Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ATHANASIOSA RANTOSA
od 25. rujna 2025.[1]

Predmet C-513/24

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Direktiva 2006/112/EZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Pravo na odbitak PDV-a – Članak 173. stavak 1. – Proporcionalni odbitak – Pojam ‚opći troškovi' – Minimalna tehnička i materijalna oprema zdravstvenih ustanova propisana za ishođenje odobrenja za pružanje zdravstvenih usluga kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak, ali su nužne za pružanje zdravstvenih usluga kojima se ostvaruje pravo na odbitak"

Uvod

1. Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) odnosi se, u biti, na tumačenje članka 173. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)[2].

2. Zahtjev je podnesen u okviru spora između Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., bolnička ustanova Regije Središnja Češka, Češka Republika) (u daljnjem tekstu: žalitelj u glavnom postupku) i Odvolací finanční ředitelství (Financijska uprava za žalbe, Češka Republika) (u daljnjem tekstu: financijska uprava) u vezi s pravom na odbitak PDV-a za zdravstvene usluge.

3. Konkretnije, sud koji je uputio zahtjev pita se može li porezni obveznik, u okviru transakcija koje daju pravo na odbitak pretporeza za PDV, odbiti dio PDV-a na stjecanje robe i usluga koje, na temelju primjenjivog nacionalnog propisa, čine minimalnu opremu koja se zahtijeva za ishođenje odobrenja za pružanje usluga koje ne daju pravo na odbitak (to jest zdravstvenih usluga), pri čemu je to pružanje nužno i za izvršavanje usluga koje daju pravo na odbitak.

[1] Izvorni jezik: francuski

[2] SL 2006., L 347, str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.

Pravni okvir

Pravo Unije

4. U članku 132. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u navodi se:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

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

5. U članku 168. točki (a) te direktive propisuje se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;"

6. Člankom 173. stavkom 1. navedene direktive određuje se:

„Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama iz članaka 168., 169., 170. kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, i u transakcijama u kojima nema pravo odbitka, odbija se samo udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se sukladno člancima 174. i 175. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik."

Češko pravo

7. Člankom 1. stavkom 1. vyhláške č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (Uredba br. 92/2012 o zahtjevima u pogledu minimalne tehničke i materijalne opreme zdravstvenih ustanova i kontaktnih točaka za kućnu njegu) od 15. ožujka 2012. (u daljnjem tekstu: Uredba br. 92/2012) [3], koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, određuje se, u biti, da su opći zahtjevi u pogledu minimalne tehničke i materijalne opreme (u daljnjem tekstu: tehnička i materijalna oprema) zdravstvenih ustanova navedeni u prilogu toj uredbi.

[3] 36/2012 Sb.

8. Članak 2. stavak 1. navedene uredbe glasi kako slijedi:

„Zdravstvena ustanova u kojoj je pružatelj zdravstvenih usluga (u daljnjem tekstu: pružatelj) ovlašten pružati zdravstvene usluge na dan stupanja na snagu ove uredbe mora biti tehnički i materijalno opremljena u skladu s ovom uredbom. […]”

9. Osim toga, prilozi istoj uredbi sadržavaju nekoliko stotina stavki tehničke i materijalne opreme kojima moraju raspolagati pojedinačne vrste zdravstvenih ustanova. U to se, primjerice, ubrajaju službene prostorije (ordinacije, čekaonica, toalet za pacijente, skladišne prostorije), oprema u tim prostorijama (ležaj, umivaonik, ormar, stolice, stolovi), alati (stetoskop, povećalo), osnovni uređaji (tonometar, vaga, glukometar) i složeniji uređaji (EKG uređaj, ultrazvuk, laringoskop, monitori vitalnih funkcija).

Glavni postupak, prethodno pitanje i postupak pred Sudom

10. Žalitelj u glavnom postupku je bolnička ustanova smještena u Češkoj Republici, čija je glavna gospodarska djelatnost pružanje zdravstvenih usluga kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak PDV-a (u daljnjem tekstu: zdravstvene usluge), uz istodobno pružanje drugih usluga kojima se ostvaruje pravo na odbitak (u daljnjem tekstu: dodatne usluge)[4]. Prema primjenjivom nacionalnom propisu (to jest Uredbi br. 92/2012), da bi mogao pružati zdravstvene usluge, taj žalitelj mora ishoditi odobrenje za svako posebno područje zdravstvene skrbi i, kako bi ishodio to odobrenje, mora osigurati prisutnost minimalne opreme.

11. Navedeni žalitelj je 18. siječnja 2019. podnio dopunsku poreznu prijavu za prosinac 2016. kojom je iskoristio svoje pravo na odbitak PDV-a u umanjenom iznosu (proporcionalno) u ukupnom iznosu od 4 176 327 čeških kruna (oko 164 500 eura). Porezna uprava izdala mu je 5. veljače 2021. rješenje o ponovnom razrezu poreza, kojim je priznala dio zatraženog odbitka, pri čemu je iz njega isključila iznos od 3 287 723 čeških kruna (oko 129 500 eura), koji odgovara isporukama pruženih zdravstvenih usluga.

12. Nakon njegove žalbe protiv tog poreznog rješenja, djelomično prihvaćene odlukom Financijske uprave, i tužbe podnesene protiv te odluke koju je Krajský soud v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika) odbio[5], isti je žalitelj podnio žalbu u kasacijskom postupku Nejvyšší správní soudu (Vrhovni upravni sud), koji je odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 173. stavak 1. [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da, ako izvršenje transakcije kod koje postoji pravo na odbitak ovisi o posjedovanju odobrenja za obavljanje aktivnosti kojima se ne ostvaruje pravo na odbitak (zdravstvenih usluga u ovom predmetu), roba i s njom povezane usluge, koje u skladu s nacionalnim propisima predstavljaju minimalnu tehničku i materijalnu

[4] U te se usluge, primjerice, ubrajaju klinička ispitivanja lijekova, smještaj osoba u pratnji pacijenata, dodatne usluge za hospitalizirane pacijente, stažiranja liječnika, sterilizacija alata za treće osobe, rendgenske snimke, veterinarske pretrage ili snimke ultrazvučnih pretraga. Žalitelj u glavnom postupku pojasnio je u svojim pisanim očitovanjima da njegove djelatnosti treba umjesto toga podijeliti u tri kategorije: kao prvo, zdravstvene usluge čiji je cilj zaštita zdravlja (koje su izuzete od PDV-a), zatim zdravstvene usluge čiji je cilj različit od zaštite zdravlja (koje podliježu PDV-u) i, naposljetku, druge usluge.

[5] Taj je sud odbio tužbu uz obrazloženje da općim troškovima ne treba smatrati troškove cjelokupne tehničke i materijalne opreme kojom bolničke ustanove moraju raspolagati kako bi osigurale svoje funkcioniranje i pružanje svih svojih usluga (oporeziva zdravstvena skrb i usluge), nego samo troškove koji osiguravaju normalno funkcioniranje bolničke ustanove o kojoj je riječ u glavnom postupku i koji su, barem u određenoj mjeri, stvarno nastali zbog pružanja usluga koje nisu izuzete.

opremu zdravstvenih ustanova, a kojima se uvjetuje pružanje zdravstvenih usluga, čine opće (neizravne) troškove koji su izravno i neposredno povezani sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika i koji mu stoga daju pravo na odbitak odgovarajućeg dijela poreza?”

13. Pisana očitovanja Sudu podnijeli su žalitelj iz glavnog postupka, češka vlada i Europska komisija. Te su stranke, kao i financijska uprava, iznijele i usmena očitovanja na raspravi održanoj 12. lipnja 2025.

Analiza

14. Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita Sud može li porezni obveznik, u okviru transakcija koje daju pravo na odbitak pretporeza, odbiti dio PDV-a na stjecanje robe i usluga koje, na temelju primjenjivog nacionalnog propisa, čine minimalnu opremu koja se zahtijeva za ishođenje odobrenja za pružanje usluga koje ne daju pravo na odbitak (to jest zdravstvenih usluga), pri čemu je pružanje tih usluga nužno i za izvršavanje usluga koje daju pravo na odbitak (to jest dodatnih usluga).

15. Kad je riječ o robi i uslugama isporučenima kako bi se istodobno provele transakcije koje daju pravo na odbitak i transakcije koje ne daju pravo na odbitak PDV-a, člankom 173. stavkom 1. Direktive o PDV-u u bitnome se predviđa da se odbitak priznaje samo za dio PDV-a koji je razmjeran iznosu koji se odnosi na prve transakcije i da se udio poreza za odbitak određuje za sve gospodarske transakcije koje izvrši porezni obveznik, u skladu s metodologijom iz članaka 174. i 175. te direktive.

16. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, kako bi se pravo na odbitak[6] priznalo poreznom obvezniku[7], načelno mora postojati izravna i trenutačna veza između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak. Pravo na odbitak PDV-a koji je teretio stjecanje robe ili usluga na ulazu pretpostavlja da troškovi za njihovo stjecanje čine dio konstitutivnih elemenata cijene izlazno oporezovanih transakcija koje stvaraju pravo na odbitak[8].

17. Međutim, pravo na odbitak priznaje se čak i kad ne postoji izravna i trenutačna veza između konkretne ulazne i jedne izlazne transakcije ili više njih na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio njegovih *općih troškova* te su kao takvi sastavni elementi cijene robe ili usluga koje pruža. Takvi su izdaci, naime, izravno i trenutačno povezani s ukupnom gospodarskom aktivnosti poreznog obveznika[9]. Nasuprot tomu, ako su roba

6 To pravo čini sastavni dio mehanizma PDV-a i načelno ne smije biti ograničeno. Ostvaruje se izravno za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije. Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su načelno same te aktivnosti podvrgnute PDV-u (vidjeti presudu od 4. listopada 2024., Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, u daljnjem tekstu: presuda Voestalpine Giesserei Linz, EU:C:2024:866, t. 16. i 17. i navedenu sudsku praksu).

7 Iz članka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da za ostvarivanje prava na odbitak moraju biti ispunjena dva uvjeta: kao prvo, zainteresirana osoba mora biti „porezni obveznik” u smislu te direktive; kao drugo, robu ili usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik mora koristiti za potrebe svojih vlastitih oporezivih izlaznih transakcija, a ulaznu isporuku te robe ili tih usluga mora izvršiti drugi porezni obveznik (vidjeti presudu Voestalpine Giesserei Linz, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

8 Vidjeti presudu Voestalpine Giesserei Linz (t. 20. i navedena sudska praksa).

9 Vidjeti presudu Voestalpine Giesserei Linz (t. 21. i navedena sudska praksa).

ili usluge koje je stekao porezni obveznik povezane s transakcijama oslobođenima od poreza ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ne može biti ni ubiranja izlaznog poreza ni odbitka pretporeza [10].

18. Stoga se postojanje prava na odbitak određuje s obzirom na izlazne transakcije u koje su uključene ulazne transakcije [11] i, kada se gospodarska aktivnost poreznog obveznika sastoji od oporezovanih transakcija i transakcija izuzetih od PDV-a, na njegove opće troškove valja primijeniti sustav odbitka predviđen člankom 173. stavkom 1. Direktive o PDV-u [12].

19. Usto, Sud je pojasnio da postojanje veza između transakcija treba ocijeniti s obzirom na njihov objektivan sadržaj. Konkretnije, treba uzeti u obzir sve okolnosti u kojima su se odvile transakcije o kojima je riječ i voditi računa samo o transakcijama koje su objektivno povezane s oporezivom aktivnošću poreznog obveznika. U tom smislu valja uzeti u obzir *stvarno korištenje robe i usluga* koje je stekao porezni obveznik i *isključivi uzrok transakcije* o kojoj je riječ, pri čemu potonju treba smatrati kriterijem za određivanje objektivnog sadržaja [13].

20. U tom pogledu, Sud nije smatrao da je postojanje zakonodavne obveze kupnje robe ili usluga samo po sebi odlučujući ili relevantan element u okviru ocjene izravne i trenutačne veze između te kupnje i izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak PDV-a ili svih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika. Primjerice, Sud je u presudi Portugal Telecom [14] smatrao da se pravo na odbitak cjelokupnog plaćenog pretporeza ne može ograničiti samo na temelju toga što se u nacionalnom propisu oporezovane transakcije smatraju pomoćnima u odnosu na glavnu djelatnost [15], dok je u presudi Becker [16] smatrao da okolnost da nacionalno građansko pravo poduzetnika obvezuje da snosi troškove povezane s obranom interesa svojih tijela u kaznenom postupku nije relevantna za kvalifikaciju transakcija povezanih s tom obranom [17]. Točno je da je Sud u svojoj presudi PPG Holdings [18], ispitujući mogućnost odbitka troškova koji proizlaze iz kupnje pruženih usluga radi osiguranja funkcioniranja mirovinskog fonda, spomenuo postojanje zakonske obveze za holding društvo koje je porezni obveznik da osnuje taj mirovinski fond za zaposlenike svojih poduzeća. Međutim, čini mi se da ta zakonska obveza nije imala odlučujuću ulogu u ocjeni Suda, koji je pojasnio da se takvi izdaci mogu odbiti *ako su bili dio općih troškova* poduzetnika o kojem je riječ [19].

[10] Vidjeti presudu od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom člana društva) (C-98/21, EU:C:2022:645, t. 48. i navedena sudska praksa).

[11] Postojanje izravne i trenutačne veze pretpostavlja da trošak ulaznih usluga bude uključen u cijenu konkretnih izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje pruža porezni obveznik u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (vidjeti presudu od 25. studenoga 2021., Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

[12] Vidjeti točku 15. ovog mišljenja.

[13] Vidjeti presudu od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom člana društva) (C-98/21, EU:C:2022:645, t. 49. i navedena sudska praksa).

[14] Presuda od 6. rujna 2012. (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 45.).

[15] U ovom je slučaju bila riječ o uslugama koje je Portugal Telecom, holding društvo, platio konzultantima u sustavu PDV-a, a koje je zaračunao svojim društvima kćerima. Međutim, okolnosti potonjeg predmeta razlikuju se od onih koje su predmet ovog spora jer se predmetni nacionalni propis nije odnosio na *oporezivanje* transakcija kupnje, nego samo na njihovu *kvalifikaciju*.

[16] Presuda od 21. veljače 2013. (C-104/12, EU:C:2013:99, t. 32.).

[17] U tom je slučaju bila riječ o tome da je W. Becker, direktor i glavni član društva s ograničenom odgovornošću, platio odvjetničke usluge povezane s pokretanjem kaznene istrage protiv njega i još jednog direktora zbog korupcije ili suučesništva u okviru postupka javne nabave.

[18] Presuda od 18. srpnja 2013. (C-26/12, EU:C:2013:526, t. 25.).

[19] Radi iscrpnosti smatram svrsishodnim navesti potonju točku, prema kojoj je „PPG […] osnivanjem fonda ispunio zakonsku obvezu koju ima kao poslodavac i ako troškovi usluga kojima se PPG koristio u tom okviru čine dio njegovih općih troškova – što je dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev – oni kao takvi čine sastavni dio cijene proizvoda PPG-a”.

21. U ovom slučaju, u skladu s nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, s jedne strane, kako bi raspolagale odobrenjem za pružanje zdravstvenih usluga, ustanove moraju ispunjavati minimalne tehničke i materijalne zahtjeve, što znači nabavu, popravak, pregled i održavanje opreme koja je u tu svrhu potrebna [20] i, s druge strane, kako bi mogle osigurati dodatne usluge, te ustanove moraju ispunjavati uvjete potrebne za pružanje zdravstvenih usluga.

22. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u točkama 16. i 17. ovog mišljenja, jesu li, u slučaju nepostojanja izravne i trenutačne veze između ulaznih usluga i izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak, prve dio općih troškova žalitelja iz glavnog postupka, tako da ih treba smatrati sastavnim elementima cijene robe ili usluga koje pruža. S obzirom na to objašnjenje, kako bi sud koji je uputio zahtjev mogao konačno odlučiti o tom pitanju na temelju ocjene činjenica u glavnom postupku, Sud mu mora u tom pogledu pružiti korisne naznake.

23. Uvodno napominjem da se veza koju je navedeni sud istaknuo u svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne odnosi na *komercijalnu vezu* između ulaznih i izlaznih transakcija, nego na *pravnu vezu*, to jest na obvezu, koju nacionalni propis o kojem je riječ nalaže žalitelju iz glavnog postupka, da nabavi određeni broj robe i usluga kako bi mogao pružati zdravstvene usluge i, neizravno, dodatne usluge.

24. U tom pogledu smatram da samo postojanje pravne obveze kupnje nije dovoljan element da se njome može utvrditi izravna i trenutačna veza sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika, s obzirom na sudsku praksu Suda prema kojoj tu vezu treba ocijeniti s obzirom na *objektivan sadržaj* predmetnih transakcija [21].

25. Međutim, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku jedan je od elemenata koje treba uzeti u obzir prilikom ocjene te izravne i trenutačne veze, tako da se može smatrati da su troškovi za kupnju predmetne robe i usluga, koji su tim propisom utvrđeni za ishođenje odobrenja za pružanje zdravstvenih usluga, *namijenjeni* istim uslugama. U okolnostima ovog slučaja nije toliko važno postojanje zakonodavne obveze, nego činjenica da su, na temelju navedenog propisa, predmetna roba i usluge kupljeni kako bi se koristili za pružanje zdravstvenih usluga [22].

26. Taj se zaključak primjenjuje i kada se – kao što to tvrdi žalitelj iz glavnog postupka i pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev – određene usluge koje nisu izuzete od PDV-a, a koje on pruža, kvalificiraju kao *zdravstvene usluge* iako podliježu PDV-u, zbog čega su obuhvaćene

[20] Kao što je to navedeno u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, Odlukom br. 92/2012, njezinim člankom 1. stavkom 1., propisuju se opći zahtjevi koji se odnose na opremu *zdravstvenih ustanova*, a njezinim stavkom 2. točkom (c) predviđaju se dodatni zahtjevi u pogledu opreme *ustanova bolničke skrbi*. Usto, u prilozima toj odluci opisuju se zahtjevi koji se odnose na opremu različitih vrsta zdravstvenih ustanova i njihove usluge.

[21] Vidjeti točke 17. i 19. ovog mišljenja. To je utvrđenje, prema mojem mišljenju, također u skladu sa sudskom praksom Suda navedenom u točki 20. ovog mišljenja.

[22] Drugim riječima, budući da je namjena te robe i usluga za zdravstvene usluge izravno određena navedenim propisom ovisno o njihovoj (mogućoj) uporabi, moglo bi se pretpostaviti da su navedena roba i usluge namijenjeni predmetnoj djelatnosti.

predmetnom zakonodavnom obvezom. U tom slučaju troškovi kupnje predmetne robe i usluga mogu se podijeliti na, s jedne strane, izuzete zdravstvene usluge i, s druge strane, zdravstvene usluge koje podliježu PDV-u i koje se odbijaju razmjerno [23].

27. Suprotno tomu, drukčije je kada je riječ o *dodatnim uslugama*. Čak i pod pretpostavkom da je pružanje zdravstvenih usluga nužno za pružanje tih dodatnih usluga, ističem da se – s obzirom na to da se čini da je obveza nametnuta nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku osmišljena samo u svrhu pružanja zdravstvenih usluga, a ne dodatnih usluga – ne može pretpostaviti da su roba i usluge čija se kupnja nalaže namijenjeni pružanju dodatnih usluga. Naime, veza između, s jedne strane, ulazne robe i usluga i, s druge strane, pružanja dodatnih izlaznih usluga nije dovoljno izravna i trenutačna, što znači da se troškovi nastali za stjecanje te robe i tih usluga ne mogu izjednačiti s općim troškovima samo zato što se njihovo stjecanje nalaže tim nacionalnim propisom [24].

28. U svakom slučaju, činjenica da se na temelju zakonodavne obveze ne može automatski utvrditi izravna i trenutačna veza između ulaznih transakcija koje se nalažu nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku i izlaznih transakcija koje daju pravo na odbitak PDV-a ne sprečava da se postojanje takve veze može dokazati, od slučaja do slučaja, u skladu s načelima navedenima u sudskoj praksi Suda navedenoj u točkama 16. do 20. ovog mišljenja. Naime, budući da je dio sporne robe i usluga nužan i za pružanje dodatnih usluga, njihovo je stjecanje izravno i trenutačno povezano s tim djelatnostima, što znači da im se može razmjerno pripisati pravo na odbitak. U tom pogledu smatram da odlučujući element za to da izlazne transakcije daju pravo na odbitak razmjerno ulaznim transakcijama, suprotno onomu što se čini da predlaže sud koji je uputio zahtjev, nije stvarno ili redovito korištenje ulazne robe i usluga, nego *mogućnost* tog korištenja [25].

29. Osnovanost prethodno iznesene analize čini mi se još jasnijom ako se uzme u obzir primjer, na koji se poziva taj sud, kupnje defibrilatora kao obvezne opreme namijenjene jedinici intenzivne skrbi (i stoga pružanju zdravstvenih usluga).

30. S jedne strane, vrlo malo je vjerojatno da se defibrilator može smatrati elementom povezanim s ukupnom gospodarskom djelatnošću žalitelja iz glavnog postupka. Naime, nije očita veza između kupnje te opreme i određenih izlaznih usluga, kao što su obavljanje kliničkih studija ili obavljanje pripravništva liječnika na stručnom usavršavanju (dodatne usluge). Ta se veza stoga ne može pretpostaviti za usluge koje ni u kojem slučaju ne zahtijevaju uporabu defibrilatora i čiji je jedini odnos s kupnjom tog instrumenta ograničen na činjenicu da se mogu pružati samo u kombinaciji s aktivnošću koja može zahtijevati korištenje takvog instrumenta.

[23] Naime, s obzirom na to da roba i usluge čija se kupnja oporezuje nisu povezane sa svim djelatnostima koje pruža žalitelj iz glavnog postupka, na njemu je da dokaže da su ta roba ili te usluge namijenjene zdravstvenim uslugama koje pruža. U tom pogledu odlučujuću ulogu imaju pravila o teretu dokazivanja, koja su u skladu s načelom postupovne autonomije obuhvaćena nacionalnim pravom, ne dovodeći u pitanje načela ekvivalentnosti i djelotvornosti. Naime, iako je taj teret prvotno na poreznom obvezniku koji mora podnijeti dokaze na temelju kojih se može utvrditi izravna i trenutačna veza između ulaznih troškova koje namjerava odbiti i njihove namjene za transakcije koje podliježu izlaznom PDV-u, postojanje zakonodavne obveze kojom se ta namjena predviđa moglo bi biti dovoljno za prijenos tereta dokazivanja na poreznu upravu.

[24] Drugim riječima, kao što je to naglasila Komisija u svojim pisanim očitovanjima, sama okolnost da ustanova može obavljati svoju glavnu djelatnost (koja se sastoji od provođenja izuzetih transakcija) samo na temelju stjecanja određene robe i usluga te da usto može obavljati djelatnosti koje se odnose na provođenje oporezovanih transakcija nije dovoljna da bi se dokazalo postojanje takve veze.

[25] Osim toga, što se tiče metoda ili kriterija za raspodjelu ulaznih troškova, s obzirom na to da u Direktivi o PDV-u ne postoje izričito predviđena pravila, na državama članicama je da, slijedeći upute i metode navedene u članku 173. stavku 2. i člancima 174. i 175. te direktive, osiguraju da se odbitak plaćenog pretporeza odobri samo razmjerno iznosu transakcija koje daju pravo na odbitak (vidjeti u tom smislu osobito Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024., konkretnije str. 1124.).

31. S druge strane, ne može se isključiti da se defibrilator može koristiti u okviru medicinskih zahvata koji podliježu PDV-u, kao što je to slučaj s ginekološkim zdravstvenim uslugama pod općom anestezijom koje je žalitelj iz glavnog postupka naveo u svojim pisanim očitovanjima. U takvoj situaciji, iako je ista oprema namijenjena tomu da je češće upotrebljava odjel za intenzivnu skrb nego ginekološke službe, ona bi ipak mogla biti nužna i u drugim slučajevima, kao oprema koja se *može* upotrebljavati, ako je potrebno, tako da postoji veza između njezine nabave i obavljane djelatnosti [26]. Naime, kao što to osobito proizlazi iz presude Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27], veza između ulaznih i izlaznih transakcija ne mora biti isključiva i može se odnositi na ulazne djelatnosti od kojih imaju koristi i druge izlazne transakcije ili druge osobe [28].

32. U konačnici, smatram da članak 173. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izdaci koje porezni obveznik ima zbog nabave robe ili usluga koji su, u skladu s primjenjivim nacionalnim propisom, minimalna tehnička i materijalna oprema za obavljanje aktivnosti koje ne daju pravo na odbitak PDV-a (u ovom slučaju zdravstvenih usluga) nisu, zbog same te činjenice, opći troškovi koji su izravno i trenutačno povezani s ukupnom gospodarskom aktivnošću tog poreznog obveznika i koji stoga daju pravo na odbitak PDV-a u umanjenom iznosu, uključujući i zbog provedbe transakcije koja daje pravo na odbitak, a koja ovisi o posjedovanju odobrenja za obavljanje aktivnosti za koje ne postoji pravo na odbitak, osim ako se dokaže da su ta roba i te usluge izravno i trenutačno povezane s ukupnom gospodarskom aktivnošću navedenog poreznog obveznika.

Zaključak

33. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da Sud na pitanja koja je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) odgovori na sljedeći način:

Članak 173. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

izdaci koje porezni obveznik ima zbog nabave robe ili usluga koji su, u skladu s primjenjivim nacionalnim propisom, minimalna tehnička i materijalna oprema za obavljanje aktivnosti koje ne daju pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) (u ovom slučaju zdravstvenih usluga) nisu, zbog same te činjenice, opći troškovi koji su izravno i trenutačno povezani s ukupnom gospodarskom aktivnošću tog poreznog obveznika i koji stoga daju pravo na odbitak PDV-a u umanjenom iznosu, uključujući i zbog provedbe transakcije koja daje pravo na odbitak, a koja ovisi o posjedovanju odobrenja za obavljanje aktivnosti za koje ne postoji pravo na odbitak, osim ako se dokaže da su ta roba i usluge izravno i trenutačno povezane s ukupnom gospodarskom aktivnošću navedenog poreznog obveznika.

[26] Očito je da je u takvom slučaju na žalitelju iz glavnog postupka da dokaže da se taj defibrilator može koristiti u okviru njegovih aktivnosti povezanih sa zdravljem.

[27] Vidjeti presudu od 14. rujna 2017. (C-132/16, EU:C:2017:683, t. 40.).

[28] U ovom je slučaju društvo grupe Iberdrola, s jedne strane, posredstvom trećeg društva izvršilo radove obnove crpne stanice bugarske općine i, s druge strane, planiralo izgraditi nekretnine koje bi mogle biti spojene na tu crpnu stanicu. Iako su ti radovi također koristili dotičnoj općini, Sud je ipak priznao da su oni bili nužni, barem djelomično, i za potrebe nekretnina koje je izgradilo to društvo, tako da joj se u pogledu njezinih transakcija u vezi s nekretninama o kojima je riječ može, barem razmjerno, dodijeliti pravo na odbitak izdataka za navedene radove.