

ZDRAVSTVENE STORITVE IN OPROSTITVE PLAČILA DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-1/2008, 23. 1. 2008

Davčni zavezanec se je na nas obrnil s prošnjo, da izdamo mnenje glede uveljavljanja oprostitev plačila DDV za zdravstvene storitve, ki jih opravlja, in sicer: preiskave za dokazovanje bakterijskih povzročiteljev bolezni in druge preiskave za bolnišnice in zdravstvene domove, laboratorijske analize krvi in urina na prisotnost alkohola, mamil, psihoaktivnih zdravil, DNK preiskave v zadevah spornih očetovstev in pri kaznivih dejanjih za sodišča in podobno. V zvezi s tem sprašuje:

Ali so navedene zdravstvene storitve oproščene plačila DDV?

Plačila DDV so oproščene zdravstvene storitve, ki se opravijo z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja, kot so na primer preiskave, ki jih naročajo bolnišnice v okviru zdravljenja bolnika.

Oproščene dejavnosti v javnem interesu opredeljuje Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) v 42. členu. Na podlagi prve in druge točke prvega odstavka tega člena so oproščene plačila DDV:

1. bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba in z njo neposredno povezane dejavnosti, ki jih kot javno službo opravljajo javni zdravstveni zavodi ali druge osebe na podlagi koncesije;
2. zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti.

Navedene zakonske določbe natančneje pojasnjuje Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – Pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07 in 120/07). Na podlagi 60. člena Pravilnika se med bolnišnično in izvenbolnišnično zdravstveno oskrbo in z njo neposredno povezane dejavnosti iz 1. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, pod pogojem, da jih kot javno službo opravljajo javni zdravstveni zavodi ali druge osebe na podlagi koncesije, uvrščajo:

- bolnišnična zdravstvena dejavnost pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.10;
- izvenbolnišnična zdravstvena dejavnost pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.2;
- zobozdravstvena dejavnost pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.23, razen zobne protetike, ki jo izdelata zobozdravnik, ki se uvršča v okvir 4. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.

V skladu z 61. členom Pravilnika se med zdravstveno oskrbo iz 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, pod pogojem, da jo opravljajo zdravstveni delavci v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti, uvrščajo dejavnosti iz 60. člena Pravilnika in samostojne zdravstvene dejavnosti pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.909, razen dejavnosti zobnih tehnikov (ki se uvršča v okvir 4. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1) in prevozov z rešilnimi avtomobili, helikopterji ali drugimi vozili, z zdravstvenim osebjem ali brez njega (ki se uvršča v okvir 15. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1).

Iz pojasnila Statističnega urada Republike Slovenije, z dne 8. 1. 2008, izhaja, da po Standardni klasifikaciji dejavnosti v podrazred 86.909 – Druge zdravstvene dejavnosti, spadajo dejavnosti za človekovo zdravje, ki se ne opravljajo v bolnišnicah ali ki jih ne opravljajo zdravniki, temveč zdravstveni delavci, usposobljeni za delo s pacienti. Sem spada na primer zdravstvena nega, dejavnost babic, fizioterapija in medicinska masaža, delovna terapija, optometrija, dietetika, psihoterapija, dejavnost medicinskih

laboratorijev in radiološke tehnike. V ta okvir pa na primer ne spada dejavnost nemedicinskih laboratorijev.

Po pojasnilu Statističnega urada RS se laboratorijske preiskave in obdukcije, ki jih opravi davčni zavezanec razvrščajo v podrazred 86.909 – Druge zdravstvene dejavnosti.

Pri določanju oprostitev plačila DDV za zdravstvene storitve je treba upoštevati, da niso oproščene vse zdravstvene storitve. Pri določanju oprostitev plačila DDV je za vsako posamezno zdravstveno storitev treba presoditi ali spada med zdravstveno oskrbo iz prve in druge točke prvega odstavka 42. člena ZZDV-1, pri tem pa je treba upoštevati namen oprostitev, kot izhaja iz Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva Sveta 112).

Oprostitve zdravstvenih storitev Direktiva Sveta 112 ureja v členu 132(1), v točkah (b) in (c). V skladu s členom 132(1)(b) te direktive države članice oprostitjo zlasti bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih zagotavljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste. Člen 132(1)(c) pa določa oprostitve zdravstvene oskrbe pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica. Določbe ZZDV-1 so usklajene z Direktivo Sveta 112.

Po določbah ZZDV-1 je oproščena bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba in z njo neposredno povezane dejavnosti, ki jih kot javno službo opravljajo javni zdravstveni zavodi ali druge osebe na podlagi koncesije. Poleg tega pa na podlagi 2. točke prvega odstavka 42. člena ZZDV-1 tudi zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti. Za storitve, oproščene po drugi točki prvega odstavka 42. člena ZZDV-1 torej ni potrebno, da jih opravijo javni zdravstveni zavodi ali osebe s koncesijo. V skladu s podrobnejšo razlago Pravilnika se med zdravstveno oskrbo iz 2. točke prvega odstavka 42. člena ZZDV-1, pod pogojem, da jo opravljajo zdravstveni delavci v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti, uvrščajo dejavnosti iz 60. člena Pravilnika (bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba in z njo neposredno povezane dejavnosti) in samostojne zdravstvene dejavnosti pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.909. Pri tem se zastavlja vprašanje glede razumevanja besedne zveze »ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti«. Kot je že navedeno, je Davčna uprava že večkrat pojasnila, da besedna zveza »zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti« zajema vse subjekte, ki opravljajo zdravstveno dejavnost (ne samo zasebniki), ter razpolagajo z ustrežno izobrazbo in usposobljenostjo kadra. Zajeti so torej vsi subjekti, ki opravljajo zdravstveno dejavnost, ne glede na pravno-organizacijsko obliko.

Iz navedenega izhaja, da so zdravstvene storitve, ki jih izvaja davčni zavezanec lahko oproščene plačila DDV na podlagi zgoraj navedene zakonske določbe, vendar pa je potrebno vsako posamezno storitev presoditi z vidika namena oprostitev, kot izhaja iz Direktive Sveta 112, načel sistema DDV ter že sprejetih odločitev v sodbah Sodišča ES, v katerih je sodišče presoјalo obseg oprostitev zdravstvenih storitev.

V skladu s sodno prakso Sodišča ES **je potrebno oprostitve iz člena 132 Direktive Sveta 112 namreč razlagati strogo, ker so izjema od splošnega načela**, v skladu s katerim se davčnemu zavezancu obračuna DDV na vsako storitev, ki jo opravi za plačilo. Vendar mora biti razlaga izrazov, ki jih uporablja ta določba, v skladu z nameni navedenih oprostitev in mora spoštovati zahteve načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. **V skladu z odločitvami sodišča je skupni namen oprostitev iz člena 132(1)(b) in (c) Direktive sveta 112 znižanje**

stroškov zdravljenja (sodba v zadevi Dornier C-45/01, točka 43 in sodba v zadevi Dr Peter L d Ambrumenil C-307/01, točka 58).

V sodbi Dornier, C-45/01 Sodišče ES razlaga, da se pojma „zunajbolnišnična zdravstvena oskrba« iz člena 132(1)(b) Direktive sveta 112 in »zdravstvena oskrba« iz točke (c) istega odstavka nanaša na zdravstvene storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, negovanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav. **To pomeni, da po navedeni direktivi niso oproščene vse zdravstvene storitve, ampak le tiste, katerih namen je postavitve diagnoze, negovanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav.**

V zadevi Unterpertinger, C-212/01 je sodišče presojalo, ali je storitev sestave poročila o zdravstvenem stanju, ki ga napiše zdravnik za osebe, ki se poskušajo invalidsko upokojiti, oproščena zdravstvena storitev. **Sodišče je odločilo, da storitev sestave poročila o zdravstvenem stanju, ki ga napiše zdravnik za osebe, ki se poskušajo invalidsko upokojiti, ne spada med oproščene zdravstvene storitve, saj mora storitev, da bi lahko bila oproščena plačila DDV imeti terapevtski namen.**

Glede tega, da morajo oproščene zdravstvene storitve imeti terapevtski namen, je treba opozoriti, da ni mišljen terapevtski namen storitev v ožjem pomenu besedne zveze.

Kot izhaja iz sodbe Unterpertinger, C-212/01, so lahko tudi zdravstvene storitve, ki se opravljajo preventivno, oproščene plačila DDV. Sodišče razlaga, da tudi če osebe, za katere se opravijo preiskave in drugi preventivni medicinski posegi, nimajo nobene bolezni ali zdravstvene težave, je vključitev navedenih storitev v pojma »zunajbolnišnična zdravstvena oskrba« in »zdravstvena oskrba« dejansko v skladu z namenom znižanja stroškov zdravljenja, ki je skupen oprostitev zdravstvenih storitev. Zdravstvene storitve, ki se opravijo z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja, so zato oproščene v skladu s členom 132 (1)(b) in (c) Direktive Sveta 112.

V zadevi L.u.P. GmbH, C-106/05 je sodišče presojalo ali so medicinske preiskave, ki jih po naročilu splošnega zdravnika opravi laboratorij zasebnega prava zunaj zdravstvene institucije, oproščene plačila DDV. Po mnenju sodišča medicinske preiskave, ki jih, kot v tem primeru, naročijo splošni zdravniki v okviru zdravljenja, ki ga opravljajo, prispevajo k ohranjanju zdravja, ker kot vsaka preventivna zdravstvena storitev omogočajo opazovanje in pregled pacientov, preden so potrebni diagnoza, negovanje ali zdravljenje morebitne bolezni.

Sodišče poudarja, da je pri določanju oprostitev plačila DDV treba upoštevati načelo davčne nevtralnosti, po katerem morajo biti podobne storitve, ki so si konkurenčne, glede DDV obravnavane enako. Načelo nevtralnosti se dejansko ne bi spoštovalo, če bi se za medicinske preiskave, ki jih naročijo splošni zdravniki, uporabljala drugačna ureditev DDV glede na kraj, kjer se opravijo, medtem ko bi bila njihova kakovost glede na izobrazbo zadevnih ponudnikov storitev enaka.

Sodišče je v tej zadevi odločilo, da se za medicinske preiskave, ki jih opravijo laboratoriji zasebnega prava, katerih namen sta preventivno opazovanje in pregled pacientov, lahko uporabi oprostitev za zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo iz člena 132(1)(b) Direktive sveta 112. Sodišče napotuje, da je treba preveriti pod katerimi pogoji ta določba omogoča takšno oprostitev. Iz člena 132(1)(b) Direktive Sveta 112 izhaja, da morajo biti laboratoriji zasebnega prava, ki spadajo pod pojem „druge ustanove podobne vrste“ iz te določbe, „uradno priznani“, da bi bili oproščeni na njeni podlagi. Člen 132(1)(b) Direktive Sveta 112 pogojev in načinov tega priznanja ne določa podrobno. Načeloma je torej določanje pravil, v skladu s katerimi se tako priznanje lahko dodeli ustanovam, ki ga zahtevajo, pristojnost nacionalnega prava posamezne države članice. Poleg tega člen 133 Direktive Sveta 112 državam članicam omogoča, da osebam, ki niso osebe javnega prava, dovolijo oprostitev ob spoštovanju enega od pogojev,

navedenih v nadaljevanju te določbe. Iz besedila člena 132(1)(b) Direktive Sveta 112 izhaja, da se pogoji iz točke 133 člena lahko uporabljajo le za medicinske storitve, ki spadajo pod člen 132(1)(b), in ne za zdravstveno oskrbo, ki je oproščena na podlagi (1)(c) istega člena. **Poleg tega zadnja navedena določba za oprostitev zdravstvene oskrbe ne določa pogoja statusa osebe javnega prava ali da osebo oziroma ustanovo, ki ponuja oskrbo, prizna zadevna država članica, temveč pogoj, da se ta zdravstvena oskrba daje znotraj medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli nacionalna ureditev.**

Kot je že navedeno, so po določbah ZDDV-1 **zdravstvene storitve, ki jih izvaja davčni zavezanec lahko oproščene plačila DDV na podlagi druge točke prvega odstavka 42. člena**, če imajo opravljene storitve terapevtski namen. Tako torej niso oproščene plačila DDV vse zdravstvene storitve, ki jih opravi zavezanec, temveč je vsako posamezno storitev treba presoditi z vidika namena oprostitve, načel sistema DDV ter že sprejetih odločitev v sodbah sodišča ES. Izmed storitev, ki jih opravlja davčni zavezanec, so tako lahko oproščene plačila DDV le zdravstvene storitve, ki se opravijo z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja, kot so na primer preiskave, ki jih naročajo bolnišnice, zdravstveni domovi v okviru zdravljenja bolnika. Storitve, ki pa nimajo terapevtskega namena, ampak so opravljene v druge namene, kot na primer DNK testi za ugotavljanje očetovstva ali preiskave za potrebe sodišč in Ministrstva za notranje zadeve, pa niso oproščene plačila DDV. Po določbah ZDDV-1 so namreč oproščene le zdravstvene storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, negovanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav.