



## **DDV obravnava zdravstvenih storitev**

### **Pojasnilo FURS, št. 4230-193/2017-1, z dne 24. 3. 2017**

Oproščene dejavnosti v javnem interesu opredeljuje Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13– ZIPRS1415, 86/14 in 90/15, v nadaljevanju ZDDV-1) v 42. členu. Davčni zavezanci, ki opravijo transakcije, navedene v 42. členu ZDDV-1, od teh transakcij ne obračunajo DDV, po drugi strani pa nimajo pravice, da uveljavljajo odbitek DDV, ki so ga plačali pri nabavi blaga ali prejemu storitev, ki jih uporabljajo za namene opravljanja dejavnosti, oproščene plačila DDV po tej določbi.

Pri določanju oprostitev plačila DDV je za vsako posamezno zdravstveno storitev treba (kumulativno):

- presoditi, ali spada med storitve iz 1. in 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1. Za razlago uvrščanja storitev v ustrezno šifro standardne klasifikacije dejavnosti – SKD 2008 je pristojen Statistični urad Republike Slovenije - SURS;
- upoštevati namen oprostitev, kot izhaja iz Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju Direktiva o DDV). Oprostitev zdravstvenih storitev urejata člena 132 (1)(b) in (c) Direktive o DDV (določbi preneseni v 1. in 2. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1). Iz sodne prakse Sodišča EU izhaja, da so po Direktivi o DDV oproščene tiste zdravstvene storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, negovanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav.

V skladu s sodno prakso Sodišča EU je treba oprostitev iz člena 132 Direktive o DDV 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 pa mora biti razlaga izrazov, ki jih uporablja ta določba, v skladu z nameni navedenih oprostitev.

Zdravstvene storitve, ki po DDV zakonodaji izpolnjujejo pogoje za oprostitev plačila DDV, so oproščene plačila DDV, ne glede na to, ali jih naroča fizična oseba, posrednik ali zdravnik.

V skladu s 1. in 2. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 je plačila DDV 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;
- zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti.

Navedene določbe natančneje pojasnjuje Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (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, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16 in 45/16, v nadaljevanju PZDDV).

Na podlagi 60. člena PZDDV 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.

Nadalje PZDDV v 61. členu določa, da 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 PZDDV 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). Med zdravstveno oskrbo iz 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 se uvrščajo dejavnosti pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.901, ki se opravljajo v skladu z zakonom, ki ureja zdravilstvo.

V skladu z 2. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 pa je plačila DDV oproščena tudi zdravstvena oskrba, 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. Za storitve, oproščene plačila DDV po 2. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 torej ni pogoj, da jih opravijo javni zdravstveni zavodi ali osebe s koncesijo.

Drugi odstavek 42. člena ZDDV-1 določa, da dobava blaga in storitev ni oproščena plačila DDV v skladu s 1. točko prvega odstavka tega člena, če ta ni nujna za transakcije, ki so oproščene plačila DDV oziroma je oproščene dejavnosti mogoče opravljati brez te dobave, ali pa je osnovni namen dobave, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam davčnih zavezancev, ki obračunavajo DDV.

Po 3. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 je plačila DDV oproščena oskrba s krvjo in krvnimi pripravki, materinim mlekom ter človeškimi organi za presajanje.

V skladu s 4. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 so plačila DDV oproščene storitve zobnih tehnikov in zobna protetika, ki jo izdelata zobni tehnik oz. zobozdravnik.

PZDDV v 62. členu določa, da se med storitve zobnih tehnikov in zobno protetiko iz 4. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 se uvrščajo:

- dejavnost zobnih higienikov pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.909;
- izdelovanje umetnih zob, zobnih protez in naprav, ki jih izdelujejo zobozdravniki pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.23 in zobotehniki pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: C/32.50.

ZDDV-1 v 15. točki prvega odstavka 42. člena tudi določa, da so plačila DDV oproščeni reševalni prevozi bolnih ali poškodovanih oseb v, za te namene, posebej prirejenih vozilih in plovilih, ki jih uporabljajo pooblašene osebe.

Po 70. členu PZDDV so reševalni prevozi bolnih ali poškodovanih oseb iz 15. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 prevozi, ki so, z zdravstvenim osebjem ali brez njega, opravljeni z rešilnimi

avtomobili, helikopterji, drugimi vozili ali plovili, ki so za te namene posebej prirejani (šifra standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.909).

Določba 43. člena ZDDV-1 pod določenimi pogoji dopušča oprostitev plačila DDV tudi drugim davčnim zavezancem (osebam, ki niso osebe javnega prava), ki opravljajo zdravstvene storitve, za katere je oprostitev DDV določena v 1. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, če je v vsakem posameznem primeru dobave izpolnjen eden ali več naslednjih pogojev:

- njihov cilj ni doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, temveč ga morajo nameniti za nadaljnje opravljanje ali izboljšanje storitev;
- jih upravljajo in vodijo večinoma prostovoljci, ki sami ali preko drugih oseb niso posredno ali neposredno udeleženi v rezultatih teh dejavnosti;
- zaračunavajo cene, ki jih odobrijo pristojni organi, ali cene, ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev cen, cene, ki so nižje, kot jih za podobne storitve zaračunavajo davčni zavezanci, ki obračunavajo DDV;
- ni verjetno, da oprostitev DDV za te storitve izkrivlja konkurenco, na primer postavlja v slabši položaj davčne zavezance, ki obračunavajo DDV.

Osebe, ki izpolnjujejo pogoje za oprostitev plačila DDV po 43. členu ZDDV-1 lahko le to uveljavljajo na podlagi predhodne priglasitve, ki jo predložijo davčnemu organu v elektronski obliki. Poudarjamo, da za storitve, za katere je oprostitev plačila DDV določena z 2., 4. in 15. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, priglasitev po 43. členu ZDDV-1 ni možna.

V nadaljevanju, tudi na podlagi sodne prakse Sodišča EU, pojasnjujemo navedene oprostitve na nekaterih primerih.

#### 1. Zdravstvena oskrba

V skladu z odločitvami Sodišča EU je skupni namen oprostitev iz člena 132 (1)(b) in (c) Direktive o DDV znižanje stroškov zdravljenja.

Sodišče EU je v zadevi C-45/01 razložilo, da se pojma „zunajbolnišnična zdravstvena oskrba« iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV 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 so po navedeni direktivi oproščene tiste zdravstvene storitve, katerih namen je postavitve diagnoze, negovanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav.

Sodišče EU je v zadevi C-212/01 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 razložilo, 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. Tako so na primer 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, pa niso oproščene plačila DDV.

Sodišča EU je v zadevi C-212/01 presojalo tudi, ali so lahko zdravstvene storitve, ki se opravljajo preventivno, oproščene plačila DDV. 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 plačila DDV.

V zadevi C-106/05 je Sodišče EU presojalo, ali so medicinske preiskave, ki jih po naročilu splošnega zdravnika opravi laboratorij zasebnega prava zunaj zdravstvene institucije, oproščene plačila DDV. Po mnenju Sodišča EU 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 EU 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 EU 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 o DDV. Sodišče napotuje, da je treba preveriti, pod katerimi pogoji ta določba omogoča takšno oprostitev. Iz člena 132(1)(b) Direktive o DDV 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 o DDV 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 o DDV (določba prenesena v 43. člen ZDDV-1) 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 o DDV 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.

*Iz sodne prakse izhaja, do so na primer oproščene plačila DDV medicinske preiskave, ki jih po naročilu splošnega zdravnika opravi laboratorij zasebnega prava zunaj zdravstvene institucije (oprostitev plačila DDV po 2. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1). Medicinske preiskave, ki jih 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.*

*Če zdravstveni delavci v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti opravijo storitve osebnih genetskih analiz in analize za parodontalne bolezni, ki se uvrščajo med zdravstvene storitve iz 61. člena pravilnika in na podlagi katerih je mogoče oceniti posameznikovo nagnjenost k razvoju različnih bolezni in vpliv zdravila na posameznika, z namenom preventivnega delovanja posameznika, interpretacija rezultatov analiz pa omogoča tudi ustrezno zdravljenje, so take storitve oproščene plačila*

DDV po 2. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 (ne glede na to, ali jih naroči fizična oseba, posrednik ali npr. zobozdravnik).

Sanitarne obdukcije namenjene postavitvi diagnoze v smislu varovanja in ohranjanja zdravja ostale populacije prebivalcev so oproščene plačila DDV.

Če so navzočnost zdravnika ter zdravniške ekipe z rešilnim avtomobilom kot tudi zdravniška oskrba na dogodku (na primer protokolarni dogodek) namenjeni varovanju in ohranjanju zdravja ter tudi morebitnega zdravljenja udeležencev tega dogodka, so opravljene storitve oproščene plačila DDV.

V zadevi C-86/09 je Sodišče EU 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 o DDV 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 postavev medicinske diagnoze, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

Iz sodbe Sodišča EU v zadevi C-307/01 med drugim tudi izhaja, da plačila DDV niso oproščene storitve priprave zdravniških potrdil (poročil), če so opravljene zgolj na podlagi predhodnih zapisov zdravnikov brez opravljenega zdravstvenega pregleda. Izdajo posameznih potrdil je lahko oproščena plačila DDV le, če je izdaja potrdila posledica predhodno opravljenih zdravstvenih storitev (pregledov) in so pregledi pred izdajo potrdila opravljeni z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja.

Tako iz sodne prakse Sodišča EU izhaja, da so na primer zdravstvene storitve, opravljene z namenom izdaje bolniškega lista za zdraviliško/klimatsko zdravljenje ali zdravniškega potrdila za uveljavitev dietne prehrane v šoli v skladu s 1. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 oproščene plačila DDV, če so opravljene preventivno z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja, torej če so pred izdajo potrdila opravljeni tudi zdravstveni pregledi in potrdilo ni pripravljeno le na podlagi prejšnjih zdravstvenih zapisov.

Storitve, povezane z izdajo predloga za uvedbo postopka za uveljavljanje pravic iz invalidskega zavarovanja in za določitev ocene telesne okvare, zdravniškega spričevala za voznike in zdravniškega potrdila za vpis na fakulteto pa niso oproščene plačila DDV, saj niso opravljene z namenom varovanja in ohranjanja zdravja ter zdravljenja. Plačila DDV niso oproščene storitve pisne ocene tveganja delovnega mesta, saj ne sodijo med storitve iz 1. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.

Če izvajalci zdravstvenih storitev, ki v okviru opravljanja oproščene zdravstvene storitve gluhi osebi zagotovijo tudi storitve tolmačenja slovenskega znakovnega jezika, gre za storitev, ki je tesno povezana z zdravstveno oskrbo gluhe osebe, in je zato oproščena plačila DDV na podlagi 1. in 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1. ZZS izvajalcem zdravstvenih storitev povrne stroške izvajanja teh storitev, zato dokument, ki ga izvajalec izstavi ZZS ni račun, izdan za namene DDV. Povračilo stroškov, ki ga ZZS izplača izvajalcem zdravstvenih storitev, ni predmet DDV.

Iz sodne prakse Sodišča Evropskih skupnosti izhaja, da je cilj bolnišnične in zunajbolnišnične zdravstvene oskrbe postaviti diagnozo, negovati in, v okviru zmožnosti, ozdraviti bolezni ali zdravstvene motnje. Iz tega sledi, da so samo storitve, ki spadajo v bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo in ki so nujno potrebna stopnja v procesu opravljanja teh storitev za dosego njihovih terapevtskih ciljev, primerne za to, da se opredelijo kot »tesno povezane dejavnosti« v smislu te določbe. Dejansko je oprostitev dejavnosti, ki so tesno povezane z bolnišnično in zunajbolnišnično zdravstveno oskrbo, namenjena temu, da zagotovi, da ne bi bile koristi zunajbolnišnične zdravstvene

oskrbe nedostopne zaradi povečanih stroškov te oskrbe, ki bi nastali, če bi bila ta oskrba ali dejavnosti, ki so z njo tesno povezane, obdavčena z DDV.

*Storitve nastanitve in prehrane doječim materam ali otrokom doječih mater, ki so hospitalizirane, ki jih nudi bolnišnica v okviru opravljanja bolnišnične zdravstvene oskrbe, so oproščene plačila DDV. Povračilo stroškov, ki ga ZZS izplača bolnišnicam za nastanitev in prehrano, ni predmet DDV.*

## 2. Posredovanje osebja

Glede vprašanja oprostitve plačila DDV, kadar osebe, ki so zaposlene v prvi instituciji, občasno opravljajo delo tudi v drugi instituciji, je sodišče EU storitve, tesno povezane z izobraževanjem, obravnavalo v zadevi C- 434/05, v kateri je sodišče odgovarjalo na vprašanje, ali je treba člen 13(A)(1)(i) Šeste direktive razlagati tako, da je storitev posredovanja učitelja proti plačilu s strani izobraževalne ustanove ustanovi prejemnici, v kateri ta učitelj pod njeno odgovornostjo začasno poučuje, mogoče oprostiti DDV kot storitev, ki je tesno povezana z izobraževanjem v smislu te iste določbe. Iz sodne prakse izhaja, da je opravljanje storitev in dobavo blaga mogoče šteti kot tesno povezana z izobraževanjem in tako kot predmet enake davčne obravnave, če se dejansko opravljata kot dodatni storitvi k izobraževanju (C-76/99). Storitve je treba šteti za pomožne storitve glavne storitve, če ni sama sebi namen, ampak sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve v boljših razmerah (C-308/96 in C-94/97). Po razlagi sodišča morajo biti za uveljavljanje oprostitve iz člena 13(A)(1)(i) Šeste direktive (zdaj člena 132(1)(i) Direktiva Sveta 112) izpolnjeni določeni pogoji. Prvič, tako glavno dejavnost poučevanja kot zagotavljanje blaga ali opravljanje storitev, ki je tesno povezano s tako dejavnostjo, morajo opravljati osebe javnega prava, katere namen je izobraževanje. Drugič, opravljanje storitev ali dobava blaga, ki je tesno povezana z glavnimi transakcijami, ki so navedene v omenjeni določbi, je lahko oproščena le, če je nujna za oproščene transakcije. Storitve posredovanja učitelja mora biti take narave oziroma kakovosti, da brez poseganja po taki storitvi ustanovi prejemnici in s tem njenim učencem ne bi bilo mogoče zagotoviti poučevanja enake vrednosti. Tretjič, opravljanje storitev ali dobava blaga ni oproščena plačila DDV, če je njen temeljni namen, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost.

*Taka razlaga se lahko uporabi tudi za zdravstvene storitve, ki se štejejo kot oproščene dejavnosti v javnem interesu. Navedeno pomeni, da če davčni zavezanec, pri katerem je osebje zaposleno, opravi zdravstveno storitev iz prve točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 (v povezavi s 60. členom pravilnika), drugemu javnemu zdravstvenemu zavodu (ali drugi osebi s koncesijo), je le ta oproščena plačila DDV, če:*

- *glavno zdravstveno storitev kot posredovanje, ki je tesno povezano z njo, opravi javni zdravstveni zavod ali druge osebe na podlagi koncesije (oziroma osebe, ki niso osebe javnega prava ob izpolnjevanju pogojev za prigrasitev po 43. členu ZDDV-1);*
- *je navedeno posredovanje take narave oziroma kakovosti, da brez poseganja po taki storitvi ustanovi prejemnici in s tem njenim pacientom ne bi bilo mogoče zagotoviti zdravstvene storitve enake vrednosti;*
- *tako posredovanje prvenstveno ni namenjeno pridobitvi dodatnega prihodka z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezane DDV.*

*(Nekateri primeri: če zdravnica-specialistka, ki je zaposlena v javnem zavodu, opravlja delo tudi v drugem javnem zavodu; če javni zavod začasno posoja višek medicinskega kadra drugemu javnemu zavodu ali če zasebni zdravnik s koncesijo opravlja obvezno dežurstvo v javnem zdravstvenem zavodu.).*

## 3. Storitve mentorstva in praksa

Glede vprašanja oprostitve plačila DDV za storitve mentorstva in storitve izpraševalcev strokovnih izpitov, ki jih izvaja zdravstveni dom kot učni zavod na podlagi določitve resornega ministrstva, je torej

treba upoštevati določbo 8. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 (podrobneje določene v 66. členu pravilnika), po kateri so oproščene plačila DDV storitve, tesno povezane z izobraževanjem oz. poklicnim usposabljanjem.

*Iz navedenega izhaja, da so storitve mentorstva in storitve izpraševalcev strokovnih izpitov, ki jih izvaja zdravstveni dom kot učni zavod na podlagi določitve resornega ministrstva in se uvrščajo v ustrezno šifro standardne klasifikacije dejavnosti iz 66. člena pravilnika, oproščene plačila DDV po 8. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 (kot storitve, tesno povezane z izobraževanjem oz. poklicnim usposabljanjem).*

*Storitev izvajanja klinične prakse študentov, ki jo socialno varstveni zavod kot učni zavod zaračunava visoki šoli na podlagi pogodbe o izvajanju klinične prakse študentov, se uvršča med storitve, oproščene plačila DDV na podlagi 8. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.*

*Edukacijske in psihosocialne delavnice za voznike prekrškarje pa niso oproščene plačila DDV na podlagi 8. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, saj ne gre za storitve za potrebe opravljanja poklicev. Prav tako se te storitve ne uvrščajo med zdravstvene storitve, oproščene plačila DDV na podlagi 1. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.*

#### 4. Specializanti, pripravniki in sekundarji

*Sredstva za plače, nadomestila in druge stroške specializantov v zvezi s programom specializacij ter sredstva za plače pripravnikov in sekundarijev, ne predstavljajo plačila za opravljene storitve. Gre za povračila stroškov, ki jih ZZS na podlagi obračuna povračila stroškov nakaže javnim zavodom in zasebnim izvajalcem s koncesijo za plače, nadomestila in druge stroške, in niso predmet DDV.*

#### 5. Sredstva za učne ustanove

*Specializanti družinske medicine pri izvajalcih opravljajo zdravstvene storitve, ki so oproščene plačila DDV. Sredstva v višini 0,33 % vrednosti celotnega programa splošne ambulate, ki jih od Zavoda prejmejo učne ustanove, ne predstavljajo plačila za opravljeno storitev, pač pa gre za povračila stroškov, ki niso predmet DDV.*

#### 6. Storitve svetovanja

*V primeru, če družba A, ki opravlja telekomunikacijske storitve, z družbo B, ki opravlja zdravstveno dejavnost, sklene pogodbo, po kateri bi družba B nudila zdravstveno svetovanje naročnikom telekomunikacijskih storitev družbe A, zdravstveno svetovanje poteka preko telekomunikacijske infrastrukture družbe A, so storitve zdravstvenega svetovanja, ki jih bo opravljala družba A, lahko oproščene plačila DDV na podlagi 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, če se zdravstveno svetovanje uvršča med zdravstvene storitve, katerih namen je varovanje in ohranjanje zdravja ter zdravljenja.).*

#### 7. Storitve zdravilcev

*Storitve zdravilcev so oproščene plačila DDV po 2. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, če zdravilec opravlja zdravilsko storitev v skladu z Zakonom o zdravilstvu ter se njegova storitev uvršča med alternativne oblike zdravljenja pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.901.*

#### 8. Prevozi bolnikov

*Če se prevoz bolnika s sanitetnim vozilom uvršča pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.909 in če ga upravlja za to pooblaščen oseba, je ta prevoz oproščen plačila DDV. Plačila DDV je oproščena tudi storitev prevoza in spremstva stanovalcev socialnovarstvenega zavoda na ne urgentne preglede k zdravniku, če se uvrščajo v šifro standardne klasifikacije dejavnosti Q/87.300*

*(oprostitev plačila DDV za socialnovarstvene storitve po 6. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 v povezavi z 64. členom pravilnika). Če navedenih storitev ni mogoče uvrstiti v navedeno šifro standardne klasifikacije dejavnosti, so te storitve lahko oproščene plačila DDV kot storitve, neposredno povezane s socialno varstvenimi storitvami, vendar le, če so izpolnjeni pogoji iz drugega odstavka 42. člena ZDDV-1 (če so nujne za opravljanje transakcij, oproščenih plačila DDV, oziroma oproščene dejavnosti ni mogoče opravljati brez te dobave in osnovni namen dobave ni, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam davčnih zavezancev, ki obračunavajo DDV).*

*Prevoz dializnih bolnikov z reševalnim vozilom, ki se uvršča v šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.909, je v skladu s 15. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 oproščen plačila DDV.*

Za priznavanje oprostitve iz 15. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 ni pomembno, ali je bolnik v takem stanju, da potrebuje prevoz z reševalnim prevozom ali ne, ampak da je prevoz opravljen z reševalnim vozilom. Za storitev prevoza dializnih bolnikov z navadnim osebnim avtomobilom, pri čemer se cena prevoza zaračunava glede na prevožene kilometre, ki spada v šifro standardne klasifikacije dejavnosti H/49.39, oprostitve plačila DDV v skladu s 15. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 ni mogoča.

#### 9. Oskrba s krvjo

Tudi glede oprostitve plačila DDV za oskrbo s krvjo in krvnimi pripravki, materinim mlekom ter človeškimi organi za presajanje (oprostitev povzeta po 132(1)(d) členu Direktive Sveta 112), za katero natančnejši kriteriji in način uveljavljanja te oprostitve z ZDDV-1 niti pravilnikom niso predpisani, je treba upoštevati sodno prakso Sodišča EU. Sodišče EU je v zadevi C-237/09 razložilo, da je treba oprostitve DDV po 132(1)(d) členu Direktive Sveta 112 razlagati tako, da se ne nanaša na dejavnosti, ki se samostojno opravljajo za naročnike oz. uporabnike (bolnišnice), pri katerih s pravnim poslom ne preide tudi pravica do razpolaganja s stvarjo, kot da bi bil njihov lastnik in torej takšna dobava ni obravnavana kot »dobava blaga« v smislu Direktive Sveta 112 (v primeru navedene sodbe se je vprašanje nanašalo na dejavnost opravljanja prevoza človeških organov za bolnišnice in laboratorije).

*Po 3. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 je plačila DDV oproščena dobava zdravil iz krvi v okviru opravljanja dejavnosti preskrbe s krvjo v skladu s pogoji, ki so predpisani z zakonom, ki ureja preskrbo s krvjo in z zakonom, ki ureja zdravila za uporabo v humani in veterinarski medicini in pogoje za opravljanje prometa z njim (upoštevati, da se od dobav ostalih zdravil (dobava blaga) iz 3. točke Priloge I k ZDDV-1 in pod pogoji iz 49. člena pravilnika DDV obračunava po nižji, 9,5 % stopnji).*

#### 10. Letovanje otrok

Za otroke, ki so bili večkrat hospitalizirani ali so pogosteje bolni, zavod sofinancira letovanje v organizirani in strokovno vodeni zdravstveni koloniji. Zavod določi letni program za letovanje, v katerem opredeli število udeležencev in višino sredstev, ki jih nameni za sofinanciranje dela stroškov letovanja.

Zavod sklene pogodbe o sofinanciranju z organizatorji zdravstvenih letovanj, ki izberejo udeležence na podlagi predlogov osebnih zdravnikov otrok. Organizator je dolžan zagotoviti redno zdravstveno oskrbo na letovanju otrok in šolarjev. Prav tako mora poskrbeti za zdravniški pregled pred odhodom na letovanje v skladu s Pravili obveznega zdravstvenega zavarovanja. Po končanem letovanju je organizator dolžan pripraviti poročilo, v katerem opredeli kraj in termine letovanja, seznam otrok, zdravstveno osebje, ki je bilo prisotno, navede pa še stroške organizacije zdravstvenih letovanj. *Sredstva, ki jih ZZS sofinancira, ne predstavljajo plačila za dobavo blaga ali storitev, pač pa gre za povračilo stroškov, ki ni predmet DDV.*



## 11. Obnovitvena rehabilitacija

Po pojasnilu SURS se obnovitvena rehabilitacija odraslih oseb z mišičnimi in živčnomišičnimi boleznimi, s paraplegijo, cerebralno paralizo, ipd. ter otrok in mladostnikov s cerebralno paralizo in drugimi težjimi in trajnimi telesnimi okvarami ali kroničnimi boleznimi uvrsti v podrazred 86.100 Bolnišnična zdravstvena dejavnost, če se rehabilitacija izvaja v ustreznih klinikah, inštitutih, v podrazred 86.909 Druge zdravstvene dejavnost pa, če se storitve ne opravljajo v bolnišnicah.

*Iz navedenega izhaja, da so te storitve oproščene plačila DDV na podlagi 1. ali 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, saj je njihov namen negovanje in kolikor je mogoče zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav. Na tej podlagi so plačila DDV oproščene tudi storitve namestitve in prehrane enega od staršev hospitaliziranega otroka, če so tesno povezane z zdravstveno oskrbo otroka.*