

veljača 2020.

PDV oslobođenje trgovačkih društava koja obavljaju zdravstvenu djelatnost – u primjeni od 2020 bez pravne osnove u hrvatskom Zakonu o PDV-u

Porezna uprava je u mišljenju (Broj klase:410-19/19-02/341, Uredžbeni broj:513-07-21-01/19-1, od 13.12.2019) dala tumačenje vezano za izmjenu članka 39. Zakona o PDV-u koja se počela primjenjivati 1.1.2020. godine. U mišljenju je između ostalog navedeno: „**Ističemo da su zdravstvene usluge koje trgovačko društvo obavi u istim uvjetima u kojima se te usluge obavljaju u bolnicama i drugim zdravstvenim ustanovama, primjerice specijalnim bolnicama, poliklinikama, domovima zdravlja, obuhvaćene odredbama članka 39. stavka 1. točke b) Zakona o PDV-u.**“ Prema tome, Porezna uprava je navela da su od 1.1.2020. godine zdravstvene usluge koje obavi trgovačko društvo oslobođene PDV-a prema čl. 39. st. 1. točki b. Zakona o PDV-u (ako ih trgovačko društvo obavi u uvjetima u kojima se takve usluge obavljaju u zdravstvenim ustanovama).

Međutim, ovo oslobođenje, odnosno navedeno u tom mišljenju nije utemeljeno na trenutno važećim odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u. Pogledajmo što je točno propisano relevantnom odredbom Zakona o PDV-u, a to je čl. 39. st. 1. točke b) Zakona, koja glasi kao što slijedi:

„[1] PDV-a je oslobođeno: [...]

*b) bolnička i medicinska njega i s time usko povezane djelatnosti koje obavljaju **tijela s javnim ovlastima** ili koje, u uvjetima koji su u socijalnom smislu slični uvjetima koji se primjenjuju na tijela s javnim ovlastima, obavljaju **bolnice, centri za liječenje ili medicinsku dijagnostiku i druge priznate ustanove slične prirode.***“

Iz navedenog je potpuno jasno kako je ovom zakonskom odredbom oslobođenje ograničeno na:

- **tijela s javnim ovlastima** te
- **bolnice, centre za liječenje ili medicinsku dijagnostiku i druge priznate ustanove.**

Treba uočiti kako odredba iz čl. 39. st. 1. točke b) hrvatskog Zakona o PDV-u zapravo i nije promijenjena od 1.1.2020. godine, tj. odredba iz čl. 39. st. 1. točka b) je ista kakva je bila primjenjiva i prije 1.1.2020. Jedino što je od 1.1.2020. promijenjeno u čl. 39. jest brisanje st. 3. koji je glasio:

„[3] *Plaćanja PDV-a oslobođene su isporuke dobara ili usluga iz **stavka 1. točaka b), g), h), i), l), m) i n)** ovoga članka **ako ih obavljaju ostale osobe na koje nisu prenijete javne ovlasti**, pod uvjetom da ne teže ostvarivanju dobiti te ako se dobit ipak ostvari da se ne raspodjeljuje, nego se koristi za nastavak ili poboljšanje obavljanja usluga.*“

Ako bi trgovačka društva koja obavljaju medicinsku njegu smatrala tijelima s javnim ovlastima, tada brisani stavak 3. na njih ne bi niti bio primjenjiv u vrijeme dok je bio na snazi (jer se on odnosio samo na tijela na koja nisu prenesene javne ovlasti) i ne bi se od 1.1.2020. uopće niti promijenio PDV tretman trgovačkih društava.

Međutim, *polazeći od toga da se trgovačka društva koja obavljaju medicinsku njegu ne smatraju tijelima s javnim ovlastima*, točno je da je do 1.1.2020. čl. 39. stavak 3. Zakona o PDV-u za njih onemogućavao primjenu PDV oslobođenja (kako je navedeno u mišljenju Porezne uprave), ali to ujedno znači da **nakon brisanja stavka 3. u članku 39. od 1.1.2020. u hrvatskom Zakonu o PDV-u za trgovačka društva koja obavljaju medicinsku njegu zapravo nema propisane zakonske pravne osnove za oslobođenje od PDV-a. Naime, oslobođenje navedeno u čl. 39. st. 1. točki b) hrvatskog Zakona je i dalje institucionalno ograničeno samo tijela s javnim ovlastima te na „**bolnice, centri za liječenje ili medicinsku dijagnostiku i druge priznate ustanove slične prirode**“, a trgovačka društva nisu ništa od navedenog.**

Naime, trgovačko društvo je pravna osoba koja je kao takva osnovana prema Zakonu o trgovačkim društvima, dok je ustanova drugačiji oblik pravne osobe te se osniva prema Zakonu o ustanovama. Uostalom, i Zakon o zdravstvenoj zaštiti prepoznaje da ustanove i trgovačka društva nisu isto, pa tako u glavi III. posebno regulira zdravstvene ustanove, dok u glavi XIII. posebno regulira trgovačka društva za obavljanje zdravstvene djelatnosti.

Ipak, u slučaju kada usluge bolničke i medicinske njege te s njima usko povezane usluge **obavljaju trgovačka društva** (ako ih obavljaju u uvjetima koji su u socijalnom smislu slični uvjetima koji se primjenjuju na tijela s javnim ovla-

stima) smatramo da bi primjena PDV oslobođenja **zapravo bilo u skladu sa sadržajem čl. 132. st. 1. točke b. EU PDV Direktive 2006/112**. Međutim, problem vidimo u tome što ono što je sadržano u hrvatskom Zakonu o PDV-u očito nije u skladu s time što je bila intencija zakonodavca niti je u skladu s intencijom EU PDV Direktive 2006/112. Pogledajmo što propisuje čl. 132. st. 1. točka b) EU PDV Direktive 2006/112, a s obzirom da bi odredba iz čl. 39. st. 1. točka b) hrvatskog Zakona o PDV-u trebala odražavati suštinu te odredbe. Ako se usporede jezične verzije čl. 132. st. 1. točke b. EU PDV Direktive, može se pretpostaviti zbog čega je došlo do ovog propusta u hrvatskom Zakonu. Naime, čl. 132. st. 1. točka b. EU PDV Direktive glasi:

- Službena engleska verzija objavljena na EurLex-u
*„(b) hospital and medical care and closely related activities undertaken by bodies governed by public law or, under social conditions comparable with those applicable to bodies governed by public law, by hospitals, centres for medical treatment or diagnosis and other duly recognised **establishments** of a similar nature;“*

- Službena hrvatska verzija objavljena na EurLex-u
*„(b) bolnička i medicinska zaštita i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate **institucije** slične prirode;“*

- Neslužbena hrvatska verzija objavljena knjizi u izdanju Ministarstva financija
*„(b) bolnička i medicinska njegu i s njima uskog povezane djelatnosti koje obavljaju javnopravna tijela ili koje, u uvjetima koji su u socijalnom smislu slični uvjetima kopji vrijede za javnopravna tijela, obavljaju bolnice, centri za liječenje ili medicinsku dijagnostiku i druge priznate **ustanove** slične vrste;“*

Prema tome, **može se zaključiti kako se zakonodavac „izgubio u prijevodu“**. Naime, očito je kako je prilikom izrade određenog neslužbenog prijevoda EU PDV Direktive zane-mareno što u Hrvatskoj znači termin „ustanova“ tj. da taj termin ima specifično i uže značenje od termina „institucija“ (engl. „establishment“), pa da je takav preusko određen termin neadekvatno uključen u čl. 39. st. 1. t. b) još 2013. godine. Međutim, sve dok je na snazi bio st. 3. članka 39. hrvatskog Zakona (koji je donekle proširivao, ali uz ograničenja) predmetno PDV oslobođenje, to je bio manji problem. Nakon što je st. 3. brisan iz čl. 39., opisana neusklađenost dovodi do toga da je spomenuto PDV oslobođenje iz čl. 39. st. 1. točke b) hrvatskog Zakona o PDV-u uže od čl. 132. st. 1. točke b) EU PDV Direktive 2006/112 (tj. nije u skladu s ovom Direktivom).

Iz prethodno navedenog je jasno kako spomenuto mišljenje Porezne uprave i trenutna praksa u Hrvatskoj nisu utemeljeni na hrvatskom zakonu o PDV-u, iako jesu u skladu s EU PDV Direktivom. Navedeno bi trebalo ispraviti u hrvatskom Zakonu, jer hrvatski zakoni moraju biti u skladu s europskim direktivama. Uostalom, što će nam takvi hrvatski zakoni ako su pogrešni i ako se u praksi niti ne uzima u obzir što je točno u njima navedeno! ■

This publication has been prepared for general guidance and as such does not constitute professional advice and it should not be used as a substitute for consultation with professional accounting, tax, legal or other competent advisors.

The application and impact of law, rules and regulations can vary based on specific facts involved. For making any decision or taking any action you should consult professional advisors.

In case you need additional information or assistance, please contact SIGMA TAX CONSULTING Ltd. You can find our contacts on our web page.



Amruševa 8, 10000 Zagreb
Phone: +385 1 4699 555
www.sigmabc.eu
info@sigmabc.eu