Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ATHANASIOSA RANTOSA
przedstawiona w dniu 25 września 2025 r. [1]

Sprawa C-513/24

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska)]

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Prawo do odliczenia VAT – Artykuł 173 ust. 1 – Proporcja podlegająca odliczeniu – Pojęcie „kosztów ogólnych” – Minimalne wyposażenie techniczne i materialne placówek medycznych, warunkujące uzyskanie zezwolenia na świadczenie usług zdrowotnych niedających prawa do odliczenia, lecz niezbędnych do świadczenia usług, dla których podatek podlega odliczeniu

Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska), dotyczy zasadniczo wykładni art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) [2].

2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (szpital rejonowy Kolín, szpital kraju środkowoczeskiego, Republika Czeska) (wnoszącym skargę kasacyjną w postępowaniu głównym, zwanym dalej „skarżącym w postępowaniu głównym”) a Odvolací finanční ředitelství (odwoławczą izbą skarbową, Republika Czeska) (zwaną dalej „izbą skarbową”) w przedmiocie prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do usług zdrowotnych.

3. W szczególności sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią, czy w ramach transakcji dających prawo do odliczenia naliczonego VAT podatnik może odliczyć część VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług, które na podstawie mających zastosowanie uregulowań krajowych stanowią minimalne wyposażenie wymagane do uzyskania zezwolenia na świadczenie usług, dla których podatek nie podlega odliczeniu (mianowicie usług zdrowotnych), które to świadczenie jest także niezbędne do świadczenia usług, dla których podatek podlega odliczeniu.

[1] Język oryginału: francuski.
[2] Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

Ramy prawne

Prawo Unii

4. Artykuł 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

b) opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze".

5. Artykuł 168 lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika".

6. Artykuł 173 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika".

Prawo czeskie

7. Paragraf 1 ust. 1 vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (rozporządzenia ministerstwa zdrowia nr 92/2012 w sprawie wymogów dotyczących minimalnego wyposażenia technicznego i materialnego placówek medycznych oraz punktów kontaktowych opieki domowej) z dnia 15 marca 2012 r. (zwanego dalej „rozporządzeniem nr 92/2012")[3], obowiązującego w momencie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi zasadniczo, że ogólne wymogi dotyczące minimalnego wyposażenia technicznego i materialnego (zwanego dalej „wyposażeniem technicznym i materialnym") placówek medycznych są określone w załączniku do tego rozporządzenia.

[3] 36/2012 Sb.

8. Paragraf 2 ust. 1 wspomnianego rozporządzenia jest sformułowany w następujący sposób:

„Placówka medyczna, w której podmiot świadczący usługi zdrowotne (zwany dalej »usługodawcą«) jest uprawniony do świadczenia usług zdrowotnych w dniu wejścia w życie niniejszego rozporządzenia, musi być wyposażona pod względem technicznym i materialnym zgodnie z niniejszym rozporządzeniem. […]”.

9. Załączniki do tego rozporządzenia obejmują kilkaset pozycji wyposażenia technicznego i materialnego, którymi muszą dysponować poszczególne rodzaje placówek medycznych. Do pozycji tych zaliczają się w szczególności wymogi dotyczące pomieszczeń użytkowych (gabinetów, poczekalni, WC dla pacjentów, pomieszczeń magazynowych), wyposażenia tych pomieszczeń (leżanek, umywalek, szaf, krzeseł, stolików), narzędzi (stetoskopu, lupy), prostych urządzeń (tonometru, wagi, glukometru) i bardziej złożonych urządzeń (aparatu EKG, ultrasonografu, laryngostroboskopu, monitorów funkcji życiowych).

Postępowanie główne, pytanie prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

10. Skarżący w postępowaniu głównym jest szpitalem znajdującym się w Republice Czeskiej, którego główna działalność gospodarcza polega na świadczeniu usług zdrowotnych niedających prawa do odliczenia VAT (zwanych dalej „usługami zdrowotnymi”), jednocześnie świadczącym również inne usługi, dające prawo do odliczenia podatku (zwane dalej „usługami dodatkowymi”)[4]. Zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami krajowymi (a mianowicie rozporządzeniem nr 92/2012) aby móc świadczyć usługi zdrowotne, ów skarżący podlega obowiązkowi uzyskania zezwolenia w odniesieniu do każdej poszczególnej dziedziny opieki zdrowotnej, a w celu uzyskania tego zezwolenia musi on zagwarantować dostępność minimalnego wyposażenia.

11. W dniu 18 stycznia 2019 r. wspomniany skarżący złożył uzupełniającą deklarację podatkową za grudzień 2016 r., w której skorzystał z przysługującego mu prawa do odliczenia podatku w pomniejszonej wysokości (odliczenia części ułamkowej) VAT w kwocie wynoszącej 4 176 327 koron czeskich (CZK) (w przybliżeniu 164 500 EUR). W dniu 5 lutego 2021 r. organ podatkowy wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, na mocy której uznał część żądanego przez skarżącego odliczenia podatku, przy jednoczesnym wykluczeniu z tego odliczenia kwoty w wysokości 3 287 723 CZK (w przybliżeniu 129 500 EUR), która odpowiadała świadczeniom odnoszącym się do wykonywania usług zdrowotnych.

12. W następstwie wniesienia przez skarżącego w postępowaniu głównym odwołania od tej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, które to odwołanie zostało częściowo uwzględnione decyzją izby skarbowej, i wniesienia do sądu skargi na tę decyzję, która to skarga została oddalona przez Krajský soud v Praze (sąd okręgowy w Pradze, Republika Czeska)[5],

[4] Do usług tych zaliczają się w szczególności badania kliniczne dotyczące skutków produktów leczniczych, zakwaterowanie osób towarzyszących pacjentom, usługi dodatkowe dla pacjentów hospitalizowanych, staże lekarzy, usługi sterylizacji narzędzi dla osób trzecich, badania rentgenowskie, USG i weterynaryjne. Skarżący w postępowaniu głównym wskazał w uwagach pisemnych, że jego działalność należałoby raczej podzielić na trzy kategorie: przede wszystkim usługi zdrowotne mające na celu ochronę zdrowia (korzystające ze zwolnienia z VAT), następnie usługi zdrowotne mające inny cel niż ochrona zdrowia (podlegające opodatkowaniu VAT) i wreszcie pozostałe usługi.

[5] Sąd ten oddalił tę skargę, uzasadniając to tym, że nie można uznać za koszty ogólne kosztów całego wyposażenia materialnego i technicznego, którym szpitale muszą dysponować w celu zapewnienia swego funkcjonowania oraz świadczenia przez nie wszystkich usług (opieki zdrowotnej i usług podlegających opodatkowaniu), lecz za takie koszty można uznać jedynie koszty zapewniające normalne funkcjonowanie szpitala, którego dotyczy sprawa w postępowaniu głównym i które jednakże w określonym stopniu rzeczywiście poniesiono w celu świadczenia usług nieobjętych zwolnieniem z podatku.

skarżący ten wniósł skargę kasacyjną do Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego), który to sąd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 173 ust. 1 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy realizacja transakcji dającej prawo do odliczenia jest uzależniona od posiadania zezwolenia na wykonywanie czynności niedających prawa do odliczenia (w niniejszej sprawie usług zdrowotnych), towary i związane z nimi usługi, stanowiące zgodnie z przepisami krajowymi minimalne wyposażenie techniczne i materialne placówek medycznych, warunkujące świadczenie usług zdrowotnych, stanowią koszty ogólne (pośrednie), bezpośrednio i ściśle związane z całą działalnością gospodarczą podatnika i dające tym samym prawo do odliczenia części ułamkowej podatku?”.

13. Uwagi na piśmie zostały przedłożone Trybunałowi przez skarżącego w postępowaniu głównym, rząd czeski i Komisję Europejską. Owe strony oraz izba skarbowa przedstawiły również uwagi ustne na rozprawie, która odbyła się w dniu 12 czerwca 2025 r.

Analiza

14. Poprzez swe pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zwraca się zasadniczo do Trybunału o wyjaśnienie, czy w ramach transakcji dających prawo do odliczenia naliczonego VAT podatnik może odliczyć część VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług, które na podstawie mających zastosowanie uregulowań krajowych stanowią minimalne wyposażenie wymagane do uzyskania zezwolenia na świadczenie usług, dla których podatek nie podlega odliczeniu (mianowicie usług zdrowotnych), przy czym świadczenie tych usług jest także niezbędne do świadczenia usług dających prawo do odliczenia (mianowicie usług dodatkowych).

15. Co się tyczy towarów i usług świadczonych w celu realizowania jednocześnie transakcji dających prawo do odliczenia i transakcji niedających prawa do odliczenia VAT, art. 173 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje zasadniczo, że odliczenie będzie dotyczyło tylko tej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji, i że proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z metodą określoną w art. 174 i 175 tej dyrektywy, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika.

16. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału aby można było przyznać podatnikowi[6] prawo do odliczenia podatku[7], co do zasady konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia

[6] Z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że możliwość skorzystania z prawa do odliczenia wymaga spełnienia dwóch przesłanek: po pierwsze, zainteresowany musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy; po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, muszą być na późniejszym etapie obrotu wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a na wcześniejszym etapie obrotu muszą być one dostarczane lub świadczone przez innego podatnika (zob. wyrok z dnia 4 października 2024 r., Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, zwany dalej „wyrokiem Voestalpine Giesserei Linz”, EU:C:2024:866, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

[7] To prawo jest integralną częścią systemu VAT i zasadniczo nie może podlegać ograniczeniom. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje dokonane na wcześniejszym etapie obrotu. System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje zatem pod względem ciężaru podatkowego neutralność każdej działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT (zob. wyrok Voestalpine Giesserei Linz, pkt 16, 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług wymaga, by wydatki poczynione celem ich nabycia stanowiły element składowy ceny transakcji objętych podatkiem należnym, które dają prawo do jego odliczenia [8].

17. Niemniej jednak prawo do odliczenia zostaje również przyznane nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty danych towarów i usług należą do *kosztów ogólnych* podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika [9]. Natomiast gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika mają związek z transakcjami zwolnionymi z podatku lub nie należą do zakresu stosowania VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego [10].

18. W konsekwencji istnienie prawa do odliczenia jest ustalane na podstawie opodatkowanych transakcji dokonywanych przez podatnika, których wykonywaniu służą transakcje opodatkowane na wcześniejszym etapie obrotu [11], a jeżeli na działalność gospodarczą podatnika składają się jednocześnie transakcje opodatkowane i transakcje zwolnione z VAT, do jego kosztów ogólnych należy zastosować system odliczeń przewidziany w art. 173 ust. 1 dyrektywy VAT [12].

19. Trybunał wyjaśnił ponadto, że istnienie związku pomiędzy transakcjami należy oceniać z punktu widzenia ich *obiektywnej treści*. Dokładniej rzecz ujmując, należy wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich przebiegały odnośne transakcje, i uwzględnić tylko te spośród nich, które były w sposób obiektywny związane z opodatkowaną działalnością podatnika. W tym kontekście należy uwzględnić *rzeczywiste wykorzystanie towarów i usług* nabytych przez podatnika oraz *wyłączną podstawę danej transakcji*, która powinna być uznana za stanowiącą kryterium przy określaniu obiektywnej treści [13].

20. W tym względzie istnienie przewidzianego przepisami obowiązku nabycia towarów lub usług nie zostało samo w sobie uznane przez Trybunał za element rozstrzygający lub istotny w ramach oceny tego bezpośredniego i ścisłego związku owego nabycia z transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia VAT lub całą działalnością gospodarczą podatnika. Na przykład w wyroku Portugal Telecom [14] Trybunał uznał, że prawo do odliczenia całego naliczonego VAT nie może zostać ograniczone tylko na tej podstawie, że prawo krajowe zaklasyfikuje transakcje opodatkowane jako pomocnicze do ich głównej działalności [15], natomiast

8 Zobacz wyrok Voestalpine Giesserei Linz, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 Zobacz wyrok Voestalpine Giesserei Linz, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo.

10 Zobacz wyrok z dnia 8 września 2022 r., Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika) (C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Istnienie bezpośredniego i ścisłego związku zakłada, iż koszt usług opodatkowanych na wcześniejszym etapie obrotu jest włączony odpowiednio w cenę poszczególnych transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie obrotu lub w cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej (zob. wyrok z dnia 25 listopada 2021 r., Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

12 Zobacz pkt 15 niniejszej opinii.

13 Zobacz wyrok z dnia 8 września 2022 r., Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika) (C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

14 Wyrok z dnia 6 września 2012 r. (C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 45).

15 W tym przypadku chodziło o usługi nabyte przez Portugal Telecom, będącą spółką holdingową, u doradców w systemie VAT, zafakturowane na spółki zależne. Jednakże okoliczności tej ostatniej sprawy są odmienne od okoliczności będących przedmiotem niniejszego sporu, ponieważ rozpatrywane uregulowania krajowe nie dotyczyły *wprowadzenia obowiązku dokonania* transakcji zakupu, lecz jedynie *kwalifikacji* tych transakcji.

w wyroku Becker[16], uznał on, że okoliczność, iż krajowe prawo cywilne zobowiązuje przedsiębiorstwo do ponoszenia kosztów obrony w postępowaniu karnym interesów swoich organów, jest pozbawiona znaczenia przy kwalifikacji transakcji związanych z tą obroną[17]. W wyroku PPG Holdings[18] Trybunał, badając możliwość odliczenia kosztu wynikającego z nabycia usług świadczonych celem zapewnienia funkcjonowania funduszu emerytalnego, wskazał wprawdzie istnienie ciążącego na będącej podatnikiem spółce holdingowej ustawowego obowiązku utworzenia na rzecz pracowników jej przedsiębiorstw tego funduszu emerytalnego, jednakże wydaje mi się, że ten obowiązek ustawowy nie odegrał decydującej roli w ocenie Trybunału, który uściślił, iż takie koszty są kosztami podlegającymi odliczeniu *w zakresie, w jakim stanowiły one część kosztów ogólnych* danego przedsiębiorstwa[19].

21. W niniejszym przypadku, zgodnie z uregulowaniami krajowymi rozpatrywanymi w postępowaniu głównym, z jednej strony, aby posiadać zezwolenie do celów świadczenia usług zdrowotnych, placówki muszą spełniać minimalne wymogi techniczne i materialne, co wiąże się z obowiązkiem nabycia, naprawy, przeglądu i utrzymania wyposażenia niezbędnego do tych celów[20], a z drugiej strony, aby móc zapewnić dodatkowe usługi, placówki te muszą spełnić warunki świadczenia usług zdrowotnych.

22. W związku z powyższym do sądu odsyłającego należy weryfikacja, zgodnie z orzecznictwem Trybunału przypomnianym w pkt 16 i 17 niniejszej opinii, czy w sytuacji braku bezpośredniego i ścisłego związku między nabytymi usługami powodującymi naliczenie podatku a transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia, pierwsze z nich należą do kosztów ogólnych skarżącego w postępowaniu głównym, skutkiem czego należy uznać je za elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Przy tym uściśleniu do Trybunału należy dostarczenie sądowi odsyłającemu użytecznych wskazówek w tym względzie, aby sąd ten mógł wydać ostateczne rozstrzygnięcie w tej kwestii w drodze dokonania oceny okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym.

23. Na wstępie pragnę zauważyć, że związek zaznaczony przez sąd odsyłający w postanowieniu odsyłającym dotyczy nie *powiązania gospodarczego* między transakcjami powodującymi naliczenie podatku a transakcjami objętymi podatkiem należnym, lecz *więzi prawnej*, a mianowicie zobowiązania, które rozpatrywane uregulowania krajowe nakładają na skarżącego w postępowaniu głównym, wymagającego nabycia pewnych ilości towarów lub usług, aby móc świadczyć usługi zdrowotne i, pośrednio, usługi dodatkowe.

16 Wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. (C-104/12, EU:C:2013:99, pkt 32).

17 W tym przypadku chodziło o nabycie przez W. Beckera, będącego członkiem zarządu i głównym udziałowcem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, usług adwokata związanych ze wszczęciem przeciwko niemu oraz przeciwko drugiemu członkowi zarządu dochodzenia w odniesieniu do przekupstwa lub współudziału w ramach postępowania przetargowego.

18 Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r. (C-26/12, EU:C:2013:526, pkt 25).

19 Uważam, że w trosce o kompletność wywodu należy przytoczyć ten ostatni punkt, zgodnie z którym „[t]worząc fundusz, PPG spełniła ustawowy obowiązek ciążący na niej jako na pracodawcy i, w zakresie w jakim koszty świadczeń uzyskanych przez PPG w tych ramach stanowią część jej kosztów ogólnych – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – jako takie stanowią element cenotwórczy towarów PPG”.

20 Jak wskazano w postanowieniu odsyłającym, w § 1 ust. 1 rozporządzenia nr 92/2012 przewidziano ogólne wymogi dotyczące wyposażenia technicznego i materialnego *placówek medycznych*, a w § 1 ust. 2 lit. c) są określone dodatkowe wymogi dotyczące wyposażenia *placówek medycznych opieki stacjonarnej*. Ponadto w załącznikach do tego rozporządzenia opisano wymogi dotyczące wyposażenia poszczególnych rodzajów placówek medycznych i ich oddziałów.

24. W tym względzie uważam, że samo istnienie prawnego obowiązku dokonania zakupu nie stanowi elementu wystarczającego, by umożliwiał on ustalenie bezpośredniego i ścisłego związku z całą działalnością gospodarczą podatnika, biorąc pod uwagę orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym taki związek należy oceniać z punktu widzenia *obiektywnej treści* rozpatrywanej transakcji [21].

25. Jednakże uregulowania krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią jeden z elementów, które należy uwzględnić w ocenie tego bezpośredniego i ścisłego związku, tak by koszty zakupu danych towarów i usług wymaganych przez te uregulowania do celów uzyskania zezwolenia na świadczenie usług zdrowotnych można było uznać za *służące wykonywaniu* tych usług. W okolicznościach niniejszej sprawy istotne jest nie tyle istnienie przewidzianego przepisami obowiązku, co raczej to, że na podstawie wspomnianych uregulowań dane towary i usługi są nabywane na potrzeby świadczenia usług zdrowotnych [22].

26. Powyższe stwierdzenie jest również aktualne w sytuacji, gdy – jak podnosi skarżący w postępowaniu głównym i z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający – niektóre świadczone przez niego usługi nieobjęte zwolnieniem z podatku, podlegając jednocześnie opodatkowaniu VAT, są klasyfikowane jako *usługi zdrowotne* i są w konsekwencji objęte przewidzianym przepisami rozpatrywanym obowiązkiem. W tym przypadku koszty zakupu rozpatrywanych towarów i usług można podzielić między z jednej strony – usługi zdrowotne zwolnione oraz z drugiej strony – usługi zdrowotne podlegające opodatkowaniu VAT i dokonać ich odliczenia w proporcjonalnej części [23].

27. Inaczej jest natomiast w przypadku *usług dodatkowych*. Nawet gdyby założyć, że świadczenie usług zdrowotnych jest niezbędne do świadczenia tych dodatkowych usług, pragnę zauważyć, iż w zakresie, w jakim jedynym celem obowiązku wprowadzonego przez uregulowania krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym – jak może się wydawać – jest świadczenie usług zdrowotnych, a nie usług dodatkowych, nie można domniemywać, że towary i usługi, do których zakupu zobowiązują uregulowania prawne, służą świadczeniu usług dodatkowych. Związek między z jednej strony towarami i usługami powodującymi naliczenie podatku, a z drugiej strony świadczeniem usług dodatkowych objętych podatkiem należnym, nie jest bowiem wystarczająco bezpośredni i ścisły, co oznacza, że wydatki poniesione z tytułu nabycia tych towarów i usług nie mogą być zrównane z kosztami ogólnymi z tego tylko powodu, że do ich nabycia zobowiązują te uregulowania krajowe [24].

[21] Zobacz pkt 17 i 19 niniejszej opinii. Stwierdzenie to jest moim zdaniem także zgodne z orzecznictwem Trybunału wskazanym w pkt 20 niniejszej opinii.

[22] Innymi słowy, ponieważ przeznaczenie tych towarów i usług do wykonywania usług zdrowotnych jest bezpośrednio określone we wspomnianych uregulowaniach ze względu na ich (możliwe) wykorzystanie, można by przyjąć, że wspomniane towary i usługi służą prowadzeniu danej działalności.

[23] Jeżeli towary i usługi, do których zakupu zobowiązują uregulowania prawne, nie są związane z całą działalnością wykonywaną przez skarżącego w postępowaniu głównym, do niego należy bowiem wykazanie, że te towary lub te usługi służą wykonywaniu usług zdrowotnych, które świadczy. W tym zakresie kluczową rolę odgrywają przewidziane w prawie krajowym zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej przepisy dotyczące ciężaru dowodu, bez uszczerbku dla zasad równoważności i skuteczności. O ile ciężar ten spoczywa bowiem pierwotnie na podatniku, który jest zobowiązany do przedstawienia dowodów pozwalających wykazać bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wydatkami poniesionymi na wcześniejszym etapie obrotu, które zamierza on odliczyć, i ich wykorzystaniem do transakcji opodatkowanych VAT, o tyle istnienie obowiązku prawnego, który przewiduje to wykorzystanie, może wystarczyć do przeniesienia ciężaru dowodu na organ podatkowy.

[24] Innymi słowy, jak zaznaczyła Komisja w uwagach na piśmie, sama okoliczność, że dana placówka może wykonywać swą główną działalność (polegającą na dokonywaniu transakcji zwolnionych z podatku) jedynie z powodu nabycia określonych towarów i usług oraz że może ponadto wykonywać działalność dotyczącą dokonywania transakcji opodatkowanych, nie wystarczy do wykazania takiego związku.

28. W każdym razie to, że przewidziany przepisami obowiązek nie pozwala w sposób automatyczny wykazać bezpośredniego i ścisłego związku między wymaganymi na podstawie rozpatrywanych w postępowaniu głównym uregulowań krajowych transakcjami powodującymi naliczenie podatku a transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia VAT, nie uniemożliwia tego, by istnienie takiego związku można było wykazać odrębnie dla każdego przypadku, zgodnie z określonymi w orzecznictwie Trybunału zasadami wskazanymi w pkt 16–20 niniejszej opinii. W zakresie, w jakim część spornych towarów i usług jest również niezbędna do świadczenia usług dodatkowych, ich nabycie pozostaje bowiem w bezpośrednim i ścisłym związku z tą działalnością, co oznacza, że prawo do odliczenia można przypisać tej działalności w sposób proporcjonalny. W tym względzie uważam, że decydującym kryterium dla kwestii, czy transakcje objęte podatkiem należnym dają prawo do częściowego odliczenia w przypadku transakcji powodujących naliczenie podatku, jest, wbrew temu, co zdaje się sugerować sąd odsyłający, nie faktyczne lub regularne użytkowanie towarów i usług nabytych na wcześniejszym etapie, lecz raczej *możliwość* tego użytkowania [25].

29. Zasadność powyższej analizy jest tym bardziej jednoznaczna, jeżeli weźmie się pod uwagę wskazany przez ów sąd przykład nabycia defibrylatora jako obowiązkowego wyposażenia przeznaczonego dla jednostki intensywnej opieki medycznej (a zatem do świadczenia usług zdrowotnych).

30. Z jednej strony jest mało prawdopodobne, by defibrylator można było uznać za element związany z całą działalnością gospodarczą podatnika. Związek między nabyciem tego urządzenia a określonymi świadczeniami objętymi podatkiem należnym, takimi jak badania kliniczne lub zapewnianie staży lekarzom stażystom (usługi dodatkowe), nie jest bowiem oczywisty. Nie można zatem domniemywać tego związku w przypadku usług, które nie wymagają w żadnym wypadku korzystania z defibrylatora i których jedyny związek z zakupem tego przyrządu ogranicza się do tego, że mogą one być świadczone jedynie w połączeniu z działalnością mogącą wymagać korzystania z tego przyrządu.

31. Z drugiej strony nie można wykluczyć sytuacji, w której defibrylator może być wykorzystywany w ramach zabiegów lekarskich podlegających opodatkowaniu VAT, jak ma to miejsce w przypadku ginekologicznych usług zdrowotnych w znieczuleniu ogólnym, które skarżący w postępowaniu głównym wskazał w uwagach na piśmie. W takiej sytuacji, mimo że to samo wyposażenie jest przeznaczone do wykorzystania w bardziej regularny sposób przez jednostkę intensywnej opieki medycznej niż przez oddział ginekologiczny, mogłoby ono być jednak niezbędne w tym drugim przypadku, jako wyposażenie, które *może* zostać wykorzystane w razie potrzeby, skutkiem czego istnieje związek między jego nabyciem i prowadzoną działalnością [26]. Jak bowiem wynika w szczególności z wyroku Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27], związek między transakcjami powodującymi naliczenie podatku a transakcjami

[25] Ponadto w odniesieniu do metod i kryteriów podziału kosztów nakładów w braku wyraźnie przewidzianych w dyrektywie VAT zasad państwa członkowskie są zobowiązane, zgodnie ze wskazówkami i metodami określonymi w art. 173 ust. 2 oraz w art. 174 i 175 tej dyrektywy, do zapewnienia, aby odliczenie naliczonego VAT było dozwolone jedynie proporcjonalnie do wartości transakcji dających prawo do odliczenia (zob. w szczególności podobnie B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, w szczególności s. 1124).

[26] W oczywisty sposób w takim przypadku skarżący w postępowaniu głównym jest zobowiązany wykazać, że ów defibrylator może być wykorzystywany w ramach jego działalności związanej ze zdrowiem.

[27] Zobacz wyrok z dnia 14 września 2017 r. (C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 40).

objętymi podatkiem należnym nie musi być wyłączny i może dotyczyć działalności powodującej naliczenie podatku, która wykorzystywana jest również do innych transakcji objętych podatkiem należnym lub z której korzystają inne osoby [28].

32. Podsumowując: moim zdaniem art. 173 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że koszty poniesione przez podatnika w celu nabycia towarów lub usług, które na podstawie mających zastosowanie uregulowań krajowych stanowią minimalne wyposażenie techniczne i materialne do celów wykonywania czynności niedających prawa do odliczenia VAT (w niniejszym przypadku usług zdrowotnych), nie odpowiadają jedynie z tego względu kosztom ogólnym pozostającym w bezpośrednim i ścisłym związku z całą działalnością gospodarczą tego podatnika i dającym tym samym prawo do odliczenia części VAT, nawet w przypadku realizacji transakcji dającej prawo do odliczenia, która jest uzależniona od posiadania zezwolenia na wykonywanie czynności niedających prawa do odliczenia, chyba że zostanie wykazane, iż te towary i usługi pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z całą działalnością gospodarczą danego podatnika.

Wnioski

33. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytanie przedstawione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

Artykuł 173 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

koszty poniesione przez podatnika w celu nabycia towarów lub usług, które na podstawie mających zastosowanie uregulowań krajowych stanowią minimalne wyposażenie techniczne i materialne do celów wykonywania czynności niedających prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) (w niniejszym przypadku usług zdrowotnych), nie odpowiadają jedynie z tego względu kosztom ogólnym pozostającym w bezpośrednim i ścisłym związku z całą działalnością gospodarczą tego podatnika i dającym tym samym prawo do odliczenia części VAT, nawet w przypadku realizacji transakcji dającej prawo do odliczenia, która jest uzależniona od posiadania zezwolenia na wykonywanie czynności niedających prawa do odliczenia, chyba że zostanie wykazane, iż te towary i usługi pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z całą działalnością gospodarczą danego podatnika.

[28] W rozpatrywanym przypadku spółka z grupy Iberdrola z jednej strony wykonała poprzez inną spółkę prace związane z przebudową punktu kanalizacyjno-przepompowego w bułgarskiej gminie, a z drugiej strony planowała wybudować budynki, które mogłyby zostać przyłączone do tego punktu kanalizacyjno-przepompowego. Chociaż dana gmina również skorzystała z tych prac, to Trybunał jednak przyznał, że prace te były również przynajmniej w części konieczne do potrzeb projektowanych przez tę spółkę budynków, skutkiem czego prawo do odliczenia kosztów wspomnianych prac mogło co najmniej w części zostać jej przyznane wobec danych transakcji związanych z nieruchomościami.