GENERALINIO ADVOKATO
ATHANASIOS RANTOS IŠVADA,
pateikta 2025 m. rugsėjo 25 d.[1]

Byla C-513/24

Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje
prieš
Odvolací Finanční ředitelství

(*Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktų suderinimas – Direktyva 2006/112/EB – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Teisė į PVM atskaitą – 173 straipsnio 1 dalis – Proporcinė atskaita – Sąvoka „bendrosios išlaidos“ – Minimali medicinos įstaigų techninė ir materialinė įranga, reikalinga norint gauti leidimą teikti sveikatos priežiūros paslaugas, už kurias mokestis neatskaitomas, bet kurios būtinos paslaugoms, už kurias mokestis atskaitomas, teikti“

Įvadas

1. Šiuo *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) prašymu priimti prejudicinį sprendimą iš esmės prašoma išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva)[2] 173 straipsnio 1 dalį.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje* (Kolino rajono ligoninė, Vidurio Čekijos krašto ligoninė, Čekijos Respublika; toliau – pareiškėja pagrindinėje byloje) ir *Odvolací finanční ředitelství* (Apeliacinė mokesčių direkcija, Čekijos Respublika; toliau – Mokesčių direkcija) dėl teisės atskaityti PVM už su sveikata susijusias paslaugas.

3. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar apmokestinamasis asmuo, vykdydamas sandorius, už kuriuos gali būti atskaitomas sumokėtas pirkimo PVM, gali atskaityti dalį PVM, apskaičiuoto už įsigytas prekes ir paslaugas, kurios pagal taikytiną nacionalinę teisę sudaro minimalią įrangą, reikalingą siekiant gauti leidimą teikti paslaugas, už kurias mokestis neatskaitomas (būtent sveikatos priežiūros paslaugas), bet taip pat būtiną norint teikti paslaugas, už kurias PVM gali būti atskaitomas.

[1] Originalo kalba: prancūzų.

[2] OL L 347, 2006, p. 1.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

4. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punkte nurodyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

b) ligoninių medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos“.

5. Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo“.

6. Minėtos direktyvos 173 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas pagal 168, 169 ir 170 straipsnius, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir [175] straipsnių.“

Čekijos Respublikos teisės nuostatos

7. 2012 m. kovo 15 d. *Vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče* (Nutarimas Nr. 92/2012 Sb. dėl sveikatos priežiūros įstaigų ir sveikatos priežiūros namuose kontaktinių punktų minimalios techninės ir materialinės įrangos reikalavimų; toliau – Nutarimas Nr. 92/2012)[3], galiojusio klostantis pagrindinės bylo0s faktinėms aplinkybėms, 1 straipsnio 1 dalyje iš esmės numatyta, kad bendrieji sveikatos priežiūros įstaigų minimalios techninės ir materialinės įrangos (toliau – techninė ir materialinė įranga) reikalavimai yra nustatyti šio nutarimo priede.

[3] 36/2012 Sb.

8. Minėto nutarimo 2 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Sveikatos priežiūros įstaiga, kurioje sveikatos priežiūros paslaugų teikėjas (toliau – paslaugų teikėjas) turi teisę teikti sveikatos priežiūros paslaugas šio nutarimo įsigaliojimo dieną, turi būti aprūpinta technine ir materialine įranga pagal šį nutarimą. <…>“.

9. To paties nutarimo prieduose išvardyti šimtai techninės ir materialinės įrangos vienetų, kuriuos turi turėti įvairių rūšių medicinos įstaigos. Tarp jų yra paminėti reikalavimai dėl patalpų (kabinetų, laukiamojo, pacientų tualeto, sandėliavimo patalpų), šiose patalpose esančios įrangos (gultų, kriauklių, spintelių, kėdžių, staliukų), instrumentų (fonendoskopo, didinamojo stiklo), paprastų prietaisų (kraujospūdžio matavimo prietaiso, svarstyklių, gliukomačio) ir sudėtingesnių prietaisų (elektrokardiografo, sonografo, laringostroboskopo, gyvybinių funkcijų monitoriaus).

Pagrindinė byla, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

10. Pareiškėja pagrindinėje byloje yra Čekijos Respublikoje esanti ligoninė, kurios pagrindinė ekonominė veikla yra sveikatos priežiūros paslaugų, už kurias PVM neatskaitomas, teikimas (toliau – sveikatos priežiūros paslaugos), taip pat teikianti kitas paslaugas, už kurias mokestis atskaitomas (toliau – papildomos paslaugos)[4]. Pagal nacionalinės teisės aktus (būtent Nutarimą Nr. 92/2012), kad galėtų teikti sveikatos priežiūros paslaugas, ši pareiškėja turi gauti leidimą kiekvienai konkrečiai sveikatos priežiūros sričiai ir, norėdama gauti šį leidimą, turi užtikrinti minimalios įrangos buvimą.

11. 2019 m. sausio 18 d. minėta pareiškėja pateikė papildomą mokesčių deklaraciją už 2016 m. gruodžio mėnesį, kurioje pasinaudojo teise iš dalies (proporcingai) atskaityti 4 176 327 Čekijos kronų (CZK) (apie 164 500 EUR) PVM. 2021 m. vasario 5 d. mokesčių administratorius pateikė jai pranešimą dėl PVM perskaičiavimo, kuriame pripažino dalį prašomos atskaitos, bet į jį neįtraukė 3 287 723 CZK (apie 129 500 EUR) sumos, atitinkančios sandorius, skirtus sveikatos priežiūros paslaugoms teikti.

12. Pateikusi apeliaciją dėl šio pranešimo dėl PVM perskaičiavimo, kuri mokesčių direkcijos sprendimu buvo iš dalies patenkinta, ir skundą dėl šio sprendimo, kurį *Krajský soud v Praze* (Prahos apygardos teismas, Čekijos Respublika)[5] atmetė, ta pati pareiškėja pateikė kasacinį skundą *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas), šis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 173 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai paslaugų, už kurias mokestis yra atskaitomas, teikimas priklauso nuo turimo leidimo teikti paslaugas, už kurias mokestis neatskaitomas (šiuo atveju – sveikatos priežiūros paslaugas), ar prekės ir su jomis susijusios paslaugos, pagal nacionalinę teisę sudarančios sveikatos priežiūros įstaigų minimalią

[4] Šios paslaugos, be kita ko, apima klinikinius vaistų poveikio tyrimus, pacientus lydinčių asmenų apgyvendinimą, papildomas paslaugas hospitalizuotiems pacientams, gydytojų mokymo kursus, instrumentų sterilizavimo paslaugą trečiosioms šalims, rentgeno, ultragarso ir veterinarinius tyrimus. Pareiškėja pagrindinėje byloje savo rašytinėse pastabose nurodė, kad jos veikla turėtų būti suskirstyta į tris kategorijas: pirma, sveikatos priežiūros paslaugos, kurių tikslas yra sveikatos apsauga (neapmokestinamos PVM), antra, sveikatos priežiūros paslaugos, kurių tikslas nėra sveikatos apsauga (apmokestinamos PVM), ir, galiausiai, kitos paslaugos.

[5] Šis teismas atmetė skundą motyvuodamas tuo, kad bendrosiomis išlaidomis reikia laikyti ne išlaidas, susijusias su visa materialine ir technine įranga, kurią ligoninės turi turėti, kad galėtų veikti ir teikti visas savo paslaugas (sveikatos priežiūros ir apmokestinamąsias), o tik tas išlaidas, kurios padeda užtikrinti įprastą pagrindinėje byloje nagrinėjamos ligoninės veiklą ir kurios bent iš dalies faktiškai buvo patirtos teikiant paslaugas, kurioms atskaita netaikoma.

techninę ir materialinę įrangą, kuri yra sveikatos priežiūros paslaugų teikimo sąlyga, yra bendrosios (netiesioginės) išlaidos, tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla ir todėl suteikiančios jam teisę į dalies mokesčio atskaitą?“

13. Rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateikė pareiškėja pagrindinėje byloje, Čekijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šios bylos šalys, kaip ir mokesčių direkcija, per 2025 m. birželio 12 d. įvykusį posėdį taip pat pateikė žodines pastabas.

Analizė

14. Savo prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia Teisingumo Teismo, ar vykdydamas sandorius, už kuriuos gali būti atskaitomas sumokėtas pirkimo PVM, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti dalį PVM, apskaičiuoto už įsigytas prekes ir paslaugas, kurios pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus laikomos minimalia įranga, kurią reikia turėti siekiant gauti leidimą teikti paslaugas, už kurias PVM neatskaitomas (t. y. sveikatos priežiūros paslaugoms), o šių paslaugų teikimas taip pat būtinas paslaugoms, suteikiančioms teisę į atskaitą (t. y. papildomoms paslaugoms), teikti.

15. Kalbant apie prekes ir paslaugas, reikalingas tiek sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas, tiek sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalyje iš esmės numatyta, kad leidžiama atskaityti tik PVM dalį, proporcingą pirmųjų sandorių sumai, ir kad atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visai apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, taikant šios direktyvos 174 ir 175 straipsniuose nurodytą metodiką.

16. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, yra būtinas, kad būtų pripažinta apmokestinamojo asmens [6] teisė į atskaitą [7]. Teisė atskaityti prekių arba paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą [8].

17. Vis dėlto teisė į atskaitą taip pat suteikiama, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už prekes ar paslaugas sudaro dalį apmokestinamojo asmens *bendrųjų išlaidų* ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla [9]. Atvirkščiai, kai apmokestinamojo asmens įsigytos prekės ar paslaugos būna susijusios su neapmokestinamais sandoriais arba nepatenka į PVM taikymo sritį, negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokestį, nei teisė į pirkimo mokesčio atskaitą [10].

[6] Iš PVM direktyvos 168 straipsnio matyti, kad, norint pasinaudoti teise į atskaitą, turi būti įvykdytos dvi sąlygos: pirma, suinteresuotasis asmuo turi būti „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą; antra, prekes ar paslaugas, kuriomis grindžiama ši teisė, apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo apmokestinamiesiems sandoriams, o įsigyjant šios prekės turi būti patiektos ar paslaugos suteiktos kito apmokestinamojo asmens (žr. 2024 m. spalio 4 d. Sprendimo *Voestalpine Giesserei Linz*, C-475/23, EU:C:2024:866, 19 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją; toliau – Sprendimas *Voestalpine Giesserei Linz*).

[7] Ši teisė yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius. Atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo PVM, mokėtino arba sumokėto vykdant ekonominę veiklą, naštos. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM (žr. Sprendimo *Voestalpine Giesserei Linz* 16 ir 17 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).

[8] Žr. Sprendimą *Voestalpine Giesserei Linz* (20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[9] Žr. Sprendimą *Voestalpine Giesserei Linz* (21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[10] Žr. 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)* (C-98/21, EU:C:2022:645, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

18. Vadinasi, teisės į atskaitą buvimas nustatomas pagal tai, su kokiais pardavimo sandoriais susiję pirkimo sandoriai [11], o kai apmokestinamojo asmens ekonominę veiklą sudaro ir PVM apmokestinami, ir neapmokestinami sandoriai, jo bendrosioms išlaidoms turėtų būti taikoma PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalyje numatyta atskaitos sistema [12].

19. Be to, Teisingumo Teismas patikslino, kad sandorių ryšys turi būti vertinamas atsižvelgiant į jų *objektyvų turinį*. Konkrečiau kalbant, svarbu atsižvelgti į visas atitinkamų sandorių vykdymo aplinkybes ir tik į sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Turint tai omenyje reikia atsižvelgti į apmokestinamojo asmens įsigytų *prekių ir paslaugų faktinį naudojimą* ir į nagrinėjamo *sandorio išimtinę priežastį*, kuri turi būti laikoma objektyvaus turinio nustatymo kriterijumi [13].

20. Šiuo klausimu teisės aktuose numatytos pareigos pirkti prekes ar paslaugas egzistavimas pats savaime Teisingumo Teismo nebuvo laikomas lemiamu ar svarbiu veiksniu vertinant tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį tarp šio pirkimo ir pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, arba visos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos. Pavyzdžiui, Sprendime *Portugal Telecom* [14] Teisingumo Teismas nusprendė, jog teisė atskaityti visą pirkimo PVM negali būti ribojama vien dėl to, kad pagal nacionalinės teisės aktus apmokestinti sandoriai laikomi papildomais, palyginti su jų pagrindine veikla [15], o Sprendime *Becker* [16] jis nurodė, kad aplinkybė, jog pagal nacionalinės civilinės teisės nuostatas įmonė privalo padengti bylinėjimosi išlaidas, susijusias su jos valdymo organų interesų gynyba baudžiamojoje byloje, neturi reikšmės kvalifikuojant su šia gynyba susijusius sandorius [17]. Žinoma, savo Sprendime *PPG Holdings* [18] Teisingumo Teismas, nagrinėdamas galimybę atskaityti paslaugų, teikiamų siekiant užtikrinti vieno pensijų fondo veikimą, pirkimo išlaidas, nurodė, jog apmokestinamoji kontroliuojančioji bendrovė turėjo teisinę pareigą įsteigti šį pensijų fondą savo įmonių darbuotojams. Vis dėlto man atrodo, kad ši teisinė pareiga neturėjo lemiamos reikšmės Teisingumo Teismui atliekant vertinimą, kuriame teigiama, jog tokios išlaidos galėjo būti atskaitomos *tiek, kiek jos buvo* suinteresuotosios įmonės *bendrųjų išlaidų dalis* [19].

[11] Tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas reiškia, kad įsigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdant ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

[12] Žr. šios išvados 15 punktą.

[13] Žr. 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)* (C-98/21, EU:C:2022:645, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[14] 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas (C-496/11, EU:C:2012:557, 45 punktas).

[15] Toje byloje nagrinėtos PVM apmokestintos paslaugos, kontroliuojančiosios bendrovės *Portugal Telecom* įsigytos iš konsultantų, už kurias ji išrašė sąskaitas faktūras savo patronuojamosioms bendrovėms. Vis dėlto pastarosios bylos aplinkybės skiriasi nuo šioje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybių, nes nagrinėti nacionalinės teisės aktai buvo susiję ne su pirkimo sandorių *apmokestinimu*, o tik su tokių sandorių *kvalifikavimu*.

[16] 2013 m. vasario 21 d. sprendimas (C-104/12, EU:C:2013:99, 32 punktas).

[17] Nagrinėjama byla buvo susijusi su ribotos atsakomybės bendrovės vadovo ir pagrindinio partnerio P. Becker įsigytomis teisinėmis paslaugomis, susijusiomis su jam ir kitam vadovui iškelta baudžiamąja byla dėl kyšininkavimo ar bendrininkavimo vykstant viešojo pirkimo procedūrai.

[18] 2013 m. liepos 18 d. sprendimas (C-26/12, EU:C:2013:526, 25 punktas).

[19] Manau, kad dėl išsamumo tikslinga pacituoti šį punktą, kuriame nurodyta: „[į]steigęs fondą PPG įvykdė savo, kaip darbdavio, teisinę pareigą ir tiek, kiek šiomis aplinkybėmis PPG įsigytų paslaugų išlaidos sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jos yra sudedamoji PPG produktų kainos dalis“.

21. Nagrinėjamu atveju pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, viena vertus, tam, kad gautų leidimą teikti sveikatos priežiūros paslaugas, įstaigos turi atitikti minimalius techninius ir materialinius reikalavimus, todėl privalo įsigyti, remontuoti ir prižiūrėti šiems tikslams reikalingą įrangą [20], o kita vertus, tam, kad galėtų teikti papildomas paslaugas, šios įstaigos turi atitikti sveikatos priežiūros paslaugų teikimui taikomus reikalavimus.

22. Taigi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis šios išvados 16 ir 17 punktuose priminta Teisingumo Teismo jurisprudencija, turi patikrinti, ar, nesant tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp, pirma, įsigytų paslaugų pirkimo ir, antra, pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, pirmieji sandoriai yra pareiškėjos pagrindinėje byloje bendrųjų išlaidų dalis, todėl turi būti laikomi jos tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos sudedamosiomis dalimis. Turint tai omenyje, kad šis teismas galėtų atlikti faktinių aplinkybių vertinimą pagrindinėje byloje ir priimti galutinį sprendimą, Teisingumo Teismas turi pateikti jam naudingų nuorodų šiuo klausimu.

23. Visų pirma pažymiu, kad minėto teismo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pabrėžtas ne *komercinis ryšys* tarp pirmesnės ir paskesnės grandies sandorių, o *teisinis ryšys*, t. y. nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose pareiškėjai pagrindinėje byloje nustatyta pareiga įsigyti tam tikrą kiekį prekių ir paslaugų, kad būtų galima teikti sveikatos priežiūros paslaugas ir, netiesiogiai, papildomas paslaugas.

24. Šiuo klausimu manau, kad vien teisinės pareigos pirkti buvimas nėra pakankamas elementas, kad ši pareiga lemtų tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, turint omenyje Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią šis ryšys turi būti vertinamas atsižvelgiant į nagrinėjamų sandorių *objektyvų turinį* [21].

25. Bet kuriuo atveju, pagrindinėje byloje nagrinėjamas nacionalinės teisės aktas yra tik vienas iš veiksnių, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant šį tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį, todėl išlaidos, susijusios su atitinkamų prekių ir paslaugų įsigijimu, pagal šiuos teisės aktus reikalingos siekiant gauti leidimą teikti sveikatos priežiūros paslaugas, gali būti laikomos *skiriamomis* toms pačioms paslaugoms. Nagrinėjamu atveju svarbu ne tiek tai, kad egzistuoja teisinė prievolė, o veikiau tai, kad pagal minėtus teisės aktus atitinkamos prekės ir paslaugos įsigyjamos tam, kad būtų skiriamos naudoti teikiant sveikatos priežiūros paslaugas [22].

26. Šis teiginys taikytinas ir tuo atveju, kai – kaip nurodo pareiškėja pagrindinėje byloje, nors tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, – tam tikros jos teikiamos paslaugos, kurioms mokesčio atskaita netaikoma, nors ir apmokestinamos PVM, laikomos *sveikatos priežiūros paslaugomis*, taigi, patenka į nagrinėjamos teisės aktuose nustatytos

[20] Kaip nurodyta nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, Nutarimo Nr. 92/2012 1 straipsnio 1 dalyje nustatyti bendrieji *sveikatos priežiūros įstaigų* įrangos reikalavimai, o jo 2 straipsnio c punkte – papildomi *stacionarių sveikatos priežiūros įstaigų* įrangai keliami reikalavimai. Be to, šio nutarimo prieduose aprašomi reikalavimai, taikomi įvairių rūšių sveikatos priežiūros įstaigų įrangai ir teikiamoms paslaugoms.

[21] Žr. šios išvados 17 ir 19 punktus. Šis teiginys, mano nuomone, taip pat atitinka šios išvados 20 punkte nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

[22] Kitaip tariant, kadangi šių prekių ir paslaugų skyrimas sveikatos priežiūros paslaugoms teikti tiesiogiai nustatytas minėtuose teisės aktuose, remiantis (galimu) jų naudojimu, būtų galima daryti prielaidą, kad minėtos prekės ir paslaugos yra skirtos atitinkamai veiklai vykdyti.

pareigos taikymo sritį. Šiuo atveju atitinkamų prekių ir paslaugų įsigijimo išlaidos gali būti paskirstytos priskiriant neapmokestinamoms sveikatos priežiūros paslaugoms ir PVM apmokestinamoms sveikatos priežiūros paslaugoms ir atskaitomos proporcingai [23].

27. To paties negalima pasakyti apie *papildomas paslaugas*. Net ir darant prielaidą, kad sveikatos priežiūros paslauga yra būtina tam, kad būtų galima teikti šias papildomas paslaugas, pažymėtina, kad, kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose nustatyta pareiga, atrodo, taikoma tik sveikatos priežiūros paslaugoms, o ne papildomoms paslaugoms, negalima daryti prielaidos, kad prekės ir paslaugos, kurias reikalaujama įsigyti, skiriamos papildomoms paslaugoms teikti. Taip yra dėl to, kad ryšys tarp, viena vertus, prekių ir paslaugų įsigijimo ir, kita vertus, papildomų paslaugų suteikimo nėra pakankamai tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis, o tai reiškia, kad išlaidos, patirtos įsigyjant šias prekes ir paslaugas, negali būti prilyginamos bendrosioms išlaidoms vien dėl to, kad jas įsigyti reikalaujama pagal minėtus nacionalinės teisės aktus [24].

28. Bet kuriuo atveju aplinkybė, kad dėl teisinės pareigos negalima automatiškai nustatyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus apmokestinamų pirkimo sandorių ir teisę į PVM atskaitą suteikiančių pardavimo sandorių, netrukdo kiekvienu konkrečiu atveju įrodyti tokio ryšio egzistavimą pagal šios išvados 16–20 punktuose nurodytoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje įtvirtintus principus. Kadangi kai kurios nagrinėjamos prekės ir paslaugos taip pat yra būtinos papildomoms paslaugoms teikti, jų įsigijimas yra tiesiogiai ir betarpiškai susijęs su šia veikla, o tai reiškia, kad teisė į atskaitą gali būti proporcingai priskirta šiai veiklai. Šiuo klausimu manau, kad, priešingai nei teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, veiksnys, lemiantis tai, kad pardavimo sandoriai suteikia teisę į pirkimo sandoriams proporcingą PVM atskaitą, yra ne faktinis ar reguliarus įsigytų prekių ir paslaugų naudojimas, o *galimybė* jas naudoti [25].

29. Pirmiau išdėstyta analizė man atrodo dar labiau pagrįsta atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą defibriliatoriaus, kaip intensyviosios terapijos skyriui (taigi ir sveikatos priežiūros paslaugoms teikti) skirto privalomo įrenginio, įsigijimo pavyzdį.

30. Viena vertus, mažai tikėtina, kad defibriliatorius gali būti laikomas elementu, susijusiu su visa pareiškėjos pagrindinėje byloje vykdoma ekonomine veikla. Iš tikrųjų ryšys tarp šio įrenginio pirkimo ir tam tikrų galutinės grandies paslaugų, pavyzdžiui, klinikinių tyrimų atlikimo ar stažuočių besimokantiems gydytojams organizavimo (papildomų paslaugų), nėra akivaizdus. Taigi negalima daryti prielaidos, kad šis ryšys egzistuoja tuo atveju, kai paslaugoms teikti visai

[23] Iš tiesų, kadangi prekės ir paslaugos, kurių įsigijimas apmokestinamas, nėra susijusios su visa pareiškėjos pagrindinėje byloje vykdoma veikla, pareiškėja turi įrodyti, kad šios prekės ar paslaugos skirtos jos teikiamoms sveikatos priežiūros paslaugoms. Šiuo klausimu lemiamą vaidmenį atlieka įrodinėjimo pareigos taisyklės, kurios, nepažeidžiant lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų, pagal procesinės autonomijos principą priklauso nacionalinės teisės sričiai. Nors ši pareiga iš pradžių tenka apmokestinamajam asmeniui, kuris turi įrodyti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį tarp išlaidų, kurias ketina atskaityti, ir jų skyrimo sandoriams, apmokestinamiems pardavimo PVM, pačios teisinės pareigos numatyti tokį priskyrimą gali pakakti, kad įrodinėjimo našta būtų perkelta mokesčių administratoriui.

[24] Kitaip tariant, kaip savo rašytinėse pastabose nurodė Komisija, vien aplinkybės, kad įstaiga savo pagrindinę veiklą (kurią sudaro neapmokestinamų sandorių vykdymas) gali vykdyti tik dėl tam tikrų prekių ir paslaugų įsigijimo ir kad ji taip pat gali vykdyti veiklą, susijusią su apmokestinamų sandorių vykdymu, nepakanka, kad būtų įrodytas tokio ryšio buvimas.

[25] Be to, kalbant apie pirkimo išlaidų paskirstymo metodus ar kriterijus, kadangi PVM direktyvoje nėra aiškiai numatytų taisyklių, valstybės narės, vadovaudamosi šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje ir 174–175 straipsniuose išdėstytomis instrukcijomis ir metodais, turi užtikrinti, kad pirkimo PVM atskaita būtų leidžiama tik proporcingai sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, sumai (šiuo klausimu žr., be kita ko, Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024 m., visų pirma p. 1124).

nereikia naudoti defibriliatoriaus ir kai vienintelis ryšys su šio prietaiso įsigijimu apsiriboja tuo, kad paslaugos gali būti teikiamos tik vykdant veiklą, kurią atliekant gali prireikti naudoti tokį prietaisą.

31. Kita vertus, negalima atmesti galimybės, kad defibriliatorius gali būti naudojamas atliekant PVM apmokestinamas medicinines intervencijas, kaip antai bendrosios nejautros sąlygomis teikiant ginekologines sveikatos priežiūros paslaugas, kurias pareiškėja pagrindinėje byloje mini savo rašytinėse pastabose. Tokiu atveju, nors tas pats įrenginys skirtas dažniau naudoti intensyviosios priežiūros, o ne ginekologijos skyriuje, vis dėlto antruoju atveju jis gali būti reikalingas kaip įrenginys, kuris *gali* būti naudojamas prireikus, todėl jo įsigijimą ir vykdomą veiklą sieja tam tikras ryšys [26]. Iš tiesų, kaip matyti, be kita ko, iš Sprendimo *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* [27], pirkimo ir pardavimo sandorių ryšys neturi būti išimtinis ir gali būti susijęs su pirkimo grandies veikla, kuri taip pat naudinga vykdant kitus pardavimo sandorius arba kitiems asmenims [28].

32. Apibendrindamas laikausi nuomonės, kad PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos įsigyjant prekes ar paslaugas, kurios pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus sudaro minimalią techninę ir materialinę įrangą, skirtą veiklai, už kurią PVM negali būti atskaitomas, vykdyti (šiuo atveju – sveikatos priežiūros paslaugoms teikti), vien dėl šios priežasties nėra bendrosios išlaidos, tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su visa to apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, už kurias PVM gali būti proporcingai atskaitomas, įskaitant išlaidas sandoriui, suteikiančiam teisę į PVM atskaitą, kuris gali būti vykdomas tik gavus leidimą užsiimti veikla, nesuteikiančia teisės į PVM atskaitą, nebent būtų įrodyta, kad šios prekės ir paslaugos tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su visa to apmokestinamojo asmens ekonomine veikla.

Išvada

33. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui į *Nejvyšší správní soud* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Čekijos Respublika) pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 173 straipsnio 1 dalis

turi būti aiškinama taip:

apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos įsigyjant prekes ar paslaugas, kurios pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus sudaro minimalią techninę ir materialinę įrangą, skirtą veiklai, už kurią pridėtinės vertės mokestis (PVM) negali būti atskaitomas, vykdyti (šiuo atveju – sveikatos priežiūros paslaugoms teikti), vien dėl šios priežasties nėra bendrosios išlaidos, tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su visa to apmokestinamojo asmens ekonomine veikla, už kurias PVM gali

[26] Akivaizdu, kad tokiu atveju pareiškėja pagrindinėje byloje turi įrodyti, jog šis defibriliatorius gali būti naudojamas su sveikata susijusioje jos veikloje.

[27] Žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. sprendimą (C-132/16, EU:C:2017:683, 40 punktas).

[28] Šioje byloje *Iberdrola* grupei priklausanti bendrovė, viena vertus, tarpininkaujant trečiajai bendrovei, atliko Bulgarijos savivaldybėje esančios nuotekų perpumpavimo stoties rekonstravimo darbus ir, kita vertus, planavo statyti nekilnojamojo turto objektus, kurie galėtų būti prijungti prie tos pačios perpumpavimo stoties. Nors šie darbai buvo naudingi ir atitinkamai savivaldybei, Teisingumo Teismas vis dėlto pripažino, kad jie, bent iš dalies, taip pat buvo būtini šios bendrovės statytų pastatų reikmėms, todėl teisė atskaityti išlaidas minėtiems darbams jai galėjo būti suteikta bent jau proporcingai nagrinėtiems jos nekilnojamojo turto sandoriams.

būti proporcingai atskaitomas, įskaitant išlaidas sandoriui, suteikiančiam teisę į PVM atskaitą, kuris gali būti vykdomas tik gavus leidimą užsiimti veikla, nesuteikiančia teisės į PVM atskaitą, nebent būtų įrodyta, kad šios prekės ir paslaugos tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su visa to apmokestinamojo asmens ekonomine veikla.