Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [*ATHANASIOS RANTOS*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2025. gada 25. septembrī [1]

Lieta C-513/24

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

(*Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Direktīva 2006/112/EK – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Tiesības uz PVN atskaitīšanu – 173. panta 1. punkts – Atskaitāmā daļa – Jēdziens "pieskaitāmās izmaksas" – Slimnīcu minimālais materiāltehniskais aprīkojums, kas ir nosacījums tam, lai iegūtu licenci sniegt veselības aprūpes pakalpojumus, kuri nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, bet kuri vajadzīgi, lai sniegtu pakalpojumus, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu

Ievads

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko iesniegusi *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika), būtībā attiecas uz to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – "PVN direktīva") [2] 173. panta 1. punktu.

2. Šis lūgums iekļaujas strīdā starp *Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje* (*Oblastní nemocnice Kolín, a. s.*, Centrālčehijas apgabala slimnīca, Čehijas Republika; turpmāk tekstā – "prasītāja pamatlietā") un *Odvolací finanční ředitelství* (Apelācijas finanšu direkcija, Čehijas Republika; turpmāk tekstā – "finanšu direkcija") par tiesībām atskaitīt PVN par pakalpojumiem, kas saistīti ar veselības aprūpi.

3. Konkrētāk iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai saistībā ar darījumiem, kas dod tiesības uz priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanu, nodokļa maksātājs var atskaitīt daļu no PVN, kurš samaksāts par tādu preču un pakalpojumu iegādi, kas saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu ir minimālais aprīkojums, kurš vajadzīgs, lai iegūtu licenci pakalpojumu sniegšanai, kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (proti, veselības aprūpes pakalpojumi), t.i., pakalpojumu sniegšanai, kura vajadzīga arī tādai pakalpojumu sniegšanai, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu.

[1] Oriģinālvaloda – franču.

[2] OV 2006, L 347, 1. lpp.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

4. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktā noteikts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes."

5. Šīs direktīvas 168. panta a) punktā paredzēts:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs."

6. Minētās direktīvas 173. panta 1. punktā noteikts:

"Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem saskaņā ar 168., 169. un 170. pantu PVN ir atskaitāms, un darījumiem, par kuriem PVN nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Atskaitāmo daļu saskaņā ar 174. un 175. pantu nosaka visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs."

Čehijas tiesības

7. 2012. gada 15. marta *Vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče* (Noteikumi Nr. 92/2012 par prasībām attiecībā uz ārstniecības iestāžu un mājas aprūpes kontaktpunktu minimālo materiāltehnisko aprīkojumu, turpmāk tekstā – "Noteikumi Nr. 92/2012")[3], kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā, 1. panta 1. punktā būtībā paredzēts, ka vispārīgās prasības veselības aprūpes iestāžu minimālajam materiāltehniskajam aprīkojumam (turpmāk tekstā – "materiāltehniskais aprīkojums") ir ietvertas šo noteikumu pielikumā.

[3] 36/2012 *Sb.*

8. Minēto noteikumu 2. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Veselības aprūpes iestādei, kurā veselības aprūpes pakalpojumu sniedzējam (turpmāk tekstā – "pakalpojumu sniedzējs") ir atļauts sniegt veselības aprūpes pakalpojumus dienā, kad stājas spēkā šie noteikumi, jābūt materiāltehniskajam aprīkojumam atbilstoši šiem noteikumiem. [..]"

9. Šo pašu noteikumu pielikumos ir ietverti vairāki simti materiāltehniskā aprīkojuma vienību, kādām jābūt dažādu veidu veselības aprūpes iestāžu rīcībā. Pie tām pieder, piemēram, palīgtelpas (kabineti, uzgaidāmā telpa, pacientu tualete, noliktavas telpas), šo telpu aprīkojums (kušete, izlietne, skapis, krēsli, galdi), instrumenti (stetoskops, palielināmais stikls), vienkāršas iekārtas (tonometrs, svari, glikometrs) un sarežģītākas iekārtas (EKG aparāts, ultrasonogrāfs, laringostroboskops, vitālo funkciju monitori).

Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

10. Prasītāja pamatlietā ir slimnīca, kura atrodas Čehijas Republikā un kuras galvenā saimnieciskā darbība ir sniegt veselības aprūpes pakalpojumus, kas nedod tiesības atskaitīt PVN (turpmāk tekstā – "veselības aprūpes pakalpojumi"), vienlaikus sniedzot arī citus pakalpojumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (turpmāk tekstā – "papildu pakalpojumi")[4]. Saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu (proti, Noteikumi Nr. 92/2012), lai varētu sniegt veselības aprūpes pakalpojumus, prasītājai jāsaņem licence attiecībā uz katru konkrēto veselības aprūpes jomu un, lai saņemtu šo licenci, tai jāgarantē minimālā aprīkojuma esība.

11. 2019. gada 18. janvārī minētā prasītāja iesniedza papildu nodokļu deklarāciju par 2016. gada decembri, kuras ietvaros tā izmantoja tiesības uz daļēju (proporcionālu) PVN atskaitīšanu par summu 4 176 327 Čehijas kronu (CZK) (apmēram 164 500 EUR). 2021. gada 5. februārī nodokļu iestāde tai nosūtīja paziņojumu par nodokļa maksājuma apmēru, ar ko tā atzina daļu no pieprasītā atskaitījuma, vienlaikus izslēdzot no tā summu 3 287 723 CZK (apmēram 129 500 EUR), kas atbilst sniegtajiem veselības aprūpes pakalpojumiem.

12. Pēc sūdzības par šo paziņojumu par nodokļa maksājuma apmēru, kas ar finanšu direkcijas lēmumu daļēji tika apmierināta, un pēc prasības tiesā, kura celta par šo lēmumu un kuru *Krajský soud v Praze* (Apgabaltiesa Prāgā, Čehijas Republika)[5] noraidīja, tā pati prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa), kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [PVN direktīvas] 173. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, ja darījuma, par kuru nodoklis ir atskaitāms, veikšana ir atkarīga no tā, vai ir saņemta licence veikt darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms (šajā gadījumā – veselības aprūpes pakalpojumus), preces un ar tām saistītie pakalpojumi, kas saskaņā ar valsts tiesību aktiem veido veselības aprūpes iestāžu

[4] Šie pakalpojumi ietver, piemēram, klīniskos pētījumus par zāļu iedarbību, pacientu pavadošo personu izmitināšanu, papildu pakalpojumus hospitalizētiem pacientiem, ārstu stažēšanos, instrumentu sterilizāciju trešām personām, rentgena izmeklējumus, ultrasonogrāfiju un veterinārus izmeklējumus. Prasītāja pamatlietā rakstveida apsvērumos precizēja, ka tās darbība drīzāk būtu jāiedala trīs kategorijās: vispirms – veselības aprūpes pakalpojumi, kuru mērķis ir veselības aizsardzība (atbrīvoti no PVN), tad – veselības aprūpes pakalpojumi, kuru mērķis nav veselības aizsardzība (aplikti ar PVN), un, visbeidzot, citi pakalpojumi.

[5] Šī tiesa prasību noraidīja tāpēc, ka par pieskaitāmām izmaksām bija jāuzskata nevis izmaksas par visu materiāltehnisko aprīkojumu, kādam jābūt slimnīcu rīcībā, lai nodrošinātu to darbību, kā arī par visu pakalpojumu sniegšanu (veselības aprūpe un ar nodokli apliekamie pakalpojumi), bet tikai izmaksas, kas nodrošina pamatlietā aplūkotās slimnīcas normālu darbību un kas vismaz zināmā mērā faktiski ir radušās, sniedzot pakalpojumus, kuri nav atbrīvoti no nodokļa.

minimālo materiāltehnisko aprīkojumu un ir priekšnoteikums veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanai, ir pieskaitāmās (netiešās) izmaksas, kuras ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā un tādējādi tās dod tiesības atskaitīt nodokļa daļu?"

13. Rakstveida apsvērumus Tiesai iesniedza prasītāja pamatlietā, Čehijas valdība un Eiropas Komisija. Šie lietas dalībnieki, kā arī finanšu direkcija sniedza arī mutvārdu apsvērumus tiesas sēdē mutvārdu paskaidrojumu uzklausīšanai, kas notika 2025. gada 12. jūnijā.

Analīze

14. Uzdodot prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā Tiesai, vai par darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN, nodokļa maksātājs var atskaitīt daļu no PVN, kurš samaksāts par to preču un pakalpojumu iegādi, kas saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu veido minimālo aprīkojumu, kurš vajadzīgs, lai iegūtu licenci sniegt pakalpojumus, kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (proti, veselības aprūpes pakalpojumi), jo šo pakalpojumu sniegšana vajadzīga arī, lai sniegtu pakalpojumus, kuri dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (proti, papildu pakalpojumi).

15. Runājot par precēm, kas piegādātas, un pakalpojumiem, kuri sniegti, lai veiktu gan darījumus, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan darījumus, kuri nedod tiesības uz PVN atskaitīšanu, PVN direktīvas 173. panta 1. punktā būtībā ir paredzēts, ka atskaitāma ir tikai tā PVN daļa, kas ir proporcionāla summai, kura saistīta ar pirmajiem darījumiem, un ka atskaitāmo daļu nosaka visiem nodokļa maksātāja veiktajiem darījumiem, ievērojot šīs direktīvas 174. un 175. pantā paredzēto metodoloģiju.

16. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai tiesības uz nodokļa atskaitīšanu[6] tiktu atzītas nodokļa maksātājam[7], principā nepieciešams, lai pastāvētu tieša un tūlītēja saikne starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas piešķir atskaitīšanas tiesības. Tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā nodoklis un kuri dod atskaitīšanas tiesības[8].

17. Tomēr atskaitīšanas tiesības tiek atzītas arī tad, ja, kaut arī nepastāv tieša un tūlītēja saikne starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, attiecīgo preču un pakalpojumu izmaksas veido daļu no šī nodokļa maksātāja *pieskaitāmajām izmaksām* un kā tādas ietilpst pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenā. Šādām izmaksām ir tieša un tūlītēja saikne ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā[9]. Turpretī, ja nodokļa maksātāja iegādātās preces vai pakalpojumi ir saistīti ar

[6] Šīs tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri saistīti ar izmaksām. Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN, kas tam jāmaksā vai ko tas samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā pašām ir piemērojams PVN (skat. spriedumu, 2024. gada 4. oktobris, *Voestalpine Giesserei Linz*, C-475/23, turpmāk tekstā – "spriedums *Voestalpine Giesserei Linz*", EU:C:2024:866, 16. un 17. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

[7] No PVN direktīvas 168. panta izriet – lai varētu izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, jābūt izpildītiem diviem nosacījumiem, pirmkārt, ieinteresētajai personai jābūt "nodokļa maksātājam" šīs direktīvas izpratnē; otrkārt, preces vai pakalpojumi, uz kuriem atsaucas, lai pamatotu šīs tiesības, nodokļa maksātājam vēlāk jāizmanto savu ar nodokli apliekamo darījumu vajadzībām, un iepriekš šīs preces jāpiegādā vai pakalpojumi jāsniedz citam nodokļa maksātājam (skat. spriedumu *Voestalpine Giesserei Linz*, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

[8] Skat. spriedumu *Voestalpine Giesserei Linz* (20. punkts un tajā minētā judikatūra).

[9] Skat. spriedumu *Voestalpine Giesserei Linz* (21. punkts un tajā minētā judikatūra).

tādiem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kas neietilpst PVN piemērošanas jomā, nenotiek nedz nodokļa par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem vēlāka iekasēšana, nedz priekšnodokļa atskaitīšana [10].

18. Tādējādi tiesību uz nodokļa atskaitīšanu esība tiek noteikta atkarībā no iepriekš veiktiem darījumiem, kam piesaistīti vēlāk veikti darījumi [11], un, ja nodokļa maksātāja saimnieciskā darbība ietver gan ar PVN apliekamus darījumus, gan arī darījumus, kas ir atbrīvoti no tā, nodokļa maksātāja pieskaitāmajām izmaksām jāpiemēro PVN direktīvas 173. panta 1. punktā paredzētā nodokļa atskaitīšanas sistēma [12].

19. Turklāt Tiesa precizēja, ka saikņu starp darījumiem esība jāvērtē, ņemot vērā to *objektīvo saturu*. It īpaši jāievēro visi apstākļi, kuros norisinājušies attiecīgie darījumi, un jāņem vērā tikai tie darījumi, kas ir objektīvi saistīti ar nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamo darbību. Šajā ziņā jāņem vērā nodokļa maksātāja iegādāto *preču un pakalpojumu faktiskā izmantošana* un aplūkojamā *darījuma ekskluzīvais iemesls*, uzskatot to par objektīva satura noteikšanas kritēriju [13].

20. Šajā ziņā to, ka pastāv tiesiskajā regulējumā noteikts pienākums iegādāties preces vai pakalpojumus, Tiesa pašu par sevi neuzskatīja par noteicošu vai atbilstošu elementu, novērtējot tiešu un tūlītēju saikni starp šo iegādi un vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt PVN, vai visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Piemēram, spriedumā *Portugal Telecom* [14] Tiesa uzskatīja, ka tiesības atskaitīt visu PVN, kas samaksāts priekšnodoklī, nevar ierobežot vienīgi tādēļ, ka valsts tiesiskajā regulējumā ar nodokli apliekamie darījumi tiek kvalificēti kā papildu darījumi galvenajai darbībai [15], savukārt spriedumā *Becker* [16] tā uzskatīja, ka apstāklim, ka valsts civiltiesībās uzņēmumam ir noteikts pienākums segt ar tā institūciju aizstāvību kriminālprocesā saistītos izdevumus, nav nozīmes ar šo aizstāvību saistīto darījumu kvalificēšanā [17]. Protams, spriedumā *PPG Holdings* [18] Tiesa, pārbaudot iespēju atskaitīt izmaksas, kas radušās no to pakalpojumu iegādes, kuri sniegti, lai nodrošinātu pensijas fonda darbību, ir minējusi, ka nodokļa maksātājai pāvaldītājsabiedrībai ir likumā noteikts pienākums tās uzņēmumu darbiniekiem izveidot šo pensijas fondu. Tomēr šķiet, ka šim likumā noteiktajam pienākumam nav bijusi izšķiroša loma Tiesas vērtējumā, jo tā ir precizējusi, ka šādas izmaksas bija atskaitāmas, *ciktāl tās bija daļa no* attiecīgās sabiedrības *pieskaitāmajām izmaksām* [19].

[10] Skat. spriedumu, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu) (C-98/21, EU:C:2022:645, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

[11] Tiešas un tūlītējas saiknes esība nozīmē, ka iepriekš sniegta pakalpojuma izmaksas ir attiecīgi iekļautas vai nu vēlāk veikto konkrēto darījumu cenā, vai nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības ietvaros piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu cenā (skat. spriedumu, 2021. gada 25. novembris, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

[12] Skat. šo secinājumu 15. punktu.

[13] Skat. spriedumu, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu) (C-98/21, EU:C:2022:645, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

[14] Spriedums, 2012. gada 6. septembris (C-496/11, EU:C:2012:557, 45. punkts).

[15] Šajā lietā bija runa par pakalpojumiem, ko pārvaldītājsabiedrība *Portugal Telecom* iegādājusies no konsultantiem PVN režīmā un par ko rēķini izrakstīti tās meitassabiedrībām. Tomēr šīs pēdējās minētās lietas apstākļi atšķiras no tiem, kas aplūkoti šajā lietā, jo attiecīgais valsts tiesiskais regulējums attiecās nevis uz iegādes darījumu *aplikšanu ar nodokli*, bet vienkārši uz to *kvalifikāciju*.

[16] Spriedums, 2013. gada 21. februāris (C-104/12, EU:C:2013:99, 32. punkts).

[17] Šajā gadījumā runa bija par to, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību vadītājs un galvenais dalībnieks *W. Becker* bija iegādājies advokāta pakalpojumus, kas saistīti ar kriminālizmeklēšanas sākšanu pret viņu, kā arī pret kādu citu vadītāju par kukuļošanu vai līdzdalību konkursa procedūrā.

[18] Spriedums, 2013. gada 18. jūlijs (C-26/12, EU:C:2013:526, 25. punkts).

[19] Pilnības labad uzskatu, ka ir lietderīgi citēt šo pēdējo punktu, saskaņā ar kuru, "izveidojot šo fondu, *PPG* izpildīja pienākumu, kas tam kā darba devējam ir paredzēts likumā, un ciktāl attiecīgā darījuma ietvaros *PPG* saņemto pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārējām [pieskaitāmajām] izmaksām – fakts, kas jāpārbauda iesniedzējtiesai –, tās pašas par sevi ir apstākļi, kuri veido *PPG* pārdodamo preču cenu".

21. Šajā gadījumā saskaņā ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu, no vienas puses, lai saņemtu licenci veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanai, uzņēmumiem jāatbilst minimālajām materiāltehniskajām prasībām, kas saistītas ar šim nolūkam vajadzīgā aprīkojuma iegādi, remontu, kapitālo remontu un apkopi [20], un, no otras puses, lai varētu nodrošināt papildu pakalpojumus, šiem uzņēmumiem jāizpilda nosacījumi, kuri izvirzīti veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanai.

22. Tādējādi iesniedzējtiesai saskaņā ar šo secinājumu 16. un 17. punktā atgādināto Tiesas judikatūru jāpārbauda, vai, nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem un vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, pirmie minētie ir daļa no prasītājas pamatlietā pieskaitāmajām izmaksām, tāpēc tās jāuzskata par daļu no tās pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Pēc šī precizējuma jānorāda – lai šī tiesa varētu pieņemt galīgo lēmumu šajā jautājumā, izvērtējot pamatlietas faktus, Tiesai šajā ziņā jāsniedz iesniedzējtiesai noderīgas norādes.

23. Vispirms jānorāda, ka saikne, ko minētā tiesa uzsvērusi savā lēmumā, ir nevis *komerciāla saikne* starp iepriekš veiktiem darījumiem un vēlāk veiktiem darījumiem, bet gan *juridiska saikne*, proti, pienākums – kas attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā noteikts prasītājai pamatlietā – iegādāties zināmu skaitu preču un pakalpojumu, lai varētu sniegt veselības aprūpes pakalpojumus un netieši – papildu pakalpojumus.

24. Šajā ziņā uzskatu – tas vien, ka pastāv juridisks pienākums veikt iegādi, nav pietiekams elements, lai tas varētu pierādīt tiešu un tūlītēju saikni ar visu nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, ņemot vērā Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru šī saikne jānovērtē, ņemot vērā attiecīgo darījumu *objektīvo saturu* [21].

25. Tomēr pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums ir viens no elementiem, kas jāņem vērā, novērtējot šo tiešo un tūlītējo saikni, tāpēc to attiecīgo preču un pakalpojumu iegādes izmaksas, kuru iegāde noteikta šajā tiesiskajā regulējumā, lai saņemtu licenci veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanai, varētu uzskatīt par *attiecināmām* uz tiem pašiem pakalpojumiem. Šīs lietas apstākļos nozīme ir ne tik daudz tam, ka pastāv tiesiskajā regulējumā noteikts pienākums, bet gan drīzāk tam, ka saskaņā ar minēto tiesisko regulējumu attiecīgās preces un pakalpojumi ir iegādāti, lai tos izmantotu veselības pakalpojumu sniegšanai [22].

26. Šis konstatējums ir piemērojams arī tad, ja – kā to norāda prasītāja pamatlietā un ar nosacījumu, ka iesniedzējtiesa veiks vajadzīgās pārbaudes, – daži tās sniegtie pakalpojumi, kas nav atbrīvoti no nodokļa, lai gan tiem ir piemērojams PVN, ir kvalificēti kā *veselības aprūpes pakalpojumi* un tādējādi uz tiem attiecas konkrētais tiesiskajā regulējumā paredzētais pienākums.

[20] Kā izklāstīts iesniedzējtiesas lēmumā, Noteikumu Nr. 92/2012 1. panta 1. punktā ir paredzētas vispārīgas prasības, kas attiecas uz *veselības aprūpes iestāžu* aprīkojumu, un 1. panta 2. punkta c) apakšpunktā – papildu prasības attiecībā uz *slimnīcu* aprīkojumu. Turklāt šo noteikumu pielikumos ir aprakstītas prasības, kas attiecas uz dažādu veidu veselības aprūpes iestāžu aprīkojumu un to pakalpojumiem.

[21] Skat. šo secinājumu 17. un 19. punktu. Šis konstatējums, manuprāt, ir saskanīgs arī ar šo secinājumu 20. punktā izklāstīto Tiesas judikatūru.

[22] Citiem vārdiem sakot, tā kā šo preču un pakalpojumu izmantošanu veselības aprūpes pakalpojumiem tieši nosaka minētais tiesiskais regulējums atkarībā no to (iespējamā) izlietojuma, varētu prezumēt, ka minētās preces un pakalpojumi tiek izmantoti attiecīgās darbības veikšanai.

Šajā gadījumā attiecīgo preču un pakalpojumu iegādes izmaksas varētu tikt sadalītas starp, pirmkārt, veselības aprūpes pakalpojumiem, kas atbrīvoti no nodokļa, un, otrkārt, veselības aprūpes pakalpojumiem, par kuriem jāmaksā PVN, un atskaitītas proporcionāli [23].

27. Turpretim tā tas nav saistībā ar *papildu pakalpojumiem*. Pat ja pieņem, ka veselības aprūpes pakalpojumu sniegšana ir vajadzīga, lai varētu sniegt šos papildu pakalpojumus, jānorāda, ka, ciktāl pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā noteiktais pienākums, šķiet, ir paredzēts tikai, lai sniegtu veselības aprūpes pakalpojumus, nevis papildu pakalpojumus, nevar prezumēt, ka preces un pakalpojumi, kuru iegāde ir prasīta, tiek izlietoti papildu pakalpojumu sniegšanai. Saikne starp, no vienas puses, iepriekš iegādātām precēm un pakalpojumiem un, no otras puses, vēlāku papildu pakalpojumu sniegšanu nav pietiekami tieša un tūlītēja, un tas nozīmē, ka izdevumi, kas radušies šo preču un šo pakalpojumu iegādei, nevar tikt pielīdzināti pieskaitāmajām izmaksām tikai tāpēc vien, ka to iegāde ir prasīta šajā valsts tiesiskajā regulējumā [24].

28. Katrā ziņā tas, ka tiesiskajā regulējumā noteiktais pienākums automātiski neļauj pierādīt tiešu un tūlītēju saikni starp darījumiem, ko pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzēts veikt iepriekš, un vēlāk veiktiem darījumiem, kuri dod tiesības atskaitīt PVN, neliedz pierādīt šādas saiknes esību katrā atsevišķā gadījumā saskaņā ar principiem, kas noteikti Tiesas judikatūrā, kura minēta šo secinājumu 16.–20. punktā. Ciktāl daļa no strīdīgajām precēm un pakalpojumiem ir vajadzīga arī papildu pakalpojumu sniegšanai, to iegāde ir tieši un tūlītēji saistīta ar šīm darbībām, un tas nozīmē, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu proporcionāli var tikt attiecinātas uz šīm darbībām. Šajā ziņā uzskatu, ka izšķirošais elements, lai vēlāk veiktie darījumi dotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu proporcionāli iepriekš veiktiem darījumiem, pretēji tam, ko, šķiet, iesaka iesniedzējtiesa, ir nevis iepriekš iegādāto preču un pakalpojumu faktiska vai regulāra izmantošana, bet gan drīzāk šādas izmantošanas *iespējamība* [25].

29. Iepriekš veiktās analīzes pamatotība man šķiet vēl skaidrāka, ja ņem vērā šīs tiesas minēto piemēru par defibrilatora iegādi, jo tas ir obligāts aprīkojums intensīvās terapijas nodaļai (un tādējādi veselības aprūpes pakalpojumu sniegšanai).

30. Pirmām kārtām, ir ļoti maz iespējams, ka defibrilatoru varētu uzskatīt par elementu, kas saistīts ar visu prasītājas pamatlietā saimniecisko darbību kopumā. Saikne starp šī aprīkojuma iegādi un dažiem vēlāk veiktiem pakalpojumiem, piemēram, klīnisko pētījumu veikšanu vai apmācāmo ārstu stažēšanās nodrošināšanu (papildu pakalpojumi), nav acīmredzama. Tādējādi šo saikni nevar prezumēt attiecībā uz pakalpojumiem, kuriem nekādā ziņā nav vajadzīga defibrilatora izmantošana un kuru vienīgā saistība ar šīs ierīces iegādi ir tikai tas, ka tos var sniegt tikai kopā ar darbību, kas var radīt vajadzību izmantot šādu ierīci.

[23] Faktiski, ciktāl preces un pakalpojumi, kuru iegāde ir prasīta, nav saistītas ar visām prasītāja pamatlietā veiktajām darbībām, tai būs jāpierāda, ka šīs preces vai šie pakalpojumi ir izmantoti, lai sniegtu tās sniegtos veselības aprūpes pakalpojumus. Šajā ziņā noteikumiem par pierādīšanas pienākumu, uz ko saskaņā ar procesuālās autonomijas principu attiecas valsts tiesības, ir izšķiroša loma, neskarot līdzvērtības un efektivitātes principus. Lai gan šis pienākums sākotnēji ir uzlikts nodokļa maksātājam, kam jāiesniedz pierādījumi, kuri ļauj pierādīt tiešu un tūlītēju saikni starp izdevumiem, kas radušies iepriekš un ko tas paredzējis atskaitīt, un to izlietojumu darījumiem, kuriem piemērojams priekšnodoklis, ar tiesiskajā regulējumā, kurā pašā ir paredzēts šis izlietojums, paredzēta pienākuma esību varētu pietikt, lai pierādīšanas pienākumu pārceltu uz nodokļu administrāciju.

[24] Citiem vārdiem sakot, kā to rakstveida apsvērumos uzsvērusi Komisija, ar to vien, ka uzņēmums savu pamatdarbību (ko veido no nodokļa atbrīvotu darījumu veikšana) var veikt tikai tad, ja ir iegādājies dažas preces un pakalpojumus – un ka turklāt tas var veikt darbības, kuras saistītas ar tādu darījumu veikšanu, kas aplikti ar nodokļiem –, nepietiek, lai pierādītu šādas saiknes esību.

[25] Turklāt, runājot par iepriekš radušos izdevumu sadales metodēm vai kritērijiem, ja nav PVN direktīvā skaidri paredzētu noteikumu, dalībvalstīm, ievērojot šīs direktīvas 173. panta 2. punktā, kā arī 174. un 175. pantā paredzētos norādījumus un metodes, jānodrošina, ka priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšana ir atļauta tikai proporcionāli to darījumu summai, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu (šajā nozīmē skat. it īpaši Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, it īpaši 1124. lpp.).

31. Otrām kārtām, nevar izslēgt, ka defibrilatoru var izmantot tādas medicīniskas iejaukšanās vajadzībām, kam piemērojams PVN, piemēram, ginekoloģijas pakalpojumu sniegšanai vispārējā anestēzijā, ko prasītāja pamatlietā minējusi rakstveida apsvērumos. Šādā situācijā, lai gan šo pašu aprīkojumu intensīvās terapijas nodaļā ir paredzēts izmantot daudz regulārāk nekā ginekoloģijas nodaļā, tas tomēr otrajā minētajā gadījumā varētu būt vajadzīgs kā aprīkojums, ko *var* izmantot, ja ir tāda vajadzība, tāpēc pastāv saikne starp tā iegādi un veikto darbību [26]. Kā it īpaši izriet no sprieduma *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* [27], saikne starp iepriekš veiktiem darījumiem un vēlāk veiktiem darījumiem nedrīkst būt ekskluzīva un var būt saistīta ar iepriekš veiktām darbībām, kas vajadzīgas arī citiem vēlāk veiktiem darījumiem vai citām personām [28].

32. Galu galā uzskatu, ka PVN direktīvas 173. panta 1. punkts jāinterpretē tādējādi, ka izmaksas, kas nodokļa maksātājam radušās, iegādājoties preces vai pakalpojumus, kuri saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu veido minimālo materiāltehnisko aprīkojumu tādu darbību veikšanai, kas nedod tiesības atskaitīt PVN (šajā gadījumā – veselības aprūpes pakalpojumi), šī fakta dēļ vien neatbilst pieskaitāmajām izmaksām, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar visu šī nodokļa maksātāja saimniecisko darbību un kas tādējādi dod tiesības atskaitīt daļu no PVN, tostarp par tāda darījuma veikšanu, kurš dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un kuram nepieciešams saņemt licenci veikt darbības, kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja vien netiek pierādīts, ka šīm precēm un šiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar visu minētā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

Secinājumi

33. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, ierosinu Tiesai uz *Nejvyšší správní soud* (Augstākā administratīvā tiesa, Čehijas Republika) prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 173. panta 1. punkts

jāinterpretē tādējādi, ka

izmaksas, kas nodokļa maksātājam radušās, iegādājoties preces vai pakalpojumus, kuri saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu veido minimālo materiāltehnisko aprīkojumu tādu darbību veikšanai, kas nedod tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (PVN) (šajā gadījumā – veselības aprūpes pakalpojumi), šī fakta dēļ vien neatbilst pieskaitāmajām izmaksām, kam ir tieša un tūlītēja saikne ar visu šī nodokļa maksātāja saimniecisko darbību un kas tādējādi dod tiesības atskaitīt daļu no PVN, tostarp par tāda darījuma veikšanu, kurš dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu un kuram nepieciešams saņemt licenci veikt darbības, kas nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja vien netiek pierādīts, ka šīm precēm un šiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar visu minētā nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

[26] Acīmredzot šādā gadījumā prasītājai pamatlietā jāpierāda, ka šo defibrilatoru var izmantot tās veiktajām darbībām, kas saistītas ar veselības aprūpi.

[27] Skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris (C-132/16, EU:C:2017:683, 40. punkts).

[28] Šajā gadījumā *Iberdrola* grupas sabiedrība, pirmkārt, ar trešās sabiedrības starpniecību bija veikusi kādas Bulgārijas pašvaldības sūkņu stacijas atjaunošanas darbus un, otrkārt, bija iecerējusi būvēt ēkas, kas varētu tikt savienotas ar šo pašu sūkņu staciju. Lai gan šie darbi bija vajadzīgi arī attiecīgajai pašvaldībai, Tiesa tomēr atzina, ka tie vismaz daļēji bija vajadzīgi arī šīs sabiedrības uzbūvēto ēku vajadzībām, tāpēc tiesības atskaitīt minēto darbu radītās izmaksas vismaz proporcionāli varēja tai tikt piešķirtas saistībā ar tās attiecīgajiem darījumiem ar nekustamo īpašumu.