП автоматично стає на облік у ДПС України.

Більш складніша форма оподаткування буде застосовуватися до тих лікарів, які працюють зі страховими компаніями, та отримують оплату за медичні послуги саме від страхових фірм або частково від них. Враховуючи, що ПКУ забороняє ФОП на другій групі оподаткування працювати з юридичними особами, лікар має обрати, третю групу оподаткування. Перебуваючи на третій групі оподаткування, лікар буде сплачувати 5 % єдиного податку, але вже з усіх грошових коштів, які отримає від пацієнтів. При цьому, якщо такий лікар отримав кошти, відповідно до договору про медичне обслуговування населення за програмою медичних гарантій, то такий дохід оподатковується єдиним податком [12].

Ще одним суб'єктом надання медичних послуг є самозайнята особа, що здійснює незалежну професійну діяльність, тобто лікарі, які не зобов'язані реєструватись як ФОП (п. 14.1.226 ПКУ [9]). Варто зауважити, що чинне законодавство не зобов'язує лікаря, який здійснює незалежну професійну діяльність реєструватися у державного або приватного реєстратора відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» [13]. Фактом можливості здійснення незалежної професійної діяльності лікаря буде відповідна ліцензія. Фактичною датою державною реєстрацією лікаря, як особи, що має право здійснювати незалежну професійну діяльність є дата видачі Міністерством охорони здоров'я України ліцензії на право здійснювати медичну практику. Далі, лікар лише зобов'язаний подати заяву до ДПІ відповідного району і вчасно подавати звіти, які визначені для осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність та сплачувати податки. Водночас на практиці виникають спори щодо неправомірності нарахування ДПС боргу (недоїмки) з єдиного внеску таким особам (Справа № 520/3679/19 за адміністративним позовом ОСОБА_3 до Головного управління ДФС у Харківській області про визнання протиправною та скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску в розмірі 7587,38 грн від 04 березня 2019 року № Ф-10481-17; Справа № 520/3017/19 за адміністративним позовом ОСОБА_13 до Головного управління ДФС у Харківській області про визнання протиправною та скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки) від 26 листопада 2018 року № Ф-993-25 з єдиного внеску в сумі 6173,84 грн станом на 31 жовтня 2018 року тощо) [14].

Наведене вище свідчить про доцільність чіткого розмежування суб'єктів – надавачів медичних послуг самозайнятих осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність (лікарів) і ФОПів в частині оподаткування їх доходів і сплати ними податків.

Також звертаємо увагу і на те, що згідно з пунктом 15 частини першої статті 7 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» [15] ліцензуванню підлягає медична практика, проте законодавством це поняття не визначено. Ці відносини врегульовано підзаконним актом. Так, пунктом 4 Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики [16] встановлено, що господарська діяльність з медичної практики (далі – медична практика) – вид господарської діяльності у сфері охорони здоров'я, який провадиться закладами охорони здоров'я та фізичними особами – підприємцями з метою надання медичної допомоги та медичного обслуговування на підставі ліцензії . Отже, в цьому випадку на законодавчому рівні не дотримано єдиного підходу до визначення, зокрема, переліку термінів та понять, що вживаються в законодавстві про охорону здоров'я та про ліцензування видів господарської діяльності.

Дія Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики [3] поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правової форми та фізичних осіб – підприємців, які провадять господарську діяльність з медичної практики. Органом ліцензування господарської діяльності з медичної практики відповідно до пункту 15 переліку органів ліцензування, затвердженого постановою КМУ «Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» [16], є МОЗ. У ході проведення перевірки Рахункової палати в 2023 році було встановлено, що МОЗ України не забезпечив формування та не вів Ліцензійний реєстр з медичної практики внаслідок чого база ліцензіатів з медичної практики є технічно застарілою і потребує програмно-технічного удосконалення. Також у ході перевірки було виявлено 25 суб'єктів господарювання у Вінницькій області, які, за даними МОЗ, мали чинну ліцензію але щодо яких до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань внесено відомості про державну реєстрацію припинення. Наслідком зазначеного вище є ризики, які виникли у зв'язку із використанням ліцензій строк дії яких закінчився при провадженні ліцензіатами незаконної діяльності без державної реєстрації та обліку

в територіальних органах ДПС, а отже, й ризики втрати надходжень до державного бюджету за рахунок необґрунтованого застосування податкової пільги [10]. Окрім цього було встановлено, що у Ліцензійному реєстрі МОЗ з медичної практики не оприлюднювалась інформація, яка містилась в рішеннях МОЗ про видачу ліцензії, щодо ліцензованих видів спеціальностей з медичної практики і місця провадження господарської діяльності з медичної практики, що створило ризики необґрунтованого отримання суб'єктами господарювання податкової пільги за окремими місцями провадження діяльності, а отже, й ризики втрати надходжень до державного бюджету. Також, під час аналізу в ГУ ДПС у Дніпропетровській області виявлено невідповідність назв трьох суб'єктів господарювання, які отримали ліцензію, назвам створених ними закладів охорони здоров'я, а також випадки провадження господарської діяльності з надання послуг з медичної практики за адресами, які не відповідають вказаному місцю провадження такої діяльності [10].

Окремо звертаємо увагу на висновок суду апеляційної інстанції щодо відсутності у органів ДФС повноважень перевіряти дотримання ліцензійних умов закладом охорони здоров'я. Так суд зробив наступний висновок: «Крім того, заслуговують на увагу доводи Позивача стосовно відсутності компетенції у Відповідача на перевірку дотримання Позивачем ліцензійних умов провадження діяльності з медичної практики та встановлення невідповідності чи порушення таких умов .Відповідно до частини 7 статті 19 Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 № 222-УІІІ здійснення контролю за додержанням ліцензіатами вимог ліцензійних умов здійснюють у межах своїх повноважень органи ліцензування шляхом проведення планових і позапланових перевірок. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» № 609 від 5 серпня 2015 р., органом ліцензування з медичної практики є МОЗ України. Тобто органом уповноважений на здійснення перевірки дотримання ліцензійних умов є МОЗ України. Відповідно ж до підпункту19-1.1.4.пункту19-1.1статті19-1тапідпункту20.1.10. пункту 20.1 статті 20 ПКУ контролюючий орган відповідач, як контролюючий орган лише має право здійснення контролю за лише за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, а не самих ліцензійних умов» [11].

Висновки. На підставі аналізу законодавства та нормативно-правових актів виокремлено суб'єктів надання медичних послуг. До них віднесено: заклади охорони здоров'я; реабілітаційні заклади; фізичні особи-підприємці; особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

Встановлено, що проведення медичної реформи в Україні стимулювало розвиток підприємництва у сфері охорони здоров'я і, відповідно, збільшення кількості платників ПДВ, а також обсягів проведених ними операцій з постачання медичних послуг, і, як наслідок, збільшення сум податкових пільг.

Звернуто увагу на невідповідність термінів, що містяться у Законі України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» і ПКУ. Йдеться про поняття «послуга з медичного обслуговування населення (медичні послуга)», яке визначено у Законі України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» і «послуги з охорони здоров'я, що постачаються закладами охорони здоров'я», який застосовується у підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 ПКУ. Встановлено, що Податковий кодекс не містить визначення поняття «послуги з охорони здоров'я, що постачаються закладами охорони здоров'я», який застосовується у підпункті 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу, що призводить до його неоднозначного тлумачення та застосування.

Встановлено, що ФОП – надавачі медичних послуг не звільняються від сплати ПДВ оскільки не відповідають визначеним у підпункті 197.1.5 пункті 197.1 статті 197 ПКУ критеріям.

Доведено, що норми підпункту 197.1.5 пункту 197.1 статті 197 Податкового кодексу України щодо застосування податкової пільги з ПДВ за операціями з постачання послуг з охорони здоров'я є недосконалими. Зокрема, у цьому підпункті чітко не визначені можливості застосування зазначеної пільги ФОП, які провадять діяльність з медичної практики на підставі відповідної ліцензії, а також використовуються поняття, не передбачені законодавством, зокрема «послуга з охорони здоров'я», «поліпшене сервісне обслуговування у медичних закладах», що призводить до неоднозначного трактування його положень та ускладнює контроль за правомірністю застосування цієї податкової пільги.

Встановлено, що на законодавчому рівні не визначено «поняття медична практика», яка відповідно до Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності» підлягає ліцензуванню. Це поняття розкрито тільки у Ліцензійних умовах провадження господарської діяльності з медичної практики, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 № 285, які є підзаконним актом.

Акцентовано увагу на тому, що база даних ліцензіатів з медичної практики, за наповнення і супроводження якої відповідає МОЗ України, є технічно застарілою і потребує програмно-технічного удосконалення. Наразі інформація про кількість ліцензіатів є недостовірною і як наслідок, мали місце ризики використання ліцензій у подальшому при провадженні ліцензіатами незаконної діяльності без державної реєстрації та обліку в територіальних органах ДПС, а отже, й ризики втрати надходжень до державного бюджету за рахунок необґрунтованого застосування податкової пільги

Встановлено, що у Ліцензійному реєстрі МОЗ з медичної практики не оприлюднювалась інформація, яка містилась в рішеннях МОЗ про видачу ліцензії, щодо ліцензованих видів спеціальностей з медичної практики і місця провадження господарської діяльності з медичної практики, що створило ризики необґрунтованого отримання суб'єктами господарювання податкової пільги за окремими місцями провадження діяльності, а отже, й ризики втрати надходжень до державного бюджету.

Перспективним напрямом подальшого дослідження, на нашу думку, є обґрунтування пропозицій щодо удосконалення механізму правового регулювання оподаткування медичних послуг.

ЛІТЕРАТУРА

1. Приватно-правові засади захисту прав людини у соціальній державі: монографія/за заг. ред І.В. Чеховської. Ірпінь: *Державний податковий університет*. 2023. 566 с.

2. Чеховська І. В. Медичне право України: навчальн. посіб. / І. В. Чеховська. – Ірпінь : *Університет ДФС України*, 2020. – 480 с.

3. Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з медичної практики: постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2016 р. № 285. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України. URL:* https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/285-2016-%D0%BF#Text

4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2120-IX. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України. URL:* https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text

5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 № 2173-IX. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України. URL:* https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text

6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану: Закон України від 10.10.2024 р. № 4015-IX. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України. URL:* https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-IX#Text

7. Основи законодавства України про охорону здоров'я: Закону України від 19.11.1992. № 2801-XII. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України. URL*: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2801-12#Text

8. Які податки буде платити ФОП у 2025 році: ЄСВ, єдиний податок та військовий збір. Сайт *7eminar.ua* . URL: https://7eminar.ua/events/4276/9644

9. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010. № 2755-VI. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

10. Рахункова палата. Рішення від 28 лютого 2023 року № 4-1. URL: http://www.rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/4-1_2023/R_RP_4-1_2023.pdf

11. Оподаткування медичних клінік, закладів охороно здоров'я та приватних лікарів: ПДВ, прибуток, судова практика. *Сайт allTax Юридичні та податкові радники*. URL: http://alltax.ua/pres-tsentr/publikatsii/380-opodatkuvannya-medichnikh-klinik-zakladiv-okhorono-zdorov-ya-ta-privatnikh-likariv-pdv-pributok-sudova-praktika

12. Державна податкова служба України. Індивідуальна податкова консультація. від 30.04.21 р.№ 1792/ІПК/11-28-24-01-12. URL: https://uteka.ua/ua/publication/news-14-ezhednevnyj-buxgalterskij-obzor-39-vklyuchayutsya-li-v-doxod-edinshhika-sredstva-poluchennye-ot-okazannyx-medicinskix-uslug

13. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text

14. Рішення Верховного Суду від 02.09.2019 № П3/9901/10/19 (№520/3939/19) – щодо оподаткування самозайнятої особи яка одночасно зареєстрована як ФОП. *Сайт. Судова влада України*. URL: https://supreme.court.gov.ua/supreme/pro_sud/zrazkova-sprava/zs_9901_10_19

15. Про ліцензування видів господарської діяльності: Закон України від 02.03. 2015 р. № 222-VIII. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19#Text

16. Про затвердження переліку органів ліцензування та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: постанова Кабінету Міністрів України від 05.2015 р. № 609. *База даних (БД) «Законодавство України» / Верховна Рада (ВР) України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/609-2015-%D0%BF#Text