

ZDRAVSTVENE STORITVE IN OPROSTITEV DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-293790/2012-2, 13. 6. 2012

Prejeli smo vprašanje, ali so storitve, ki jih opravlja laboratorij oproščene plačila DDV. Laboratorij opravlja testiranje hormonov iz vzorcev sline, krvne preiskave za toleranco na hrano v serumu in druge storitve. Na vprašanje, ali so storitve oproščene plačila DDV, odgovarjamo:

Plačila DDV so oproščene zdravstvene storitve, ki se opravijo z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja. Storitve, ki jih bo opravljal laboratorij so oproščene plačila DDV na podlagi druge točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.

Oproščene dejavnosti v javnem interesu določa Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11) 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. Zakonske določbe natančneje pojasnjuje Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – Pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11) v 60. členu, ki določa, da 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). 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.

Iz navedenih pravnih podlag izhaja, da je poleg bolnišnične in izvenbolnišnične zdravstvene oskrbe in z njo neposredno povezane dejavnosti, ki jih kot javno službo opravljajo javni zdravstveni zavodi ali druge osebe na podlagi koncesije, na podlagi 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 oproščena tudi zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti. Za storitve,

oproščene po drugi točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-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 ZDDV-1, pod pogojem, da jo opravljajo zdravstveni delavci v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti, uvrščajo bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba in z njo neposredno povezane dejavnosti ter 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«. 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 ustrezno izobrazbo in usposobljenostjo kadra. Zajeti so torej vsi subjekti, ki opravljajo zdravstveno dejavnost, ne glede na pravno-organizacijsko obliko.

V zadevi L.u.P. GmbH, C-106/05 je Sodišče Evropskih Skupnosti 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 oprostitve plačila DDV treba upoštevati načelo davčne nevtralnosti, po katerem morajo biti podobne storitve, ki so si konkurenčne, glede DDV obravnavane enako obravnavane. 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 oprostitve za zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo iz člena 132(1)(b) Direktive sveta 112.**

V zadevi Future Health Technologies Ltd, C-86/09, je sodišče odločilo, da če je namen storitev, ki obsegajo dobavo medicinske opreme za odvzem krvi iz popkovnice novorojenčkov ter analizo in obdelavo te krvi in po potrebi shranjevanje izvornih celic iz te krvi za morebitno prihodnjo terapevtsko uporabo, le zagotovitev vira teh celic za zdravljenje v negotovem primeru, v katerem bi postal vir potreben, **in ne postavljanje diagnoze, obravnave ali zdravljenje bolezni oziroma zdravstvenih težav, take dejavnosti, obravnavane skupaj ali ločeno, niso zajete ne s pojmom »bolnišnična in zdravstvena oskrba« iz člena 132(1)(b) Direktive 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne s pojmom zdravstvena oskrba oseb iz člena 132(1)(c) te direktive.** Glede analize krvi iz popkovnice bi bil drugačen sklep mogoč le, če bi se ta analiza dejansko nanašala na postavitve medicinske diagnoze, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Vsako posamezno storitev, ki jo bo opravljal laboratorij, je treba presoditi, ali se uvršča med zdravstvene storitve iz druge točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.

Od Statističnega urada RS smo prejeli pojasnilo, da storitve, ki ste jih navedli v dopisu, to je testiranje hormonov iz vzorcev sline, krvne preiskave za toleranco na hrano v serumu, alergije na AB in druge storitve. aditive, konzervanse - v serumu, presejalne teste za DS – PAPP-AA/beta, ščitniške hormone, bakterijske in glivične okužbe – PTC v serumu, kardiovaskularne bolezni, spadajo v podrazred SKD 2008 86.909 - Druge zdravstvene dejavnosti.

Iz navedenega izhaja, da so zdravstvene storitve, ki jih bo izvajal laboratorij, oproščene plačila DDV na podlagi 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.