Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ATHANASIOSA RANTOSA,
predstavljeni 25. septembra 2025 [1]

Zadeva C-513/24

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika))

„Predhodno odločanje – Harmonizacija davčne zakonodaje – Direktiva 2006/112/ES – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Pravica do odbitka DDV – Člen 173(1) – Odbitni delež – Pojem ‚stalni splošni stroški' – Minimalna tehnična in materialna oprema zdravstvenih ustanov, ki je pogoj za pridobitev dovoljenja za opravljanje zdravstvenih storitev, pri katerih ni dana pravica do odbitka, vendar so nujne za opravljanje storitev, pri katerih je dana pravica do odbitka"

Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika), se v bistvu nanaša na razlago člena 173(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). [2]

2. Predlog je bil vložen v okviru spora med Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., bolnišnica v osrednji regiji Bohom, Češka republika) (v nadaljevanju: tožeča stranka v postopku v glavni stvari) in Odvolací finanční ředitelství (finančni direktorat za pritožbe, Češka republika) (v nadaljevanju: finančni direktorat) glede pravice do odbitka DDV za storitve, povezane z zdravjem.

3. Natančneje, predložitveno sodišče se sprašuje, ali lahko davčni zavezanec v okviru transakcij, pri katerih je dana pravica do odbitka vstopnega DDV, odbije del DDV, ki je obračunan na pridobitev blaga in storitev, ki na podlagi nacionalne ureditve, ki se uporablja, pomenijo minimalno opremo, ki se zahteva za pridobitev dovoljenja za opravljanje storitev, pri katerih ni dana pravica do odbitka (in sicer zdravstvene storitve), te storitve pa so tudi nujne za izvajanje storitev, pri katerih je dana pravica do odbitka.

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

[2] UL 2006, L 347, str. 1.

Pravni okvir

Pravo Unije

4. Člen 132(1)(b) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste.“

5. Člen 168(a) te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec.“

6. Člen 173(1) navedene direktive določa:

„Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije iz členov 168, 169 in 170, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Odbitni delež se določi v skladu s členoma 174 in 175 za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.“

Češko pravo

7. Člen 1(1) vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (uredba št. 92/2012 o zahtevah glede minimalne tehnične in materialne opreme zdravstvenih ustanov in kontaktnih točk za oskrbo na domu) z dne 15. marca 2012 (v nadaljevanju: uredba št. 92/2012) [3], v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, v bistvu določa, da so splošne zahteve glede minimalne tehnične in materialne opreme (v nadaljevanju: tehnična in materialna oprema) zdravstvenih ustanov opredeljene v prilogi k tej uredbi.

[3] 36/2012 Sb.

8. Člen 2(1) navedene uredbe določa:

„Zdravstvena ustanova, v kateri je izvajalec zdravstvenih storitev (v nadaljevanju: izvajalec) na dan začetka veljavnosti te [uredbe] pooblaščen za opravljanje zdravstvenih storitev, mora biti tehnično in materialno opremljena v skladu s to uredbo. […]“

9. V prilogah k tej uredbi je poleg tega navedeno več sto postavk tehnične in materialne opreme, ki jo morajo imeti različne vrste zdravstvenih ustanov in njihovi oddelki. Med temi postavkami so med drugim zahteve v zvezi s prostori (kabinet, čakalnica, stranišča za bolnike, skladiščni prostori), opremo teh prostorov (ležišča, umivalniki, omare, stoli, mize), orodji (stetoskop, lupa), enostavnimi napravami (tonometer, tehtnica, merilnik krvnega sladkorja) in bolj zapletenimi napravami (naprava za elektrokardiogram, ultrazvok, nosno-grlni stroboskop, monitorji za spremljanje življenjskih funkcij).

Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

10. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je bolnišnica v Češki republiki, katere glavna ekonomska dejavnost je opravljanje zdravstvenih storitev, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV (v nadaljevanju: zdravstvene storitve), hkrati pa izvaja tudi druge storitve, pri katerih je dana pravica do odbitka DDV (v nadaljevanju: dodatne storitve).[4] V skladu z nacionalno zakonodajo, ki se uporablja (in sicer uredba št. 92/2012), mora ta tožeča stranka, da bi lahko izvajala zdravstvene storitve, pridobiti dovoljenje za vsako posamezno področje zdravstvene oskrbe, za pridobitev tega dovoljenja pa mora zagotoviti, da razpolaga z minimalno opremo.

11. Tožeča stranka je 18. januarja 2019 vložila dodaten obračun davka za december 2016, v katerem je uveljavljala pravico do odbitnega deleža (sorazmernega dela) za znesek 4.176.327 čeških kron (CZK) (približno 164.500 EUR). Finančni urad ji je 5. februarja 2021 izdal odločbo o določitvi zneska davčne obveznosti, s katero je priznal del zahtevanega odbitka davka, pri tem pa je iz njega izključil znesek 3.287.723 CZK (približno 129.500 EUR), ki ustreza storitvam za zagotavljanje zdravstvene oskrbe.

12. Na podlagi njene pritožbe zoper to odločbo o določitvi zneska davčne obveznosti, ki ji je bilo delno ugodeno z odločbo direktorata za finance, in tožbe zoper to odločbo, ki jo je zavrnilo Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi, Češka republika)[5], je tožeča stranka vložila kasacijsko pritožbo pri Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče), ki je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 173(1) [Direktive o DDV] razlagati tako, da gre v primeru, v katerem je izvedba transakcije, pri kateri je dana pravica do odbitka, pogojena s tem, da ima izvajalec dovoljenje za opravljanje transakcij, pri katerih ni dana pravica do odbitka (v obravnavani zadevi zdravstvene storitve), pri blagu in z njim povezanih storitvah, ki na podlagi nacionalne zakonodaje pomenijo minimalno tehnično in materialno opremo zdravstvenih ustanov, ki je pogoj za opravljanje

[4] Med temi storitvami so zlasti klinične študije o učinkih zdravil, nastanitev za spremljevalce bolnikov, dodatne storitve za hospitalizirane bolnike, medicinske prakse, storitev sterilizacije orodja za tretje osebe, rentgenske, ultrazvočne in veterinarske preiskave. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je v pisnih stališčih pojasnila, da bi bilo treba njene dejavnosti razdeliti na tri kategorije: prvič, zdravstvene storitve, katerih namen je varovanje zdravja (ki so oproščene DDV), drugič, zdravstvene storitve, katerih namen ni varovanje zdravja (ki so obdavčene z DDV), in nazadnje, druge storitve.

[5] Navedeno sodišče je tožbo zavrnilo z obrazložitvijo, da se za splošne stroške ne štejejo stroški za celotno materialno in tehnično opremo, ki jo morajo bolnišnice imeti na razpolago, da lahko zagotavljajo svoje delovanje in izvajanje vseh svojih storitev (zdravstvena oskrba in obdavčljive storitve), ampak samo stroški, ki zagotavljajo normalno delovanje bolnišnice iz postopka v glavni stvari in ki so vsaj v neki meri dejansko nastali pri opravljanju storitev, ki so oproščene davka.

zdravstvenih storitev, za splošne (režijske) stroške, ki imajo neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca in pri katerih je zato dana pravica do odbitnega deleža davka?“

13. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, češka vlada in Evropska komisija so Sodišču predložile pisna stališča. Te stranke in direktorat za finance so na obravnavi 12. junija 2025 podali tudi ustna stališča.

Analiza

14. Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali lahko davčni zavezanec v okviru transakcij, pri katerih je dana pravica do odbitka vstopnega DDV, odbije del DDV, ki je obračunan na pridobitev blaga in storitev, ki na podlagi nacionalne ureditve, ki se uporablja, pomenijo minimalno opremo, ki se zahteva za pridobitev dovoljenja za opravljanje storitev, pri katerih ni dana pravica do odbitka (in sicer zdravstvenih storitev), ker je dobava teh storitev prav tako nujna za izvajanje storitev, pri katerih je dana pravica do odbitka (in sicer dodatnih storitev).

15. Glede blaga in storitev, dobavljenih oziroma opravljenih za izvedbo tako transakcij, pri katerih je dana pravica do odbitka, kot transakcij, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV, člen 173(1) Direktive o DDV v bistvu določa, da se odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam, in da se odbitni delež določi za vse ekonomske transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec, v skladu z metodologijo iz členov 174 in 175 te direktive.

16. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča mora za to, da se pravica do odbitka[6] prizna davčnemu zavezancu[7], načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med posamezno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, pri katerih je dana pravica do odbitka. Pravica do odbitka DDV, ki je obračunan na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, predpostavlja, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčljivih izstopnih transakcij, pri katerih je dana pravica do odbitka.[8]

17. Vendar se pravica do odbitka prizna tudi, če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo ter eno ali več izstopnimi transakcijami, pri katerih je dana pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnega blaga in storitev del *splošnih stroškov* tega davčnega zavezanca in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja oziroma opravlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko

[6] Ta pravica je sestavni del mehanizma DDV in je načeloma ni mogoče omejiti. Ta pravica se izvršuje neposredno za vse davke, ki se obračunajo na vstopne transakcije. Namen sistema odbitkov je podjetnika v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (glej sodbo z dne 4. oktobra 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, točki 16 in 17 ter navedena sodna praksa, v nadaljevanju: sodba Voestalpine Giesserei Linz).

[7] Iz člena 168 Direktive o DDV izhaja, da morata biti za pridobitev pravice do odbitka izpolnjena dva pogoja: prvič, zadevna oseba mora biti „davčni zavezanec“ v smislu te direktive; drugič, blago ali storitve, na katere opira to pravico, mora davčni zavezanec uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec (glej sodbo Voestalpine Giesserei Linz, točka 19 in navedena sodna praksa).

[8] Glej sodbo Voestalpine Giesserei Linz (točka 20 in navedena sodna praksa).

dejavnostjo davčnega zavezanca.[9] Kadar pa so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, povezani z oproščenimi transakcijami ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka.[10]

18. Zato se obstoj pravice do odbitka določi glede na izstopne transakcije, na katere se nanašajo vstopne transakcije[11], in kadar je ekonomska dejavnost davčnega zavezanca sestavljena tako iz obdavčenih transakcij kot transakcij, oproščenih DDV, je treba za njegove splošne stroške uporabiti sistem odbitka iz člena 173(1) Direktive o DDV.[12]

19. Sodišče je poleg tega pojasnilo, da je treba obstoj povezav med transakcijami presojati glede na njihovo *objektivno vsebino*. Zlasti je treba upoštevati vse okoliščine, v katerih so potekale zadevne transakcije, in upoštevati le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. V tem smislu je treba upoštevati *dejansko uporabo blaga in storitev*, ki jih je pridobil davčni zavezanec, in *izključni razlog* zadevne *transakcije*, ker je slednjega treba šteti za merilo za določitev objektivne vsebine.[13]

20. V zvezi s tem Sodišče obstoja zakonske obveznosti nakupa blaga ali storitev samo po sebi ni štelo za odločilen ali upošteven element v okviru presoje neposredne in takojšnje povezave med tem nakupom in izstopnimi transakcijami, pri katerih je dana pravica do odbitka DDV, ali celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca. Sodišče je, na primer, v sodbi Portugal Telecom[14] menilo, da pravica do odbitka celotnega vstopnega DDV ne more biti omejena samo zato, ker se na podlagi nacionalne ureditve obdavčene transakcije štejejo za dopolnilne glede na njihovo glavno dejavnost,[15] medtem ko je v sodbi Becker[16] menilo, da to, da nacionalno civilno pravo določa, da podjetje nosi stroške, povezane z obrambo interesov članov svojih organov v kazenskih postopkih, ni upoštevno pri opredelitvi transakcij, povezanih s to obrambo.[17] Sodišče je sicer v sodbi PPG Holdings[18] pri preučitvi možnosti odbitka stroška, ki izhaja iz nakupa storitev za zagotavljanje delovanja pokojninskega sklada, omenilo obstoj zakonske obveznosti holdinškega podjetja, ki je davčni zavezanec, da ustanovi ta pokojninski sklad za zaposlene v svojih podjetjih. Vendar se mi zdi, da ta zakonska obveznost ni imela odločilne vloge pri presoji Sodišča, ki je pojasnilo, da so taki stroški odbitni, *če so del splošnih stroškov* zadevnega podjetja.[19]

9 Glej sodbo Voestalpine Giesserei Linz (točka 21 in navedena sodna praksa).

10 Glej sodbo z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika) (C-98/21, EU:C:2022:645, točka 48 in navedena sodna praksa).

11 Obstoj neposredne in takojšnje povezave pomeni, da je strošek vstopnih storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec dobavlja v okviru svojih ekonomskih dejavnosti (glej sodbo z dne 25. novembra 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, točka 33 in navedena sodna praksa).

12 Glej točko 15 teh sklepnih predlogov.

13 Glej sodbo z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika) (C-98/21, EU:C:2022:645, točka 49 in navedena sodna praksa).

14 Sodba z dne 6. septembra 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 45).

15 V obravnavani zadevi je šlo za storitve, ki jih je Portugal Telecom, holdinška družba, pridobila od svetovalcev v okviru sistema DDV in jih je zaračunala svojim odvisnim družbam. Vendar se okoliščine zadnjenavedene zadeve razlikujejo od okoliščin, ki so predmet tega spora, ker se zadevna nacionalna zakonodaja ni nanašala na *obdavčitev* transakcij nakupa, temveč le na njihovo *opredelitev*.

16 Sodba z dne 21. februarja 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, točka 32).

17 V obravnavani zadevi je šlo za to, da je V. Becker, poslovodja in glavni družbenik družbe z omejeno odgovornostjo, pridobil odvetniške storitve, povezane z uvedbo kazenske preiskave proti njemu in drugemu poslovodji zaradi korupcije ali sodelovanja v postopku javnega razpisa.

18 Sodba z dne 18. julija 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, točka 25).

19 Zaradi popolnosti se mi zdi primerno povzeti to zadnjo točko: „Družba PPG je s tem, da je ustanovila ta sklad, izpolnila zakonsko obveznost, ki jo ima kot delodajalec, in če so stroški storitev, ki jih je prejela družba PPG glede tega, del njenih splošnih stroškov, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče, so kot taki sestavni del cene proizvodov družbe PPG.“

21. V obravnavani zadevi morajo v skladu z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, prvič, ustanove za pridobitev dovoljenja za opravljanje zdravstvenih storitev izpolnjevati minimalne tehnične in materialne zahteve, kar zahteva nakup, popravilo, pregled in vzdrževanje opreme, potrebne za to,[20] in drugič, te ustanove morajo, da bi lahko zagotavljale dodatne storitve, izpolnjevati pogoje, ki se zahtevajo za opravljanje zdravstvenih storitev.

22. Zato mora predložitveno sodišče v skladu s sodno prakso Sodišča, na katero je opozorjeno v točkah 16 in 17 teh sklepnih predlogov, preveriti, ali so ob neobstoju neposredne in takojšnje povezave med pridobljenimi vstopnimi storitvami in izstopnimi transakcijami, pri katerih je dana pravica do odbitka, prve storitve del splošnih stroškov tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, tako da jih je treba šteti za sestavne dele cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja. Po tem pojasnilu mora Sodišče predložitvenemu sodišču, da bi to lahko dokončno odločilo o tem vprašanju s presojo dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, dati koristne napotke v zvezi s tem.

23. Uvodoma ugotavljam, da se povezava, ki jo je navedeno sodišče izpostavilo v predložitveni odločbi, ne nanaša na *komercialno povezavo* med vstopnimi in izstopnimi transakcijami, temveč na *pravno povezavo*, in sicer na obveznost, ki je z zadevno nacionalno ureditvijo naložena tožeči stranki iz postopka v glavni stvari, da kupi določeno količino blaga in storitev, da bi lahko opravljala zdravstvene storitve in posredno dodatne storitve.

24. V zvezi s tem menim, da glede na sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je treba to povezavo presojati glede na *objektivno vsebino* zadevnih transakcij, zgolj obstoj pravne obveznosti nakupa ni zadosten element, da bi bilo mogoče z njo dokazati neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca.[21]

25. Vendar je nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari eden od elementov, ki jih je treba upoštevati pri presoji te neposredne in takojšnje povezave, tako da bi bilo mogoče šteti, da so stroški nakupa zadevnega blaga in storitev, ki so s to ureditvijo naloženi za pridobitev dovoljenja za opravljanje zdravstvenih storitev, *namenjeni* istim storitvam. V okoliščinah obravnavane zadeve ni toliko pomemben obstoj zakonske obveznosti, ampak bolj dejstvo, da so na podlagi navedene ureditve zadevno blago in storitve pridobljeni za namene opravljanja zdravstvenih storitev.[22]

26. Ta ugotovitev velja tudi, kadar so – kot trdi tožeča stranka iz postopka v glavni stvari in kar mora preveriti predložitveno sodišče – nekatere neoproščene storitve, ki jih zagotavlja, čeprav so obdavčene z DDV, opredeljene kot *zdravstvene storitve* in tako zanje velja zadevna zakonska obveznost. V tem primeru se bi lahko stroški za nakup zadevnega blaga in storitev porazdelili med, na eni strani, oproščene zdravstvene storitve in, na drugi strani, zdravstvene storitve, ki so obdavčene z DDV in ki se odbijejo sorazmerno.[23]

[20] Kot je bilo navedeno v predložitveni odločbi, uredba št. 92/212 v členu 1(1) določa splošne zahteve glede opreme *zdravstvenih ustanov*, v odstavku 2(c) pa dodatne zahteve glede opreme *bolnišnic*. Poleg tega so v prilogah k tej uredbi opisane zahteve glede opreme različnih vrst zdravstvenih ustanov in njihovih storitev.

[21] Glej točki 17 in 19 teh sklepnih predlogov. Ta ugotovitev je po mojem mnenju tudi v skladu s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 20 teh sklepnih predlogov.

[22] Povedano drugače, ker je namen tega blaga in storitev za zdravstvene storitve določen neposredno z navedeno ureditvijo glede na njihovo (mogočo) uporabo, bi bilo mogoče domnevati, da so navedeno blago in storitve namenjeni zadevni dejavnosti.

[23] Ker namreč blago in storitve, katerih nakup se zahteva, niso povezani z vsemi dejavnostmi, ki jih opravlja tožeča stranka iz postopka v glavni stvari, bo morala dokazati, da so to blago ali storitve namenjeni zdravstvenim storitvam, ki jih dobavlja. V tem pogledu imajo pravila o dokaznem bremenu, ki v skladu z načelom procesne avtonomije spadajo v nacionalno pravo, odločilno vlogo, pri čemer se ne posega v načeli enakovrednosti in učinkovitosti. Čeprav namreč to breme sprva nosi davčni zavezanec, ki mora predložiti dokaze, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti neposredno in takojšnjo povezavo med vstopnimi stroški, ki jih namerava odbiti, in njihovo uporabo za transakcije, ki so predmet izstopnega DDV, bi obstoj zakonske obveznosti, s katero je določena ta uporaba, lahko zadostoval za prenos dokaznega bremena na davčno upravo.

27. Drugače pa velja pri *dodatnih storitvah*. Tudi ob predpostavki, da je izvajanje zdravstvenih storitev nujno za izvajanje teh dodatnih storitev, ugotavljam, da ker se zdi, da je obveznost, naložena z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, zasnovana izključno za namen zagotavljanja zdravstvenih storitev in ne dodatnih storitev, ni mogoče domnevati, da so blago in storitve, katerih nakup je obdavčen, namenjeni izvajanju dodatnih storitev. Povezava med vstopnim blagom in storitvami na eni strani ter opravljanjem dodatnih izstopnih storitev na drugi strani namreč ni dovolj neposredna in takojšnja, kar pomeni, da stroškov za pridobitev tega blaga in storitev ni mogoče enačiti s splošnimi stroški zgolj zato, ker je njihova pridobitev določena s to nacionalno ureditvijo. [24]

28. Vsekakor dejstvo, da zakonska obveznost ne omogoča samodejne vzpostavitve neposredne in takojšnje povezave med vstopnimi transakcijami, naloženimi z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, in izstopnimi transakcijami, pri katerih je dana pravica do odbitka DDV, ne preprečuje, da bi se obstoj take povezave lahko dokazal za vsak primer posebej v skladu z načeli, določenimi v sodni praksi Sodišča, navedeni v točkah od 16 do 20 teh sklepnih predlogov. Ker je namreč del spornega blaga in storitev potreben tudi za opravljanje dodatnih storitev, je njihova pridobitev neposredno in takojšnje povezana s temi dejavnostmi, kar pomeni, da se pravica do odbitka tem dejavnostim pripiše sorazmerno. V zvezi s tem menim, da odločilni element za to, da je pri izstopnih transakcijah dana pravica do odbitka v sorazmerju z vstopnimi transakcijami, v nasprotju s tem, kar se zdi, da predlaga predložitveno sodišče, ni dejanska ali redna uporaba vstopnega blaga in storitev, ampak bolj *možnost* te uporabe. [25]

29. Utemeljenost navedene analize se mi zdi toliko bolj jasna, če upoštevamo primer nakupa defibrilatorja kot obvezne opreme, namenjene enoti za intenzivno nego (in torej za zagotavljanje zdravstvenih storitev), na katerega se sklicuje navedeno sodišče.

30. Po eni strani je zelo malo verjetno, da bi se defibrilator lahko štel za element, povezan s celotno ekonomsko dejavnostjo tožeče stranke iz postopka v glavni stvari. Povezava med nakupom te opreme in določenimi izstopnimi storitvami, kot sta izvedba kliničnih študij ali opravljanje pripravništva zdravnikom na usposabljanju (dodatne storitve), namreč ni očitna. Te povezave torej ni mogoče predpostavljati za storitve, ki v nobenem primeru ne zahtevajo uporabe defibrilatorja in katerih edina povezava z nakupom tega instrumenta je omejena na dejstvo, da se lahko opravljajo le v povezavi z dejavnostjo, za katero je morda potrebna uporaba takega instrumenta.

31. Po drugi strani ni mogoče izključiti, da se defibrilator lahko uporablja v okviru zdravstvenih posegov, ki so obdavčeni z DDV, kot v primeru ginekoloških zdravstvenih storitev pod splošno anestezijo, ki jih je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari navedla v pisnih stališčih. V takem položaju, čeprav je ta oprema namenjena temu, da jo pogosteje uporablja enota za intenzivno nego kot ginekološki oddelek, pa jo bo ta oddelek vseeno lahko potreboval kot opremo, ki se *lahko* uporabi, če je to potrebno, tako da obstaja povezava med njenim nakupom in opravljano

[24] Povedano drugače, kot je Komisija poudarila v pisnih stališčih, zgolj okoliščina, da lahko ustanova svojo glavno dejavnost (ki zajema opravljanje davka oproščenih transakcij) opravlja le na podlagi pridobitve določenega blaga in storitev – in da lahko poleg tega opravlja dejavnosti, ki se nanašajo na opravljanje obdavčenih transakcij – ne zadostuje za dokaz obstoja take povezave.

[25] Poleg tega, kar zadeva metode ali merila za porazdelitev vstopnih stroškov, morajo države članice, ker v Direktivi o DDV ni izrecno določenih pravil, v skladu z navodili in metodami iz člena 173(2) ter členov 174 in 175 te direktive zagotoviti, da se odbitek vstopnega DDV odobri le sorazmerno znesku transakcij, pri katerih je dana pravica do odbitka (glej v tem smislu, zlasti, Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, zlasti str. 1124).

dejavnostjo.[26] Kot je razvidno zlasti iz sodbe Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments[27], ni treba, da je povezava med vstopnimi in izstopnimi transakcijami izključna, lahko se nanaša na vstopne dejavnosti, ki koristijo tudi drugim izstopnim transakcijam ali drugim osebam[28].

32. Skratka, menim, da je treba člen 173(1) Direktive o DDV razlagati tako, da stroški, ki jih ima davčni zavezanec za pridobitev blaga ali storitev, ki na podlagi nacionalne ureditve, ki se uporablja, pomenijo minimalno tehnično in materialno opremo za opravljanje dejavnosti, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV (v obravnavanem primeru zdravstvene storitve), niso, zgolj zaradi tega dejstva, splošni stroški, ki imajo neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo tega davčnega zavezanca in ki zato dajejo pravico do odbitnega deleža DDV, vključno zaradi izvedbe transakcije, pri žkateri je dana pravica do odbitka, a za katero je treba imeti dovoljenje za opravljanje dejavnosti, pri katerih ni dana pravica do odbitka, razen če se dokaže, da imajo to blago in te storitve neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo navedenega davčnega zavezanca.

Predlog

33. Glede na navedene preudarke Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika), odgovori:

Člen 173(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

stroški, ki jih ima davčni zavezanec za pridobitev blaga ali storitev, ki na podlagi nacionalne ureditve, ki se uporablja, pomenijo minimalno tehnično in materialno opremo za opravljanje dejavnosti, pri katerih ni dana pravica do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) (v obravnavanem primeru zdravstvene storitve), niso, zgolj zaradi tega dejstva, splošni stroški, ki imajo neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo tega davčnega zavezanca in ki zato dajejo pravico do odbitnega deleža DDV, vključno zaradi izvedbe transakcije, pri kateri je dana pravica do odbitka, a za katero je treba imeti dovoljenje za opravljanje dejavnosti, pri katerih ni dana pravica do odbitka, razen če se dokaže, da imajo to blago in te storitve neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo navedenega davčnega zavezanca.

[26] Očitno je, da mora v takem primeru tožeča stranka iz postopka v glavni stvari dokazati, da se ta defibrilator lahko uporablja v okviru njenih dejavnosti, povezanih z zdravjem.

[27] Glej sodbo z dne 14. septembra 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, točka 40).

[28] V obravnavanem primeru je družba skupine Iberdrola, prvič, prek tretje družbe izvedla obnovitvena dela na črpališču bolgarske občine in, drugič, načrtovala gradnjo nepremičnin, ki bi jih bilo mogoče priključiti na to črpališče. Čeprav so ta dela koristila tudi zadevni občini, je Sodišče vseeno priznalo, da so bila nujna, vsaj delno, tudi za potrebe nepremičnin, ki jih je zgradila ta družba, tako da ji je bilo mogoče glede njenih transakcij v zvezi z zadevnimi nepremičninami vsaj sorazmerno priznati pravico do odbitka stroškov za navedena dela.