Izvzem prihodkov in odhodkov iz nepridobitne dejavnosti pri javnih zavodih - lekarnah

**Pojasnilo FURS, št. 092-6758/2022-2, z dne 27. 01. 2023**

Novela pravilnika [Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2021-01-2802?sop=2021-01-2802) (Uradni list RS, št. 137/21 z dne 30. 8. 2021; v nadaljevanju: Pravilnik), je zaostrila pogoje za izvzem nepridobitnih prihodkov pri javnih zavodih – lekarnah. Javni zavodi – lekarne, lahko po novem kot nepridobitne izvzemajo prihodke iz naslova sredstev za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov in namenskih javnih sredstev le, če izvzem teh sredstev (prihodkov in njim pripadajočih odhodkov) ne vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivlja ali bi lahko izkrivljal konkurenco. Novela se začne uporabljati s 1.1.2022. Javni zavodi – lekarne morajo v vpliv na trgovino med državami članicami in izkrivljanje konkurence prvič ugotavljati v davčnem obdobju 2022.

V skladu s tretjim odstavkom 3. člena Pravilnika se šteje, da izvzem sredstev iz šeste in sedme alineje prvega odstavka tega člena, vključno ob uporabi ene od možnosti priznavanja odhodkov iz 27. člena ZDDPO-2, vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivlja ali bi lahko izkrivljal konkurenco, če je zaradi njune uporabe razlika v davku pri zavezancu višja od zneska 200.000 eurov v kateremkoli obdobju treh zaporednih proračunskih let.

V zvezi z navedenim predlagate dopolnitev usmeritev v podrobnejšem opisu »Oprostitev davka za opravljanje nepridobitne dejavnosti – 1. izdaja, februar 2018«.

Sporočamo vam, da bomo zgoraj navedeni podrobnejši opis dopolnili, in sicer glede naslednjih vprašanj:

1. Kdaj in kako se ugotovi, da je pri javnem zavodu – lekarni, zaradi izvzemanja nepridobitnih prihodkov iz naslova sredstev za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov in namenskih javnih sredstev, prišlo do vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivljanja konkurence.
2. Kaj mora javni zavod - lekarna storiti, ko ugotovi, da je oziroma bi zaradi njenega izvzemanja nepridobitnih prihodkov iz naslova sredstev za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov in namenskih javnih sredstev, prišlo do vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivljanja konkurence.

V nadaljevanju podajamo odgovore.

**Pod a:**

Zaradi izvzemanja dohodkov iz naslova prejetih javnih sredstev lahko prihaja pri javnih zavodih - lekarnah do vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivljanja konkurence[[1]](#footnote-1). Zato mora javni zavod – lekarna ugotavljati vpliv izvzemanja dohodkov iz naslova prejetih javnih sredstev po 9. členu [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687)[[2]](#footnote-2) na davčno obveznost v vsakem posameznem davčnem obdobju. Vpliv izvzemanja izračuna tako, da razliko med izvzetimi nepridobitnimi prihodki iz naslova javnih sredstev (stolpec 2 v tabeli) in izvzetimi pripadajočimi nepridobitnimi odhodki (stolpec 3 v tabeli) pomnoži z davčno stopnjo. Tako izračunanemu vplivu izvzemanja na znižanje davčne obveznosti v posameznem davčnem obdobju (stolpec 4 v tabeli) prišteje vplive izvzemanja preteklih dveh davčnih obdobij[[3]](#footnote-3) in odšteje morebitne zneske vplivov, ki presegajo 200.000 EUR, prav tako v preteklih dveh davčnih obdobjih[[4]](#footnote-4). Na ta način dobi vpliv izvzema dohodkov iz naslova prejetih javnih sredstev na davčno obveznost v zadnjih treh obdobjih, ki upošteva pretekla povečanja davčne osnove (stolpec 5 v tabeli). Slednji vpliv izvzemanja dohodkov iz naslova prejetih javnih sredstev na znižanje davčne obveznosti, ki presega 200.000 EUR[[5]](#footnote-5) (stolpec 6 v tabeli) zavezanec deli z davčno stopnjo in tako izračuna znesek za katerega mora v posameznem davčnem obdobju povečati davčno osnovo.

Primer ugotavljanja vplivanja na trgovino med državami članicami in izkrivljanje konkurence pri javnem zavodu- lekarni:

*Zneski so v EUR*

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **davčno obdobje**  **(t)** | **Polje 2.1 v davčnem obračunu**  **(izvzemanje prihodkov iz naslova prejetih javnih sredstev)** | **Polje 6.1 v davčnem obračunu**  **(izvzemanje pripadajočih odhodkov, kot posledice prejetih javnih sredstev)** | **Vpliv izvzema dohodkov iz naslova prejetih javnih sredstev na znižanje davčne obveznost v posameznem davčnem obdobju** | **Vpliv izvzema dohodkov iz naslova prejetih javnih sredstev v zadnjih treh obdobjih, ki upošteva pretekla povečanja davčne osnove** | **Znesek, ki presega mejo 200.000** | **povečanje davčne osnove v polju 12.X obračuna** |
| **1** | **2** | **3** | **4 = (2-3) x 0,19** | **5 = 4(t-2) +  4(t-1) +  4(t) -  6(t-2) -   6(t-1)** | **6 = (5 - 200.000)** | **7 = 6 / 0,19** |
| 2020 | 2.900.000 | 2.500.000 | se ne ugotavlja | se ne ugotavlja | se ne ugotavlja | se ne ugotavlja |
| 2021 | 2.800.000 | 2.400.000 | se ne ugotavlja | se ne ugotavlja | se ne ugotavlja | se ne ugotavlja |
| 2022 | 2.900.000 | 2.300.000 | 114.000 | 114.000 | 0 | 0 |
| 2023 | 2.800.000 | 2.200.000 | 114.000 | 228.000 | 28.000 | 147.368 |
| 2024 | 2.700.000 | 2.200.000 | 95.000 | **295.000** | **95.000** | **500.000** |
| 2025 | 2.600.000 | 2.100.000 | 95.000 | 181.000 | 0 | 0 |
| 2026 | 2.800.000 | 2.200.000 | 114.000 | 209.000 | 9.000 | 47.368 |
| 2027 | 3.000.000 | 2.400.000 | 114.000 | 314.000 | 114.000 | 600.000 |
| 2028 | 2.700.000 | 2.300.000 | 76.000 | 181.000 | 0 | 0 |

**Pod b:**

V davčnem obdobju, v katerem vpliv izvzema dohodkov iz naslova prejetih javnih sredstev na davčno obveznost v zadnjih treh obdobjih, ki upošteva pretekla povečanja davčne osnove iz istega razloga, presega 200.000 EUR, javni zavod – lekarna v ustreznem znesku poveča davčno osnovo. V predstavljenem primeru so to obdobja 2023, 2024, 2026 in 2027. V nadaljevanju podajamo ponazoritev izračuna za leto 2024:

Če je povečanje davčne osnove potrebno v davčnem obdobju 2022, ga bo javni zavod – lekarna izvedla v polju 12.5 davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Za obdobja po 2022, bo za obravnavano povečanje davčne osnove v davčnem obračunu predvidoma vzpostavljeno ločeno polje v skupini 12.

1. Evropska komisija je Slovenijo opozorila, da zaradi različne obravnave sredstev javne zdravstvene blagajne z vidika izračuna davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb, pri lekarnah organiziranih kot javni zavodi in lekarnah organiziranih kot gospodarske družbe, lahko prihaja do vpliva na trgovino med državami članicami in izkrivljanja konkurence. [↑](#footnote-ref-1)
2. Po eni od dveh možnih metod, opredeljenih v 27. členu ZDDPO-2. [↑](#footnote-ref-2)
3. Prvo davčno obdobje, ki je vključeno v izračun je 2022. [↑](#footnote-ref-3)
4. V primeru, da so zneski vplivov v preteklem davčnem obdobju presegali 200.000, je moral zavezanec v preteklem davčnem obdobju povečati davčno osnovo. [↑](#footnote-ref-4)
5. Povečanje davčne osnove je potrebno le v delu sredstev, ki povzročijo, da razlika v davku presega znesek 200.000 EUR v kateremkoli obdobju treh zaporednih proračunskih let. [↑](#footnote-ref-5)