

IZRAČUN ODBITNEGA DELEŽA DDV V JAVNIH ZDRAVSTVENIH ZAVODIH

Pojasnilo DURS, št. 4230-1463/2011, 16. 3. 2011

Prejeli smo vprašanje glede izračunavanja odbitnega deleža DDV v javnih zdravstvenih zavodih. Zdravstveni zavodi opravljajo pretežno storitve, ki so v skladu z 42. členom Zakona o davku na dodano vrednost oproščene plačila DDV. Poleg tega opravljajo tudi obdavčljivo dejavnost in nekateri beležijo tudi velik delež neobdavčljivega prometa za katerega prejema plačila ministrstev. V zvezi z vašim vprašanjem, ali zdravstveni zavodi v imenovalec enačbe za izračun odbitnega deleža vključijo tudi neobdavčen promet, pojasnjujemo:

Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB-3) v 63. členu določa, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih **obdavčenih transakcij in oproščenih transakcij s pravico do odbitka DDV**.

Odbitni delež v skladu z določili 65. člena ZDDV-1 izračunavajo tisti davčni zavezanci, ki opravljajo transakcije, pri katerih je DDV odbiten in oproščene transakcije, pri katerih DDV ni odbiten. Prvi odstavek 65. člena ZDDV-1 določa, da se, kadar davčni zavezanci sočasno opravljajo obdavčene transakcije, pri katerih je DDV odbiten, in oproščene transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, odbitek prizna samo za del DDV, ki se pripiše obdavčenim transakcijam.

Po drugem odstavku 65. člena ZDDV-1 se v imenovalec odbitnega deleža vključijo subvencije, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev iz prvega odstavka 36. člena tega zakona.

Odbitni delež se izračuna tako, da se v števcu enačbe za izračun odbitnega deleža navede skupni znesek letnega prometa, brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten na podlagi 63. člena ZDDV-1, v imenovalcu pa skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki je zajet v števcu in znesek transakcij, od katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami (razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev). V imenovalec ulomka za izračun odbitnega deleža se tako vključijo tudi prave subvencije in dotacije.

V zvezi z vključevanjem subvencij v izračun odbitnega deleža je treba glede odbitka DDV pri različnih davčnih zavezancih upoštevati:

- če davčni zavezanec opravlja le obdavčene transakcije in prejme prave subvencije, ne izračunava odbitnega deleža iz 65. člena ZDDV-1. Pri tem je treba paziti, če se prejete subvencije nanašajo na opravljanje neobdavčljive dejavnosti (na primer: neobdavčljive dejavnosti iz petega odstavka 5. člena ZDDV-1), potem mora davčni zavezanec ugotavljati odbitek DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost na podlagi ključa, ki ga določi v svojih aktih;
- če davčni zavezanec opravlja obdavčene in oproščene transakcije in izračunava odbitni delež, v imenovalec odbitnega deleža vključi le prave subvencije, ne pa tudi »neprave« subvencije, ki pomenijo plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitve;
- če subvencija pomeni plačilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, se obravnava v skladu z določbami ZDDV-1 kot obdavčen ali oproščen promet, saj so dobave blaga in storitve tiste, ki so predmet DDV, in ne plačila, izvedena kot nasprotna dajatev zanje.

Odbitni delež v skladu s 65. členom ZDDV-1 izračunavajo tisti davčni zavezanci, ki opravljajo transakcije, pri katerih je DDV odbiten in oproščene transakcije, pri katerih

DDV ni odbiten. Ostali zavezanci, ki poleg transakcij, pri katerih je DDV odbiten, ne opravljajo oproščenih transakcij, temveč neobdavčljive transakcije, morajo v svojih aktih določiti ključ za izračun deleža odbitka. Za ključ lahko med drugim določijo tudi znesek opravljenega prometa, kar dejansko pomeni, da izračunavajo delež odbitka na podoben način, kot je predpisan v 65. členu ZDDV-1.

Iz navedenega izhaja, da zdravstveni zavodi, ki opravljajo oproščen in obdavčen promet ter v zvezi s tem prometom prejemajo subvencije, v imenovalec enačbe za izračun odbitnega deleža vključijo tudi letni znesek sredstev, prejetih iz proračuna za izvedbo različnih projektov. Tisti, ki poleg obdavčljive opravljajo tudi neobdavčljivo dejavnost (kadar osebe javnega prava opravljajo neobdavčljive dejavnosti kot organi oblasti na podlagi petega odstavka 5. člena ZDDV-1) morajo v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ES v svojih aktih določiti ključ, na podlagi katerega ugotovijo delež DDV, ki se nanaša na obdavčljivo dejavnost. Kot je že navedeno, za ključ lahko med drugim določijo tudi znesek opravljenega prometa, kar dejansko pomeni, da izračunavajo delež odbitka na podoben način, kot je predpisan v 65. členu ZDDV-1.