



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

DIREKTORAT ZA SISTEM DAVČNIH,
CARINSKIH IN DRUGIH JAVNIH PRIHODKOV

Župančičeva 3, p.p.644a, 1001 Ljubljana

T: 01 369 66 10

F: 01 369 66 19

E: gp.mf@gov.si

www.mf.gov.si

Strokovno združenje zasebnih zdravnikov
in zobozdravnikov Slovenije

*Prosimo, da se pri odgovoru
sklicujete na našo številko.*

info@zdravniki-zobozdravniki.net

Številka: 423-277/2015/48
Datum: 25. 5. 2017

Zadeva: Poziv za določitev izjem od obveznosti izdajanja (ničelnih) računov
Zveza: Vaš dopis št. 120-17/hm-mg z dne 10. 5. 2017

V navedenem dopisu navajate, da ne morete sprejeti stališč Ministrstva za finance št. 423-277/2014/41 z dne 15. 2. 2017 in Finančne uprave RS (FURS) št. 4230-193/2017-2 z dne 10. 4. 2017 glede obveznosti izstavitve t.i. ničelnih računov za zdravstvene storitve. Navajate tudi, da se navedena mnenja osredotočata na fazo izstavljanja računov, manj pa na osnovno vprašanje nastanka poslovnega dogodka. Vsake zdravstvene storitve oziroma vsakega posameznega dela zdravstvene obravnave, ki jo pacient prejme, še ni mogoče podrediti pojmu poslovnega dogodka, kar kot navajate še posebej velja za osnovno zdravstvo, kjer je cilj obravnave kontinuirana skrb za izboljšanje zdravstvenega stanja pacientov, s poudarkom na preventivni dejavnosti. Ministrstvo za finance pozivate, da ponovno opravi presojo možnosti določitve izjeme od obveznosti izstavljanja računov za določene primere. Navajate, da je podatke o opravljenih storitvah mogoče zagotoviti na drugačen način, saj se skladno z zakonom vodijo v medicinski dokumentaciji (fizično in v elektronski obliki), kar zadeva nadzor, pa le-ta govori o nadzoru nad izvajanjem Zakona o davku na dodano vrednost, ne pa na splošno, o zagotavljanju (kakršnega koli) finančnega nadzora nad izvajalci. Kar zadeva odsotnost protokolov, pa predlagate naj jih FURS sklene z ZZS. V tej zvezi pojasnjujemo:

Ministrstvo za finance je ponovno presojalo možnost določitve izjeme od obveznosti izdajanja (ničelnih) računov za zdravstvene storitve, tudi v povezavi z zahtevano dokumentacijo, ki smo jo prejeli od izvajalcev zdravstvenih storitev preko Ministrstva za zdravje ter računovodskimi pravili, ki izhajajo iz Slovenskih računovodskih standardov.

V skladu s 5. členom Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15, v nadaljevanju ZDDV-1) je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Za davčnega zavezanca velja, da je dolžan izdajati račune skladno z 80.a do 84.a členom ZDDV-1 in 136. do 146. členom Pravilnika 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 in 95/14, v nadaljevanju PZDDV).

Skladno z 81. členom ZDDV-1 mora vsak davčni zavezanec zagotoviti, da sam, prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun za opravljeno dobavo blaga ali storitev, in sicer za vsako obdavčeno ali oproščeno dobavo in ne glede na to, kdo je plačnik (kupec ali tretja oseba). ZDDV-1 določa obvezne podatke na računu, ki jih izdajo davčni zavezanci, identificirani za namene DDV (82. in 83. člen ZDDV-1). Če davčni zavezanec opravi dobavo blaga in storitev, za katero je predpisana oprostitve plačila DDV, se mora na računu sklicevati na veljavno določbo Direktive Sveta 2006/112/ES (v nadaljevanju Direktive o DDV) ali ustrezeni člen ZDDV-1 ali drugo sklicevanje, ki kaže na to, da je dobava blaga ali storitev oproščena DDV. Vsebina računov, ki jih izdajo davčni zavezanci, ki niso identificirani za namene DDV – mali davčni zavezanci, je predpisana v 141. členu PZDDV.

Skladno z drugim odstavkom 81. člena ZDDV-1 mora davčni zavezanec izdati račun tudi za druge dobave blaga in storitev, ki jih je opravil na ozemlju Republike Slovenije. Minister, pristojen za finance, lahko določi izjeme od obveznosti izdajanja računov za te dobave, če se podatki o prodaji blaga oziroma opravljenih storitvah lahko zagotovijo na drug način in če ni ogrožen nadzor nad izvajanjem tega zakona.

Navajate, da se glede prvega pogoja o zagotavljanju podatkov o prodaji blaga oziroma opravljenih storitvah, podatki skladno z zakonom vodijo v medicinski dokumentaciji, z vidika nadzora pa predlagate, da naj FURS sklene določene protokole z ZZZS-jem. Davčni predpisi ne določajo posebnih evidenc za primere evidentiranja zdravstvenih storitev, ampak je s prvim odstavkom 85. člena ZDDV-1 določeno, da mora vsak davčni zavezanec v svojem knjigovodstvu zagotoviti dovolj podrobne podatke, da omogoči pravilno in pravočasno obračunavanje DDV in nadzor davčnega organa nad obračunavanjem in plačevanjem DDV.

V zvezi s posredovano dokumentacijo, zlasti vzorcev računov, poročil in zahtevkov za plačilo, ki so jih posredovali izvajalci zdravstvenih storitev, ter dodatnih pojasnil izvajalcev zdravstvenih storitev, ki so jih podali na sestanku dne 29. 11. 2016, ugotavljamo, da podatki, ki se zagotavljajo s trenutno dokumentacijo niso zadostni za ustrezen nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem DDV. Ugotavljamo, da je opis storitev (šifra in naziv storitve) določen zelo na splošno. Predpisani enotni šifranti za opis storitev na podlagi Odredbe o določitvi enotnega šifranta vrst zdravstvene dejavnosti (Uradni list RS, št. 43/12), ki jih uporabljajo vsi pripravljalci in uporabniki podatkov, so določeni z namenom zagotavljanja enotnosti sistema vodenja zbirk podatkov s področja zdravstvenega varstva ter oblikovanja in vodenja zbirk podatkov, ki so skupni za ZZZS in Inštitut za varovanje zdravja Republike Slovenije, niso pa uporabni za namene obračunavanja DDV skladno z ZDDV-1. Enotni šifrant vrst zdravstvenih dejavnosti je sicer usklajen s standardno klasifikacijo dejavnosti (SKD), ki se glede razvrstitve dejavnosti skladno s prvim odstavkom 146. člena ZDDV-1 uporablja tudi za namene DDV, vendar pa to še ne pomeni, da je določena storitev, samo zato, ker se uvršča v predpisano oznako SKD, tudi oproščena plačila DDV. Pri tem opozarjamo, da je v skladu s sodno prakso Sodišča EU treba oprostitve razlagati ozko. S tem namenom je bila dopisu Ministrstva za finance z dne 15. 2. 2017 dodana priloga s primeri, kjer je jasneje zapisano, kateri pogoji, poleg SKD, morajo biti še izpolnjeni, da je lahko neka zdravstvena storitev dejansko oproščena plačila DDV.

Kar zadeva nadzor FURS, se v celoti strinjamo z vašo navedbo, da določba drugega odstavka 81. člena ZDDV-1 govori o nadzoru nad izvajanjem Zakona o davku na dodano vrednost, ne pa na splošno, o zagotavljanju (kakršnega koli) finančnega nadzora nad izvajalci, kot razumete iz dopisa Ministrstva za finance. V tej zvezi pojasnjujejo da uporabljena besedna zveza »finančni nadzor« izhaja iz opredelitve le-tega v skladu z Zakonom o finančni upravi (Uradni list RS, št. 25/14), ki v 3. točki 2. člena določa, da je finančni nadzor izvajanje splošnih in posameznih

ukrepov finančne uprave zaradi nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izvajanja predpisov, za nadzor nad izvajanjem katerih je pristojna finančna uprava.

V zvezi z vašim predlogom, da naj FURS sklene protokole za pridobitev podatkov z ZZZS, glede na navedeno takšni protokoli niso zadostni, saj ZZZS ne preverja in tudi ne razpolaga z informacijami, kdaj je lahko neka zdravstvena storitev, glede na predpisane pogoje, oproščena plačila DDV in kdaj bi morala biti obdavčena. Kot rečeno se opis veže zgolj na šifrant, ki se navezuje na SKD, kar pa z vidika ustreznosti uporabe oprostitve DDV, z vidika nadzora FURS, ne zadošča. Poleg tega vsi podatki, ki se zagotavljajo v medicinski dokumentaciji, niso dostopni FURS, saj vključujejo tudi osebne podatke pacientov. Iz posredovane dokumentacije pa ne izhaja, da bi se v medicinski dokumentaciji vodili podatki s takšno natančnostjo, da bi bil omogočen nadzor nad pravilnim obračunavanjem DDV oziroma da je za zdravstveno storitev dejansko možno uporabiti oprostitve plačila DDV.

Poleg tega FURS ugotavlja, da se samo z dostopom do podatkov v elektronski zbirki podatkov ZZZS z vidika finančnega nadzora, ki ga izvaja FURS, ne zagotavljajo vsi podatki, potrebni za finančni nadzor, kot tudi ne ustrezna sledljivost opravljenih zdravstvenih storitev, predvsem storitev, ki jih izvajalec ZZZS sicer zaračuna, dejansko pa niso bile opravljene, kar je bilo ugotovljeno tudi v postopkih finančnega nadzora. Vse storitve, ki so bile evidentirane v kartotekah pacientov, niso bile ustrezno evidentirane v zbirki podatkov ZZZS.

Glede na navedeno mora izvajalec zdravstvenih storitev izdati račun pacientu, tudi če gre za t.i. ničelni račun. Tudi iz računovodskih predpisov izhaja, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih. Iz strokovne razlage Slovenskega inštituta za revizijo¹, vezano na Slovenske računovodske standarde (2016) izhaja, da je opravljena zdravstvena storitev pacientu poslovni dogodek, za katerega morajo izvajalci zdravstvenih storitev tudi na podlagi določb SRS 2016 izstaviti račun. Ko pa izvajalec zdravstvenih storitev zavarovalnici izda skupen zahtevek (obračun) za več opravljenih storitev v istem davčnem obdobju, mora zdravstvena organizacija zagotavljati revizijsko sled, s katero dokazuje popolnost in točnost izdajanja računov za vse opravljene storitve v davčnem obdobju. Glede izdaje računa za opravljene zdravstvene storitve v povezavi z računovodskimi predpisi je naše mnenje potrdila tudi Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

V zvezi z opredelitvijo poslovnega dogodka opozarjate, da se mnenji Ministrstva za finance in FURS ne osredotočata na to, kaj predstavlja v okviru zdravstvene obravnave samostojni »poslovni dogodek«. Navajate, da vsake zdravstvene storitve oz. vsakega posameznega dela zdravstvene obravnave, ki jo pacient prejme, še ni mogoče podrediti pojmu poslovnega dogodka.

V skladu s prvim odstavkom 33. člena ZDDV-1 obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. V šestem odstavku 33. člena ZDDV-1 pa je določeno, da če račun ni izdan, storitev pa je bila opravljena, se DDV obračuna najpozneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek (opravljena storitev). Davčni predpisi pa ne določajo, kdaj je zdravstvena storitev opravljena, zato je treba pri tem glede na okoliščine posameznega primera ob upoštevanju področne zakonodaje ugotoviti, kdaj je bila zdravstvena storitev opravljena in kdaj so izpolnjeni pogoji za nastanek davčne obveznosti. Ker sistem DDV temelji na samoobračunu, mora nastanek

¹ Objava v SIR* IUS 2/17, maj 2017

obdavčljivega dogodka in obveznost obračuna DDV določiti izvajalec zdravstvene storitve sam, v vsakem konkretnem primeru opravljanja zdravstvene storitve. V primeru, da je zdravstvena storitev oproščena plačila DDV, mora izvajalec zdravstvene storitve v vsake konkretnem primeru opravljene zdravstvene storitve presoati izpolnjevanje pogojev za oprostitev plačila DDV.

Glede na navedene razloge in ugotovljene nepravilnosti s strani FURS, vaše pobude za izjemo od obveznosti izdaje ničelnih računov ne podpiramo. Menimo namreč, da se z izdajanjem računov za zdravstvene storitve zagotavlja večji nadzor nad pravilnostjo zaračunavanja zdravstvenih storitev tako pacientom kot tudi FURS, ne nazadnje pa tudi samemu ZZS kot plačniku teh storitev. Tudi naročniki storitev (pacienti) lahko na podlagi prejetega računa preverijo, ali so na računu prikazane storitve bile njim dejansko tudi opravljene, čeprav sami niso plačniki storitev. Na ta način lahko tudi pacienti nadzorujejo porabo sredstev, ki so plačana iz obveznega zavarovanja, za njim opravljene storitve.

S spoštovanjem,

Pripravil/a:
Mateja Tovornik
sekretarka

 Mitja Brezovnik
vodja sektorja



mag. Irena Popovič
Generalna direktorica

