Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ATHANASIOSE RANTOSE
přednesené dne 25. září 2025 [1]

Věc C-513/24

Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje
proti
Odvolacímu finančnímu ředitelství

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Nejvyšší správní soud (Česká republika)]

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Nárok na odpočet DPH – Článek 173 odst. 1 – Poměrný odpočet daně – Pojem ‚režijní náklady' – Minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení, jímž je podmíněno získání oprávnění k poskytování zdravotních služeb, které nezakládají nárok na odpočet, ale jsou nutné pro poskytování služeb zakládajících nárok na odpočet"

Úvod

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika) se v podstatě týká výkladu čl. 173 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH") [2].

2. Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Oblastní nemocnicí Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Česká republika) (dále jen „žalobkyně v původním řízení"), a Odvolacím finančním ředitelstvím (Česká republika) (dále jen „finanční ředitelství"), jehož předmětem je nárok na odpočet DPH u služeb v oblasti zdraví.

3. Předkládající soud si konkrétně klade otázku, zda v rámci plnění zakládajících nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu může osoba povinná k dani odpočíst podíl DPH z pořízení zboží a služeb, které podle použitelné vnitrostátní právní úpravy tvoří minimální vybavení vyžadované pro získání oprávnění k poskytování služeb nezakládajících nárok na odpočet (tj. zdravotních služeb), přičemž poskytování těchto služeb je rovněž nutné pro poskytování služeb zakládajících nárok na odpočet.

[1] – Původní jazyk: francouzština.
[2] – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

Právní rámec

Unijní právo

4. Článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy.“

5. Článek 168 písm. a) této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.“

6. Článek 173 odst. 1 této směrnice stanoví:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článku 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Odpočitatelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani.“

České právo

7. Ustanovení § 1 odst. 1 vyhlášky č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče ze dne 15. března 2012 (dále jen „vyhláška č. 92/2012 Sb.“)[3], ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, v podstatě stanoví, že obecné požadavky na minimální technické a věcné vybavení (dále jen „technické a věcné vybavení“) zdravotnických zařízení jsou stanoveny v příloze k této vyhlášce.

8. Ustanovení § 2 odst. 1 této vyhlášky stanoví:

„Zdravotnické zařízení, v němž je poskytovatel zdravotních služeb (dále jen ‚poskytovatel‘) oprávněn poskytovat zdravotní služby ke dni nabytí účinnosti této vyhlášky, musí být technicky a věcně vybaveno podle této vyhlášky […].“

[3] – Částka č. 36/2012 Sb.

9. Přílohy této vyhlášky obsahují stovky položek technického a věcného vybavení, které musí mít různé typy zdravotnických zařízení k dispozici. Mezi ně patří například provozní prostory (ordinace, čekárna, WC pro pacienty, skladovací prostory), vybavení těchto prostor (lehátko, umyvadlo, skříň, židle, stolky), nástroje (fonendoskop, lupa), jednoduché přístroje (tonometr, váha, glukometr) i složitější přístroje (EKG přístroj, sonograf, laryngostroboskop, monitor vitálních funkcí).

Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

10. Žalobkyní v původním řízení je nemocnice nacházející se v České republice, jejíž hlavní ekonomickou činností je poskytování zdravotních služeb, u nichž není DPH odpočitatelná (dále jen „zdravotní služby“), přičemž zároveň poskytuje jiné služby, u nichž DPH odpočitatelná je (dále jen „jiné služby“)[4]. V souladu s použitelnou vnitrostátní právní úpravou (tj. vyhláškou č. 92/2012 Sb.) musí tato žalobkyně, aby mohla poskytovat zdravotní služby, získat oprávnění ke každému jednotlivému oboru zdravotní péče, a aby mohla toto oprávnění získat, musí zaručit přítomnost minimálního vybavení.

11. Dne 18. ledna 2019 podala žalobkyně v původním řízení dodatečné daňové přiznání za prosinec 2016, v němž uplatnila nárok na odpočet (podílu) DPH ve výši 4 176 327 korun českých (Kč) (přibližně 164 500 eur). Dne 5. února 2021 jí správce daně vydal dodatečný platební výměr, jímž uznal část nárokovaného odpočtu, ale vyloučil z něj částku 3 287 723 Kč (přibližně 129 500 eur), která odpovídá plněním souvisejícím s poskytováním zdravotních služeb.

12. V návaznosti na odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru, kterému bylo rozhodnutím finančního ředitelství částečně vyhověno, a na žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí, která byla Krajským soudem v Praze (Česká republika)[5] zamítnuta, podala žalobkyně v původním řízení kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být čl. 173 odst. 1 [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že je-li poskytování plnění, u nějž je daň odpočitatelná, podmíněno držením oprávnění k poskytování plnění, u nichž daň odpočitatelná není (zde zdravotní služby), představuje zboží a s ním spojené služby tvořící na základě vnitrostátního právního předpisu minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení, podmiňující poskytování zdravotních služeb, obecný (režijní) náklad přímo a bezprostředně související s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani, a zakládající tudíž nárok na odpočet podílu daně?“

13. Písemná vyjádření Soudnímu dvoru předložila žalobkyně v původním řízení, česká vláda a Evropská komise. Tito zúčastnění spolu s finančním ředitelstvím se rovněž vyjádřili ústně na jednání konaném dne 12. června 2025.

[4] – Mezi tyto služby patří například klinické studie účinků léků, ubytování doprovodu pacientů, nadstandardní služby pro hospitalizované pacienty, stáže lékařů, sterilizování nástrojů pro třetí osoby, rentgenová, ultrazvuková a veterinární vyšetření. Žalobkyně v původním řízení ve svém písemném vyjádření upřesnila, že by její činnosti měly být spíše rozděleny do tří kategorií: zdravotní služby, jejichž účelem je ochrana zdraví (osvobozené od DPH), zdravotní služby s jiným účelem, než je ochrana zdraví (podléhající DPH), a jiné služby.

[5] – Uvedený soud žalobu zamítl s odůvodněním, že za režijní náklady není namístě považovat náklady na veškeré materiální a technické vybavení, které musí mít nemocnice k dispozici na zabezpečení svého chodu a poskytování všech svých služeb (zdravotní péče a zdanitelné služby), ale pouze náklady, které zajišťují běžný chod nemocnice posuzované ve věci v původním řízení a které byly alespoň v určité míře skutečně vynaloženy na poskytování služeb neosvobozených od daně.

Analýza

14. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda v rámci plnění zakládajících nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu může osoba povinná k dani odpočíst podíl DPH z pořízení zboží a služeb, které podle použitelné vnitrostátní právní úpravy tvoří minimální vybavení vyžadované pro získání oprávnění k poskytování služeb nezakládajících nárok na odpočet (tj. zdravotních služeb), přičemž poskytování těchto služeb je nutné i pro poskytování služeb zakládajících nárok na odpočet (tj. jiných služeb).

15. Pokud jde o zboží a služby dodané jak pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není, čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH v podstatě stanoví, že odpočitatelný je jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění a že odpočitatelný podíl se stanoví pro všechna ekonomická plnění uskutečněná osobou povinnou k dani v souladu s metodikou uvedenou v článcích 174 a 175 této směrnice.

16. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že k přiznání nároku na odpočet [6] osobě povinné k dani [7] je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet [8].

17. Nárok na odpočet daně je však přiznán i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené zboží a služby součástí *režijních nákladů* této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvky spoluurčujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani [9]. Pokud naproti tomu mají zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani souvislost s plněními osvobozenými od daně nebo nespadají-li do působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu ani k jejímu odpočtu na vstupu [10].

[6] – Tento nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu. Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH takto zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudek ze dne 4. října 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, dále jen „rozsudek Voestalpine Giesserei Linz“, EU:C:2024:866, body 16 a 17, jakož i citovaná judikatura).

[7] – Z článku 168 směrnice o DPH vyplývá, že aby bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně, musí být splněny dvě podmínky: zaprvé dotyčná osoba musí být „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice; zadruhé musí být zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity na výstupu osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (viz rozsudek Voestalpine Giesserei Linz, bod 19 a citovaná judikatura).

[8] – Viz rozsudek Voestalpine Giesserei Linz (bod 20 a citovaná judikatura).

[9] – Viz rozsudek Voestalpine Giesserei Linz (bod 21 a citovaná judikatura).

[10] – Viz rozsudek ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet DPH související s příplatkem společníka) (C-98/21, EU:C:2022:645, bod 48 a citovaná judikatura).

18. Existence nároku na odpočet se tedy zjišťuje v závislosti na plněních na výstupu, pro jejichž účely jsou plnění na vstupu určena [11], a pokud je ekonomická činnost osoby povinné k dani tvořena jak zdanitelnými plněními, tak plněními osvobozenými od DPH, je třeba na režijní náklady této osoby uplatnit režim odpočtu stanovený v čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH [12].

19. Soudní dvůr mimoto upřesnil, že existence souvislosti mezi plněními musí být posouzena z hlediska jejich *objektivního obsahu*. Konkrétně je nutné zohlednit všechny okolnosti, za kterých proběhla dotčená plnění, a přihlédnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. V tomto smyslu je třeba zohlednit *skutečné použití zboží a služeb* pořízených osobou povinnou k dani a *výlučný důvod dotyčného plnění*, přičemž na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu [13].

20. V tomto ohledu nebyla existence právní povinnosti týkající se nákupu zboží nebo služeb sama o sobě považována Soudním dvorem za rozhodující nebo relevantní skutečnost v rámci posouzení přímé a bezprostřední souvislosti mezi tímto nákupem a plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet DPH nebo celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani. Například v rozsudku Portugal Telecom [14] dovodil Soudní dvůr, že nárok na odpočet celé DPH zaplacené na vstupu nemůže být omezen jen z toho důvodu, že vnitrostátní právní úprava kvalifikuje zdanitelná plnění jako vedlejší ve vztahu k hlavní činnosti [15], zatímco v rozsudku Becker [16] uvedl, že okolnost, že vnitrostátní občanské právo ukládá podniku nést náklady spojené s obhajobou zájmů jeho orgánů v trestním řízení, je pro kvalifikaci plnění souvisejících s touto obhajobou irelevantní [17]. Je pravda, že Soudní dvůr v rozsudku PPG Holdings [18] při posuzování odpočitatelnosti nákladu spojeného s nákupem plnění dodaných k zabezpečení fungování penzijního fondu zmínil existenci zákonné povinnosti holdingové společnosti povinné k dani zřídit tento penzijní fond pro zaměstnance svých podniků. Mám však za to, že tato zákonná povinnost nehrála v posouzení Soudního dvora rozhodující roli, neboť upřesnil, že takové náklady jsou odpočitatelné, *pokud jsou součástí režijních nákladů* dotčeného podniku [19].

[11] – Existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (viz rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, Amper Metal C-334/20, EU:C:2021:961, bod 33 a citovaná judikatura).

[12] – Viz bod 15 tohoto stanoviska.

[13] – Viz rozsudek ze dne 8. září 2022, Finanzamt R (Odpočet DPH související s příplatkem společníka) (C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49 a citovaná judikatura).

[14] – Rozsudek ze dne 6. září 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 45).

[15] – V dané věci se jednalo o služby poradců poskytnuté holdingové společnosti Portugal Telecom v režimu DPH a fakturované jejím dceřiným společnostem. Okolnosti dané věci se však liší od okolností, které jsou předmětem projednávaného sporu, neboť dotčená vnitrostátní právní úprava se netýkala *uložení povinnosti* uskutečnit nákupní transakce, ale pouze jejich *kvalifikace*.

[16] – Rozsudek ze dne 21. února 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, bod 32).

[17] – V dané věci šlo o to, že W. Becker, jednatel a hlavní společník společnosti s ručením omezeným, přijal advokátní služby spojené se zahájením trestního vyšetřování proti němu a proti dalšímu jednateli pro úplatkářství v zadávacím řízení či napomáhání k tomuto trestnému činu.

[18] – Rozsudek ze dne 18. července 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, bod 25).

[19] – Pro úplnost považuji za vhodné zopakovat posledně uvedený bod, podle kterého „[z]řízením fondu splnila PPG zákonnou povinnost, kterou měla jakožto zaměstnavatel, a pokud jsou náklady na služby, které PPG v tomto rámci pořídila, součástí jejích režijních nákladů – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – jsou jako takové složkou ceny produktů PPG“.

21. V projednávaném případě vnitrostátní právní úprava, o niž jde ve věci v původním řízení, stanoví, že zařízení musí za účelem získání oprávnění k poskytování zdravotních služeb splňovat minimální technické a věcné požadavky, což vyžaduje pořízení, opravy, revize a údržbu vybavení nezbytného pro tyto účely [20], a dále musí za účelem zajištění jiných služeb splňovat podmínky vyžadované pro poskytování zdravotních služeb.

22. Předkládajícímu soudu tedy přísluší ověřit v souladu s judikaturou Soudního dvora připomenutou v bodech 16 a 17 tohoto stanoviska, zda při neexistenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi službami pořízenými na vstupu a plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet, jsou uvedené služby součástí režijních nákladů žalobkyně v původním řízení, a musí být tedy považovány za prvky spoluurčující cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Aby však předkládající soud mohl o této otázce s konečnou platností rozhodnout na základě posouzení skutkového stavu v původním řízení, přísluší Soudnímu dvoru poskytnout mu v tomto ohledu užitečná vodítka.

23. Úvodem podotýkám, že u souvislosti, na niž poukazuje předkládající soud v předkládacím rozhodnutí, se nejedná o *obchodní souvislost* mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, ale o *souvislost právní*, tedy o povinnost, kterou předmětná vnitrostátní právní úprava ukládá žalobkyni v původním řízení, pořídit si určité zboží a služby, aby mohla poskytovat zdravotní služby a nepřímo i jiné služby.

24. V tomto ohledu se domnívám, že samotná existence právní povinnosti nákupu nestačí k založení přímé a bezprostřední souvislosti s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani s ohledem na judikaturu Soudního dvora, podle které musí být tato souvislost posuzována z hlediska *objektivního obsahu* dotčených plnění [21].

25. Vnitrostátní právní úprava, o niž jde ve věci v původním řízení, je však jedním z řady faktorů, které je třeba při posuzování této přímé a bezprostřední souvislosti zohlednit, takže náklady vynaložené na nákup předmětného zboží a služeb, které tato právní úprava ukládá k získání oprávnění k poskytování zdravotních služeb, by mohly být považovány za *určené* pro účely těchto služeb. Za okolností projednávané věci není rozhodující ani tak existence právní povinnosti jako spíše skutečnost, že na základě uvedené právní úpravy mají být pořizované zboží a služby určeny pro účely poskytování zdravotních služeb [22].

26. Toto konstatování platí rovněž za předpokladu – jak tvrdí žalobkyně v původním řízení a s výhradou ověření provedeného předkládajícím soudem – že některé služby, které poskytuje a které nejsou osvobozeny od DPH, jsou navzdory tomu, že podléhají DPH, kvalifikovány jako *zdravotní služby*, a váže se k nim tedy předmětná právní povinnost. V tom případě bude možné

[20] – Jak bylo uvedeno v předkládacím rozhodnutí, vyhláška č. 92/2012 Sb. v čl. 1 odst. 1 stanoví obecné požadavky na vybavení *zdravotnických zařízení* a v čl. 1 odst. 2 písm. c) další požadavky na vybavení *zdravotnických zařízení lůžkové péče*. Přílohy k této vyhlášce pak popisují požadavky na vybavení různých typů zdravotnických zařízení a jejich oddělení.

[21] – Viz body 17 a 19 tohoto stanoviska. Toto konstatování je podle mého názoru rovněž v souladu s judikaturou Soudního dvora uvedenou v bodě 20 tohoto stanoviska.

[22] – Jinak řečeno, vzhledem k tomu, že určení tohoto zboží a těchto služeb pro účely zdravotních služeb je stanoveno přímo uvedenou právní úpravou v závislosti na (možném) použití tohoto zboží a těchto služeb, bylo by možné předpokládat, že uvedené zboží a služby jsou určeny pro účely předmětné činnosti.

náklady na nákup předmětného zboží a služeb rozdělit mezi zdravotní služby osvobozené od DPH na straně jedné a zdravotní služby podléhající DPH na straně druhé a provést jejich poměrný odpočet [23].

27. Jinak je tomu však v případě *jiných služeb*. I za předpokladu, že k poskytování těchto jiných služeb je nezbytné poskytování zdravotních služeb, podotýkám, že jelikož je povinnost uložená vnitrostátní právní úpravou, o niž jde ve věci v původním řízení, podle všeho koncipována výlučně pro účely poskytování zdravotních služeb, a nikoli jiných služeb, nelze předpokládat, že zboží a služby, jejichž nákup je právní úpravou uložen, jsou určeny pro účely poskytování jiných služeb. Souvislost mezi zbožím a službami na vstupu na straně jedné a poskytováním jiných služeb na výstupu na straně druhé totiž není dostatečně přímá a bezprostřední, což znamená, že výdaje vynaložené na pořízení tohoto zboží a služeb nemohou být stavěny na roveň režijním nákladům z pouhého důvodu, že jejich pořízení ukládá tato vnitrostátní právní úprava [24].

28. Skutečnost, že právní povinnost neumožňuje automaticky založit přímou a bezprostřední souvislost mezi plněními uloženými na vstupu vnitrostátní právní úpravou, o niž jde ve věci v původním řízení, a plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet DPH, každopádně nebrání tomu, aby existenci takové souvislosti bylo možné v každém jednotlivém případě prokázat podle zásad stanovených judikaturou Soudního dvora uvedenou v bodech 16 až 20 tohoto stanoviska. Vzhledem k tomu, že část sporného zboží a služeb je rovněž nutná pro poskytování jiných služeb, má jejich pořízení přímou a bezprostřední souvislost s těmito činnostmi, což znamená, že jim může být nárok na odpočet daně přiznán poměrně. V tomto ohledu mám za to, že rozhodující skutečností pro to, aby plnění na výstupu zakládala nárok na poměrný odpočet plnění na vstupu, není na rozdíl od toho, co podle všeho navrhuje předkládající soud, skutečné nebo řádné použití zboží a služeb pořízených na vstupu, ale spíše *možnost* tohoto použití [25].

29. Opodstatněnost výše uvedené analýzy mi připadá o to zřetelnější, vezmeme-li v úvahu příklad – zmíněný předkládajícím soudem – týkající se nákupu defibrilátoru jako povinného vybavení určeného pro jednotku intenzivní péče (a tedy pro poskytování zdravotních služeb).

30. Na jedné straně je velmi málo pravděpodobné, že by defibrilátor mohl být považován za předmět související s celkovou ekonomickou činností žalobkyně v původním řízení. Souvislost mezi nákupem tohoto vybavení a některými plněními na výstupu, jako je provádění klinických studií nebo poskytování stáží lékařům v rámci jejich vzdělávání (jiné služby), totiž není zjevná. Tuto souvislost tedy nelze předpokládat u služeb, které v žádném případě nevyžadují použití defibrilátoru a jejichž jediná souvislost s nákupem tohoto přístroje se omezuje na to, že mohou být poskytovány pouze v kombinaci s činností, která může vyžadovat použití takového přístroje.

[23] – Vzhledem k tomu, že zboží a služby, jejichž nákup ukládá právní úprava, nesouvisejí se všemi činnostmi poskytovanými žalobkyní v původním řízení, bude totiž na ní, aby prokázala, že toto zboží nebo služby jsou určeny pro účely zdravotních služeb, které poskytuje. V tomto ohledu hrají rozhodující roli pravidla důkazního břemene, která jsou v souladu se zásadou procesní autonomie doménou vnitrostátního práva, aniž jsou tím dotčeny zásady rovnocennosti a efektivity. I když totiž toto břemeno nese prvotně osoba povinná k dani, která má povinnost předložit důkazy umožňující prokázat přímou a bezprostřední souvislost mezi náklady na vstupu, které zamýšlí odpočíst, a jejich určením pro účely plnění podléhajících DPH na výstupu, mohla by existence právní povinnosti, která sama předpokládá toto jejich určení, stačit k přenesení důkazního břemene na správce daně.

[24] – Jinými slovy, jak zdůraznila Komise ve svém písemném vyjádření, pouhá okolnost, že zařízení může vykonávat svou hlavní činnost (která spočívá v uskutečňování plnění osvobozených od daně) pouze při pořízení určitého zboží a služeb – a vedle toho může vykonávat činnosti související s uskutečňováním zdanitelných plnění – nestačí k prokázání existence takové souvislosti.

[25] – Pokud jde dále o metody nebo kritéria pro rozdělení nákladů na vstupu, při neexistenci pravidel výslovně stanovených ve směrnici o DPH přísluší členským státům zajistit v souladu s pokyny a metodami uvedenými v čl. 173 odst. 2 a v článcích 174 a 175 této směrnice, aby odpočet DPH zaplacené na vstupu byl povolen pouze poměrně k hodnotě plnění, u nichž je daň odpočitatelná (v tomto smyslu viz zejména Terra B., Kajus J., A *Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, zejména s. 1124).

31. Na druhou stranu nelze vyloučit, že defibrilátor může být použit v rámci lékařských zákroků podléhajících DPH, jako je tomu v případě gynekologických zdravotních služeb v celkové anestezii, na které žalobkyně v původním řízení poukazuje ve svém písemném vyjádření. Za takové situace je sice toto vybavení určeno k pravidelnějšímu používání na jednotkách intenzivní péče než v gynekologických odděleních, nicméně v tomto druhém případě by mohlo být nezbytné jakožto vybavení, které *může* být v případě potřeby použito, takže souvislost mezi jeho pořízením a vykonávanou činností je dána [26]. Jak totiž vyplývá zejména z rozsudku Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27], souvislost mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu nemusí být výlučná a může se týkat činností na vstupu, které jsou využity i pro jiná plnění na výstupu nebo z nichž mají prospěch i jiné osoby [28].

32. V konečném důsledku jsem toho názoru, že čl. 173 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že náklady vynaložené osobou povinnou k dani na pořízení zboží nebo služeb, které podle použitelné vnitrostátní právní úpravy tvoří minimální technické a věcné vybavení pro výkon činností nezakládajících nárok na odpočet DPH (v projednávané věci zdravotní služby), nepředstavují z tohoto pouhého důvodu režijní náklady, které by měly přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností této osoby povinné k dani, a zakládaly by tedy nárok na poměrný odpočet DPH, a to ani v případě uskutečnění plnění zakládajícího nárok na odpočet a podmíněného držením oprávnění k provádění činností, u nichž není daň odpočitatelná, ledaže bude prokázáno, že toto zboží a služby mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností uvedené osoby povinné k dani.

Závěry

33. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr na otázku položenou Nejvyšším správním soudem (Česká republika) odpověděl následovně:

„Článek 173 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

náklady vynaložené osobou povinnou k dani na pořízení zboží nebo služeb, které podle použitelné vnitrostátní právní úpravy tvoří minimální technické a věcné vybavení pro výkon činností nezakládajících nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) (v projednávané věci zdravotní služby), nepředstavují z tohoto pouhého důvodu režijní náklady, které by měly přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností této osoby povinné k dani, a zakládaly by tedy nárok na poměrný odpočet DPH, a to ani v případě uskutečnění plnění zakládajícího nárok na odpočet a podmíněného držením oprávnění k provádění činnosti, u nichž není daň odpočitatelná, ledaže bude prokázáno, že toto zboží a služby mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností uvedené osoby povinné k dani.“

[26] – Je zřejmé, že v takovém případě je na žalobkyni v původním řízení, aby prokázala, že tento defibrilátor může být použit v rámci jejích činností v oblasti zdraví.

[27] – Viz rozsudek ze dne 14. září 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 40).

[28] – V dané věci jedna ze společností skupiny Iberdrola jednak provedla prostřednictvím třetí společnosti rekonstrukci čerpací stanice jisté bulharské obce a jednak plánovala výstavbu budov, které by mohly být napojeny na tutéž čerpací stanici. I když z těchto prací měla prospěch i dotyčná obec, Soudní dvůr nicméně uznal, že byly rovněž alespoň zčásti nezbytné pro potřeby budov postavených touto společností, takže jí mohl být ve vztahu k jejím příslušným transakcím s nemovitostmi přiznán alespoň poměrný nárok na odpočet nákladů na uvedené práce.