Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
A. RANTOS
представено на 25 септември 2025 година [1]

Дело C-513/24

Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje
срещу
Odvolací finanční ředitelství

(Преюдициално запитване от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чехия)

„Преюдициално запитване — Хармонизация на данъчните законодателства — Директива 2006/112/ЕО — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Право на приспадане на ДДС — Член 173, параграф 1 — Подлежаща на приспадане част — Понятие „общи разходи“ — Минимално техническо и материално оборудване на лечебните заведения, обуславящо получаването на разрешение за предоставяне на здравни услуги, които не пораждат право на приспадане, но са необходими за предоставянето на услуги, пораждащи право на приспадане“

Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване, отправено от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чехия) се отнася по същество до тълкуването на член 173, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) [2].

2. Запитването е отправено в рамките на спор между Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., болнично заведение на област Централна Бохемия, Чехия) (наричано по-нататък „жалбоподателят в главното производство“) и Odvolací finanční ředitelství (дирекция „Обжалване“ на данъчната администрация, Чехия) (наричана по-нататък „дирекцията на данъчната администрация“) във връзка с правото на приспадане на ДДС при услуги, свързани със здравето.

3. По-конкретно, запитващата юрисдикция иска да установи дали при сделките, пораждащи право на приспадане на ДДС, платен по получени доставки, данъчнозадължено лице може да приспадне част от ДДС, с който е обложено придобиването на стоки и услуги, които съгласно приложимата национална правна уредба представляват минималното

[1] Език на оригиналния текст: френски.

[2] ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

оборудване, изисквано за получаване на разрешение за предоставяне на услуги, които не пораждат право на приспадане (а именно здравни услуги), която доставка е необходима и за извършването на услугите, пораждащи право на приспадане.

Правна уредба

Правото на Съюза

4. Член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) болничната и медицинската помощ, и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти, или при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, от болници, терапевтични или диагностични медицински центрове и други надлежно признати заведения с подобен характер“.

5. Член 168, буква а) от тази директива предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

6. Член 173, параграф 1 от посочената директива гласи:

„В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице“.

Чешкото право

7. Член 1, параграф 1 от Vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (Наредба № 92/2012 за изискванията относно минималното техническо и материално оборудване на лечебните заведения и контактните точки при домашни грижи) от 15 март 2012 г. (наричана

по-нататък „Наредба № 92/2012“)[3], в сила при настъпването на фактите в главното производство, предвижда по същество, че общите изисквания към минималното техническо и материално оборудване (наричано по-нататък „техническото и материално оборудване“) на лечебните заведения са посочени в приложение към тази наредба.

8. Член 2, параграф 1 от посочената наредба гласи:

„Лечебно заведение, в което доставчик на здравни услуги (наричан по-нататък „доставчикът“) има право да предоставя здравни услуги към датата на влизане в сила на настоящата наредба, трябва да разполага с техническото и материално оборудване, посочено в настоящата наредба. […]“.

9. Приложенията към същата наредба съдържат няколкостотин елемента на техническото и материално оборудване, с които трябва да разполагат различните видове лечебни заведения. Те включват по-специално изисквания относно помещенията (кабинет, чакалня, тоалетни за пациентите, складови помещения), оборудването на тези помещения (кресла, умивалници, гардероби, столове, маси), инструментите (стетоскоп, лупа), простите уреди (тонометър, везна, глюкомер) и по-сложните уреди (апарат за електрокардиограми, ехограф, ларингостробоскоп, монитори за жизнени функции).

Спорът в главното производство, преюдициалният въпрос и производството пред Съда

10. Жалбоподателят в главното производство е установено в Чехия болнично заведение, чиято основна икономическа дейност се състои в предоставянето на здравни услуги, които не пораждат право на приспадане на ДДС (наричани по-нататък „здравните услуги“), като същевременно предоставя и други услуги, пораждащи право на приспадане (наричани по-нататък „допълнителните услуги“)[4]. Съгласно приложимата национална правна уредба (а именно Наредба № 92/2012), за да може да предоставя здравни услуги, този жалбоподател трябва да е получил разрешение за всяка конкретна област на здравните услуги, а за да получи това разрешение, трябва да гарантира, че разполага с минимално оборудване.

11. На 18 януари 2019 г. посоченият жалбоподател подава допълнителна данъчна декларация за декември 2016 г., чрез която упражнява правото си на частично (пропорционално) приспадане на ДДС за сумата от 4 176 327 чешки крони (CZK) (приблизително 164 500 евро). На 5 февруари 2021 г. данъчната администрация му издава ревизионен акт, в който признава част от искането приспадане, като същевременно изключва от него сумата от 3 287 723 CZK (приблизително 129 500 евро), която съответства на доставки на здравни услуги.

[3] 36/2012 Sb.

[4] Тези услуги включват по-специално клинични изследвания на въздействието на лекарствени продукти, настаняване на лица, придружаващи пациенти, допълнителни услуги за хоспитализираните пациенти, стажове на лекари, стерилизация на инструменти за трети лица, рентгенови, ехографски и ветеринарни изследвания. В писменото си становище жалбоподателят в главното производство уточнява, че тези дейности трябва по-скоро да се разделят на три категории: първо, здравни услуги, чиято цел е опазване на здравето (освободени от ДДС), второ, здравни услуги, чиято цел е различна от опазване на здравето (подлежащи на облагане с ДДС), и накрая — останалите услуги.

12. След като подава жалба по административен ред срещу ревизионния акт, която е частично уважена с решение на дирекцията на данъчната администрация, и жалба по съдебен ред срещу това решение, отхвърлена от Krajský soud v Praze (Окръжен съд Прага, Чехия) [5], същият жалбоподател подава касационна жалба до Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд), който решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 173, параграф 1 от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че ако извършването на сделка, по отношение на която ДДС подлежи на приспадане, зависи от притежаването на разрешение за упражняване на дейности, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане (в случая здравни услуги), стоките и свързаните с тях услуги, които съгласно националната правна уредба представляват минимално техническо и материално оборудване на лечебните заведения и от които зависи предоставянето на здравни услуги, представляват общи (косвени) разходи, които са пряко и непосредствено свързани с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице и следователно дават право на приспадане на част от данъка?“.

13. Писмени становища до Съда представят жалбоподателят в главното производство, чешкото правителство и Европейската комисия. Тези страни и дирекцията на данъчната администрация представят и устни становища в съдебното заседание за изслушване на устните състезания, проведено на 12 юни 2025 г.

Анализ

14. С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество от Съда да установи дали при сделки, пораждащи право на приспадане на ДДС, платен по получени доставки, данъчнозадължено лице може да приспадне част от ДДС, с който е обложено придобиването на стоки и услуги, които съгласно приложимото национално законодателство представляват минималното оборудване, изисквано за получаване на разрешение да се предоставят услуги, които не пораждат право на приспадане (а именно здравни услуги), като предоставянето на тези услуги е необходимо и за извършването на услугите, пораждащи право на приспадане (а именно допълнителните услуги).

15. Що се отнася до стоките и услугите, доставени за извършване както на сделки, пораждащи право на приспадане на ДДС, така и на сделки, които не пораждат право на приспадане на ДДС, член 173, параграф 1 от Директивата за ДДС по същество предвижда, че приспадането е допустимо само за тази част от ДДС, която е пропорционална на сумата, свързана с първите сделки, и че подлежащата на приспадане част се определя за всички извършени от данъчнозадълженото лице сделки съгласно методологията, посочена в членове 174 и 175 от тази директива.

[5] Този съд отхвърля жалбата с мотива, че за общи разходи не следва да се считат разходите за цялото материално и техническо оборудване, с което болничните заведения трябва да разполагат, за да могат да функционират и да предоставят всички свои услуги (здравни и облагаеми), а само разходите, които осигуряват нормалното функциониране на разглежданото в главното производство болничното заведение и които, поне до известна степен, са били действително направени за предоставянето на облагаемите услуги.

16. Съгласно постоянната съдебна практика, за да се признае право на приспадане на ДДС[6] на данъчнозадължено лице[7], по принцип е необходимо да е налице пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане. Правото на приспадане на ДДС, начислен за получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане[8].

17. Право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице обаче е налице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните стоки и услуги са част от *общите разходи* на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице[9]. За сметка на това, когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, освободени от или непопадащи в приложното поле на ДДС, не може да се събира данък за извършени, нито да се приспада такъв за получени доставки[10].

18. Следователно наличието на право на приспадане се определя в зависимост от извършените доставки, за които са предназначени получените доставки[11], а когато икономическата дейност на данъчнозадълженото лице включва както облагаеми, така и освободени доставки, за неговите общи разходи следва да се прилага режимът на приспадане, предвиден в член 173, параграф 1 от Директивата за ДДС[12].

19. Освен това Съдът е уточнил, че наличието на връзки между сделките трябва да се преценява с оглед на *обективното им съдържание*. По-специално, е важно да се вземат предвид всички обстоятелства, при които са осъществени съответните сделки, и да се държи сметка само за доставките, които са обективно свързани с облагаемата дейност на данъчнозадълженото лице. В този смисъл следва да се вземат предвид *действителното*

6 Това право е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. То се упражнява пряко по отношение на целия данък, начислен по получени доставки. Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Така общата система на ДДС гарантира неутралност от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (вж. решение от 4 октомври 2024 г., Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, наричано по-нататък „решение Voestalpine Giesserei Linz“, EU:C:2024:866, т. 16 и 17 и цитираната съдебна практика).

7 От член 168 от Директивата за ДДС следва, че за да е възможно ползването на правото на приспадане, е необходимо да са изпълнени две условия: първо, заинтересованото лице трябва да е „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази директива; второ, стоките или услугите, за които иска да му се признае това право, трябва впоследствие да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (вж. решение Voestalpine Giesserei Linz, т. 19 и цитираната съдебна практика).

8 Вж. решение Voestalpine Giesserei Linz (т. 20 и цитираната съдебна практика).

9 Вж. решение Voestalpine Giesserei Linz (т. 21 и цитираната съдебна практика).

10 Вж. решение от 8 септември 2022 г., Finanzamt R (Приспадане на ДДС във връзка с вноска на съдружник) (C-98/21, EU:C:2022:645, т. 48 и цитираната съдебна практика).

11 Наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчнозадълженото лице в рамките на икономическата му дейност (вж. решение от 25 ноември 2021 г., Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, т. 33 и цитираната съдебна практика).

12 Вж. точка 15 от настоящото заключение.

използване на придобитите от данъчнозадълженото лице *стоки и услуги* и *единствената причина за въпросната доставка*, като последната трябва да се разглежда като съставляваща критерий за определяне на обективното съдържание [13].

20. В това отношение наличието на нормативно установено задължение за покупка на стоки или услуги само по себе си не е разглеждано от Съда като решаващ или релевантен елемент за преценката на пряката и непосредствена връзка на тази покупка с извършените доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, или с цялостната икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. Например в решение Portugal Telecom [14] Съдът приема, че правото на пълно приспадане на платения ДДС не може да бъде ограничавано само поради това, че националната правна уредба определя облагаемите сделки като съпътстващи основната дейност [15], докато в решение Becker [16] той счита, че обстоятелството, че националното гражданско право задължава предприятие да понесе разходите, свързани със защитата на интересите на неговите органи в наказателно производство, е без значение за квалификацията на сделките, свързани с тази защита [17]. Вярно е, че в решение PPG Holdings [18] при разглеждането на възможността за приспадане на разходите за покупка на услуги, доставени за осигуряване на функционирането на пенсионен фонд, Съдът отбелязва наличието на законово задължение за данъчнозадълженото холдингово дружество да създаде този пенсионен фонд за служителите на своите предприятия. Струва ми се обаче, че това законово задължение не е имало решаваща роля за преценката на Съда, който е уточнил, че такива разходи подлежат на приспадане, *доколкото са част от общите разходи* на въпросното дружество [19].

21. В настоящия случай, съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба, от една страна, за да получат разрешение за предоставяне на здравни услуги, заведенията трябва да отговарят на минимални технически и материални изисквания, а това налага придобиване, ремонт, преглед и поддръжка на необходимото за тези цели оборудване [20], и от друга страна, за да могат да предоставят допълнителни услуги, тези заведения трябва да отговарят на условията, необходими за предоставянето на здравни услуги.

[13] Вж. решение от 8 септември 2022 г., Finanzamt R (Приспадане на ДДС във връзка с вноска на съдружник) (C-98/21, EU:C:2022:645, т. 49 и цитираната съдебна практика).

[14] Решение от 6 септември 2012 г. (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 45).

[15] В случая това са услуги, доставени на холдинговото дружество Portugal Telecom, от консултанти, подлежащи на облагане с ДДС, и фактурирани на неговите дъщерни дружества. Обстоятелствата по последното дело обаче са различни от тези, които са предмет на разглеждания спор, тъй като въпросната национална правна уредба не се отнася до *облагането* на сделките за покупка, а само до тяхната *квалификация*.

[16] Решение от 21 февруари 2013 г. (C-104/12, EU:C:2013:99, т. 32).

[17] Този случай се отнася до предоставянето на г-н Becker, управител и основен съдружник в дружество с ограничена отговорност, на адвокатски услуги във връзка с образуването на наказателно производство срещу него и друг управител за подкуп или съучастие в рамките на процедура за възлагане на обществена поръчка.

[18] Решение от 18 юли 2013 г. (C-26/12, EU:C:2013:526, т. 25).

[19] От съображения за изчерпателност считам за уместно да възпроизведа последната точка, съгласно която „[с] учредяването на фонда PPG е изпълнило нормативно задължение, възложено му като работодател, и доколкото разходите [по] получените от PPG във връзка с това доставки са част от общите му разходи — нещо, което следва да бъде проверено от запитващата юрисдикция, — като такива те представляват елементи, формиращи цената на стоките на PPG“.

[20] Както е посочено в акта за преюдициално запитване, член 1, параграф 1 от Наредба № 92/2012 предвижда общи изисквания относно оборудването на *лечебните заведения*, а член 2, буква в) от нея — допълнителни изисквания относно оборудването на *лечебните заведения за болнична помощ*. Освен това в приложенията към тази наредба са описани изискванията относно оборудването на различните видове лечебни заведения и техните отделения.

22. Ето защо запитващата юрисдикция следва да провери дали в съответствие с практиката на Съда, посочена в точки 16 и 17 от настоящото заключение, при липсата на пряка и непосредствена връзка между получените услуги и извършените доставки, пораждащи право на приспадане, първите са част от общите разходи на жалбоподателя в главното производство, поради което трябва да се считат за елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които той доставя. При това положение, за да може тази юрисдикция да се произнесе окончателно по този въпрос, като извърши преценка на фактите в главното производство, Съдът трябва да ѝ предостави полезни насоки в това отношение.

23. Най-напред отбелязвам, че връзката, изтъкната от запитващата юрисдикция в акта за преюдициално запитване, се отнася не до *търговска връзка* между получените и извършените доставки, а до *правна връзка*, т.е. до задължението, което разглежданата национална правна уредба налага на жалбоподателя в главното производство да придобие определен брой стоки и услуги, за да може да предоставя здравни услуги, а непряко — и допълнителни услуги.

24. В това отношение считам, че само наличието на правно задължение за покупка не е достатъчно, за да може запитващата юрисдикция да установи пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице, като се има предвид практиката на Съда, съгласно която тази връзка трябва да се прецени с оглед на *обективното съдържание* на съответните доставки [21].

25. Разглежданата в главното производство национална правна уредба обаче представлява един елемент, наред с други, който трябва да се вземе предвид при преценката на тази пряка и непосредствена връзка, така че разходите за покупката на съответните стоки и услуги, изисквани от тази правна уредба за получаването на разрешение за предоставяне на здравни услуги, биха могли да се считат за *предназначени* за същите услуги. При обстоятелствата в случая е важно не толкова наличието на нормативно установено задължение, колкото фактът, че съгласно посочената правна уредба съответните стоки и услуги са придобити, за да бъдат предназначени за предоставянето на здравни услуги [22].

26. Тази констатация трябва да се приложи и когато — както твърди жалбоподателят в главното производство и което запитващата юрисдикция следва да провери — някои предоставяни от него услуги, които не са освободени от данък, макар и да са облагаеми с ДДС, се квалифицират като *здравни услуги* и следователно попадат в обхвата на въпросното нормативно установено задължение. В този случай разходите за покупка на

[21] Вж. точки 17 и 19 от настоящото заключение. Тази констатация според мен е в съответствие и с практиката на Съда, изложена в точка 20 от настоящото заключение.

[22] С други думи, тъй като отнасянето на тези стоки и услуги към здравните услуги се определя пряко от посочената правна уредба в зависимост от тяхното (възможно) използване, би могло да се предположи, че посочените стоки и услуги са предназначени за съответната дейност.

разглежданите стоки и услуги могат да бъдат разпределени между освободените здравни услуги, от една страна, и здравните услуги, подлежащи на облагане с ДДС, от друга страна, и да бъдат приспаднати пропорционално [23].

27. За сметка на това случаят с *допълнителните услуги* не е такъв. Дори да се допусне, че предоставянето на здравни услуги е необходимо за предоставянето на тези допълнителни услуги, отбелязвам, че доколкото задължението, наложено от разглежданата в главното производство национална правна уредба, изглежда, е предвидено единствено за предоставянето на здравни, а не на допълнителни услуги, не може да се презумира, че стоките и услугите, чиято покупка се изисква, са предназначени за предоставянето на допълнителни услуги. Всъщност връзката между получените стоки и услуги, от една страна, и предоставянето на допълнителните услуги, от друга страна, не е достатъчно пряка и непосредствена, а това означава, че разходите, направени за покупката на тези стоки и услуги, не могат да бъдат приравнени на общи разходи само поради това, че покупката им е наложена от тази национална правна уредба [24].

28. Във всеки случай, обстоятелството, че нормативно установеното задължение не позволява автоматично да се установи пряка и непосредствена връзка между получените доставки, наложени от разглежданата в главното производство национална правна уредба, и извършените доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, не е пречка наличието на такава връзка да бъде доказвано във всеки отделен случай в съответствие с принципите, посочени в практиката на Съда, припомнена в точки 16—20 от настоящото заключение. Всъщност, доколкото част от спорните стоки и услуги е необходима и за предоставянето на допълнителните услуги, тяхното придобиване има пряка и непосредствена връзка с тези дейности, а това предполага, че правото на приспадане може да бъде отнесено към тях пропорционално. В това отношение считам, че решаващият елемент извършените доставки да породят право на пропорционално приспадане на ДДС при получените доставки — противно на това, което, изглежда, счита запитващата юрисдикция — не е действителното или редовното използване на придобитите стоки и услуги, а по-скоро *възможността* за такова използване [25].

29. Основателността на анализа по-горе ми се струва още по-ясна, ако се вземе предвид примерът, посочен от запитващата юрисдикция, за покупката на дефибрилатор като задължително оборудване, предназначено за интензивно отделение (и следователно за предоставянето на здравни услуги).

[23] Всъщност, доколкото стоките и услугите, чиято покупка е обложена с данък, не са свързани с всички предоставяни от жалбоподателя в главното производство дейности, той трябва да докаже, че тези стоки или услуги са предназначени за предоставяните от него здравни услуги. В това отношение правилата относно доказателствената тежест, които в съответствие с принципа на процесуална автономия попадат в обхвата на националното право, играят решаваща роля, без да се засягат принципите на равностойност и ефективност. Всъщност, макар тази тежест първоначално да се носи от данъчнозадълженото лице, което трябва да представи доказателства за наличието на пряка и непосредствена връзка между направените разходи по получени доставки, които възнамерява да приспадне, и тяхното предназначаване за извършените доставки, подлежащи на облагане с ДДС, наличието на нормативно установено задължение, предвиждащо това предназначаване, може да се окаже достатъчно, за да се прехвърли доказателствената тежест върху данъчната администрация.

[24] С други думи, както подчертава Комисията в писменото си становище, само обстоятелството, че заведение може да упражнява основната си дейност (състояща се в извършването на освободени сделки) единствено след придобиването на определени стоки и услуги — и че то може освен това да осъществява дейности, свързани с извършването на облагаеми сделки — не е достатъчно, за да се докаже наличието на такава връзка.

[25] Освен това, що се отнася до методите или критериите за разпределяне на разходите по получени доставки, при липсата на изрично предвидени в Директивата за ДДС правила държавите членки следва да гарантират, в съответствие с инструкциите и методите, посочени в член 173, параграф 2 и членове 174 и 175 от тази директива, че приспадането на ДДС по получени доставки се извършва само пропорционално на стойността на доставките, пораждащи право на приспадане (вж. по-специално в този смисъл *Terra*, B., J. A. Kajus. Guide to the European VAT Directives. IBFD, 2024, по-конкретно стр. 1124).

30. От една страна, много малко вероятно е дефибрилатор да може да се разглежда като оборудване, свързано с цялостната икономическа дейност на жалбоподателя в главното производство. Всъщност връзката между покупката на това оборудване и някои извършени доставки, като осъществяването на клинични изследвания или осигуряването на стажове на обучаващи се лекари (допълнителни услуги), не е очевидна. Следователно тази връзка не може да се презумира за услуги, които по никакъв начин не изискват използването на дефибрилатор и чиято единствена връзка с покупката на този уред се свежда до това, че те могат да бъдат предоставени само в комбинация с дейност, която може да изисква използването на такъв уред.

31. От друга страна, не може да се изключи възможността дефибрилатор да се използва при медицински интервенции, подлежащи на облагане с ДДС, като например гинекологичните здравни услуги под обща анестезия, които жалбоподателят в главното производство посочва в писменото си становище. В подобно положение, въпреки че същото оборудване е предвидено да се използва по-редовно от интензивното, отколкото от гинекологичното отделение, то все пак би могло да бъде необходимо във втория случай като оборудване, което *може* да се използва при нужда, така че да съществува връзка между неговото придобиване и извършваната дейност [26]. Всъщност, както е видно по-специално от решение Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс [27], връзката между получените и извършените доставки не трябва да е изключителна и може да се отнася до дейности по получени доставки, които се използват за други извършени доставки или за други лица [28].

32. В заключение считам, че член 173, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че разходите, направени от данъчнозадължено лице за придобиване на стоки или услуги, представляващи съгласно приложимата национална правна уредба минимално техническо и материално оборудване за извършване на дейности, които не пораждат право на приспадане на ДДС (в случая — здравни услуги), не съответстват само поради този факт на общи разходи, имащи пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на това данъчнозадължено лице и съответно даващи право на пропорционално приспадане на ДДС, включително за извършването на сделка, пораждаща право на приспадане, която зависи от притежаването на разрешение за извършване на дейности, които не пораждат право на приспадане на ДДС, освен ако се докаже, че тези стоки и услуги имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на посоченото данъчнозадължено лице.

[26] Очевидно е, че при такава хипотеза жалбоподателят в главното производство трябва да докаже, че този дефибрилатор може да се използва при неговите дейности, свързани със здравеопазването.

[27] Вж. решение от 14 септември 2017 г. (C-132/16, EU:C:2017:683, т. 40).

[28] В конкретния случай дружество от групата Ибердрола, от една страна, с посредничеството на трето дружество е извършило строителни работи във връзка с реконструкцията на канално-помпена станция в българска община, а от друга страна, е предвидило да построи сгради, които да бъдат свързани със същата канално-помпена станция. Въпреки че тези строителни работи са били от полза и за съответната община, Съдът все пак е приел, че те поне отчасти са били необходими и за нуждите на построените от това дружество сгради, поради което е можело да му бъде предоставено право поне на пропорционално приспадане на разходите за тези строителни работи във връзка с неговите сделки с недвижими имоти.

Заключение

33. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на отправения от Nejvyšší správní soud (Върховен административен съд, Чехия) въпрос по следния начин:

„Член 173, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

трябва да се тълкува в смисъл, че

разходите, направени от данъчнозадължено лице за придобиване на стоки или услуги, представляващи съгласно приложимата национална правна уредба минимално техническо и материално оборудване за извършване на дейности, които не пораждат право на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС) (в случая — здравни услуги), не съответстват само поради този факт на общи разходи, имащи пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на това данъчнозадължено лице и съответно даващи право на пропорционално приспадане на ДДС, включително за извършването на сделка, пораждаща право на приспадане, която зависи от притежаването на разрешение за извършване на дейности, които не пораждат право на приспадане на ДДС, освен ако се докаже, че тези стоки и услуги имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на посоченото данъчнозадължено лице“.