Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 25. septembra 2025 [1]

Vec C-513/24

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud (Najvyšší správny súd, Česká republika)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Harmonizácia daňových právnych predpisov – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Právo na odpočítanie DPH – Článok 173 ods. 1 – Pomerné odpočítanie dane – Pojem ‚všeobecné (režijné) náklady' – Minimálne technické a materiálne vybavenie zdravotníckych zariadení, ktoré sú podmienkou získania oprávnenia na poskytovanie zdravotníckych služieb, ktoré nezakladajú právo na odpočítanie dane, ale sú potrebné na poskytovanie služieb, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane"

Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud (Najvyšší správny súd, Česká republika), sa v podstate týka výkladu článku 173 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH") [2].

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Oblastní nemocnicí Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastná nemocnica Kolín, a. s., nemocnica Stredočeského kraja, Česká republika) (ďalej len „žalobkyňa vo veci samej") a Odvolacím finančním ředitelstvím (Odvolacie finančné riaditeľstvo, Česká republika) (ďalej len „finančné riaditeľstvo") vo veci práva na odpočítanie DPH, pokiaľ ide o služby v oblasti zdravia.

3. Vnútroštátny súd sa konkrétne pýta, či v rámci transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, môže zdaniteľná osoba odpočítať časť DPH zaťažujúcu nadobudnutie tovaru a služieb, ktoré podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy predstavujú minimálne vybavenie požadované na získanie oprávnenia na poskytovanie služieb, ktoré nezakladajú právo na odpočítanie dane (teda zdravotníckych služieb), pričom jeho zaobstaranie je tiež potrebné na výkon služieb, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane.

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

[2] Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

Právny rámec

Právo Únie

4. Článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH uvádza:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

b) hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.“

5. Článok 168 písm. a) tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.“

6. Článok 173 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH a ktoré sú uvedené v článkoch 168, 169 a 170, a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká.

Odpočítateľná časť sa určí v súlade s článkami 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou.“

České právo

7. Ustanovenie § 1 ods. 1 vyhlášky č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (vyhláška č. 92/2012 o požiadavkách na minimálne technické a materiálne vybavenie zdravotníckych zariadení a kontaktných pracovísk domácej starostlivosti), z 15. marca 2012 (ďalej len „vyhláška č. 92/2012“)[3] v znení platnom v čase rozhodnom z hľadiska skutkového stavu vo veci samej, v podstate stanovuje, že všeobecné požiadavky na minimálne technické a materiálne vybavenie (ďalej len „technické a materiálne vybavenie“) zdravotníckych zariadení sú obsiahnuté v prílohe k tejto vyhláške.

[3] Čiastka č. 36/2012 Zbierky.

8. Ustanovenie § 2 ods. 1 uvedenej vyhlášky znie:

„Zdravotnícke zariadenie, v ktorom je poskytovateľ zdravotníckych služieb (ďalej len ‚poskytovateľ') oprávnený poskytovať zdravotnícke služby ku dňu nadobudnutia účinnosti tejto vyhlášky, musí byť technicky a materiálne vybavené podľa tejto vyhlášky. …"

9. Prílohy k tejto vyhláške obsahujú niekoľko stoviek položiek technického a materiálneho vybavenia, ktoré musia mať rôzne typy zdravotníckych zariadení. Medzi tieto položky patria najmä požiadavky na prevádzkové priestory (ordinácie, čakárne, WC pre pacientov, skladovacie priestory), vybavenie týchto priestorov (kreslá, umývadlá, skrine, stoličky, stoly), nástroje (stetoskop, lupa), jednoduché prístroje (tonometer, váha, glukomer), ako aj zložitejšie vybavenie (EKG prístroj, sonograf, laryngostroboskop, monitory životne dôležitých funkcií).

Spor vo veci samej, prejudiciálna otázka a konanie na Súdnom dvore

10. Žalobkyňa vo veci samej je nemocnicou nachádzajúcou sa v Českej republike, ktorej hlavnou ekonomickou činnosťou je poskytovanie zdravotníckych služieb, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie DPH (ďalej len „zdravotnícke služby"), pričom poskytuje aj iné služby, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (ďalej len „doplnkové služby")[4]. Podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy (konkrétne vyhlášky č. 92/2012) na to, aby táto žalobkyňa mohla poskytovať zdravotnícke služby, musí získať oprávnenie pre každý jednotlivý odbor zdravotnej starostlivosti a na účely získania tohto oprávnenia musí zaručiť, že má minimálne vybavenie.

11. Dňa 18. januára 2019 uvedená žalobkyňa podala dodatočné daňové priznanie za december 2016, v ktorom uplatnila svoje právo na čiastočné (pomerné) odpočítanie DPH vo výške 4 176 327 českých korún (CZK) (približne 164 500 eur). Dňa 5. februára 2021 jej daňová správa vydala dodatočný daňový výmer, ktorým uznala časť požadovaného odpočítania, pričom z neho vylúčila sumu 3 287 723 CZK (približne 129 500 eur), ktorá zodpovedá plneniam súvisiacim s poskytovaním zdravotníckych služieb.

12. Po tom, čo bolo odvolaniu podanému proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru čiastočne vyhovené rozhodnutím finančného riaditeľstva, a po podaní žaloby proti tomuto rozhodnutiu, ktorú Krajský soud v Praze (Krajský súd Praha, Česká republika)[5] zamietol, táto žalobkyňa následne podala kasačnú sťažnosť na Nejvyšší správní soud (Najvyšší správny súd), ktorý rozhodol o prerušení konania a položení tejto prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru:

„Má sa článok 173 ods. 1 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že ak je poskytnutie plnenia, u ktorého je daň odpočítateľná, podmienené držbou oprávnenia na poskytovanie plnení, u ktorých nie je možné daň odpočítať (v danom prípade zdravotnícke služby), tovary a s nimi spojené služby tvoriace na základe vnútroštátneho právneho predpisu minimálne technické

[4] K týmto službám patria najmä klinické štúdie o účinkoch liekov, ubytovanie osôb sprevádzajúcich pacientov, nadštandardné služby pre hospitalizovaných pacientov, lekárske stáže, sterilizácie nástrojov pre tretie osoby, rádiografické, ultrazvukové a veterinárne vyšetrenia. Žalobkyňa vo veci samej vo svojich písomných pripomienkach spresnila, že jej činnosti by mali byť skôr rozdelené do troch kategórií: po prvé zdravotnícke služby, ktorých cieľom je ochrana zdravia (oslobodené od DPH), po druhé zdravotnícke služby, ktoré majú iný cieľ, ako je ochrana zdravia (podliehajú DPH), a po tretie iné služby.

[5] Tento súd žalobu zamietol z dôvodu, že za všeobecné (režijné) náklady sa nemajú považovať náklady na všetko materiálne a technické vybavenie, ktoré nemocničné zariadenia musia mať k dispozícii, aby zabezpečili svoje fungovanie a poskytovanie všetkých svojich služieb (zdravotná starostlivosť a zdaniteľné služby), ale len náklady, ktoré zabezpečujú riadne fungovanie nemocničného zariadenia, o ktoré ide vo veci samej, a ktoré boli prinajmenšom do určitej miery skutočne vynaložené na poskytovanie služieb, ktoré nie sú oslobodené od dane.

a materiálne vybavenie zdravotníckych zariadení, podmieňujúce poskytovanie zdravotníckych služieb, predstavujú všeobecný (režijný) náklad priamo a bezprostredne súvisiaci s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, a teda zakladajú nárok na odpočítanie časti dane?“

13. Písomné pripomienky predložili Súdnemu dvoru žalobkyňa vo veci samej, česká vláda a Európska komisia. Títo účastníci konania, ako aj finančné riaditeľstvo tiež predniesli ústne vyjadrenia na pojednávaní, ktoré sa konalo 12. júna 2025.

Analýza

14. Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta Súdneho dvora, či si zdaniteľná osoba v rámci transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, môže odpočítať časť DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov a služieb, ktoré podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy predstavujú minimálne vybavenie požadované na získanie oprávnenia na poskytovanie služieb, ktoré nezakladajú právo na odpočítanie dane (t. j.) zdravotníckych služieb), pričom poskytovanie týchto služieb je tiež potrebné na výkon služieb zakladajúcich právo na odpočítanie dane (t. j. doplnkových služieb).

15. Pokiaľ ide o tovary a služby poskytnuté na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, ako aj transakcií, pri ktorých právo na odpočítanie DPH nevzniká, článok 173 ods. 1 smernice o DPH v podstate stanovuje, že odpočítanie je prípustné len pre tú časť DPH, ktorá je úmerná sume týkajúcej sa prvých uvedených transakcií, a že odpočítateľná časť sa určí za všetky ekonomické transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou podľa metódy uvedenej v článkoch 174 a 175 tejto smernice.

16. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora na to, aby bolo právo na odpočítanie dane [6] priznané zdaniteľnej osobe [7], je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo poskytnutie služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. [8]

17. Právo na odpočítanie dane sa však priznáva aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné tovary a služby tvoria súčasť *všeobecných (režijných) nákladov* zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu dodávaných tovarov alebo poskytovaných služieb. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby. [9] Keď naopak tovary alebo

[6] Toto právo je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Systém odpočítania dane má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých ekonomických činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudok zo 4. októbra 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, ďalej len „rozsudok Voestalpine Giesserei Linz“, EU:C:2024:866, body 16 a 17, ako aj citovanú judikatúru).

[7] Z článku 168 smernice o DPH vyplýva, že na priznanie práva na odpočítanie dane musia byť splnené dve podmienky: po prvé dotknutá osoba musí byť „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice; po druhé tovary alebo služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby jej vlastných zdaniteľných plnení a na vstupe musia byť tieto tovary alebo služby dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (pozri rozsudok Voestalpine Giesserei Linz, bod 19 a citovanú judikatúru).

[8] Pozri rozsudok Voestalpine Giesserei Linz (bod 20 a citovaná judikatúra).

[9] Pozri rozsudok Voestalpine Giesserei Linz (bod 21 a citovaná judikatúra).

služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou súvisia s plneniami oslobodenými od DPH alebo nepodliehajúcimi DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe. [10]

18. Existencia práva na odpočítanie dane sa preto určuje v závislosti od transakcií na výstupe súvisiacich s transakciami na vstupe, [11] a ak ekonomická činnosť zdaniteľnej osoby spočíva tak v zdaniteľných transakciách, ako aj v transakciách oslobodených od DPH, treba na jej všeobecné (režijné) náklady uplatniť režim odpočítania stanovený v článku 173 ods. 1 smernice o DPH. [12]

19. Súdny dvor taktiež spresnil, že existenciu súvislosti medzi plneniami treba posúdiť vzhľadom na jej *objektívny obsah*. Daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. V tomto zmysle treba zohľadniť *skutočné použitie tovarov a služieb* nadobudnutých zdaniteľnou osobou a výlučný dôvod predmetného plnenia, ktorý treba považovať za kritérium určenia objektívneho obsahu. [13]

20. V tejto súvislosti Súdny dvor nepovažoval existenciu zákonnej povinnosti nákupu tovarov alebo služieb ako takú za rozhodujúcu alebo relevantnú skutočnosť v rámci posúdenia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi touto kúpou a týmito plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie DPH, alebo celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. Napríklad v rozsudku Portugal Telecom [14] Súdny dvor konštatoval, že právo na odpočítanie celej DPH zaplatenej na vstupe nemožno obmedziť len z dôvodu, že vnútroštátna právna úprava kvalifikuje zdaniteľné plnenia ako vedľajšie vo vzťahu k ich hlavnej činnosti, [15] zatiaľ čo vo svojom rozsudku Becker [16] konštatoval, že okolnosť, že vnútroštátne občianske právo ukladá podniku povinnosť znášať náklady spojené s obhajobou záujmov jeho orgánov v trestnom konaní, je irelevantná pri kvalifikácii transakcií súvisiacich s touto obhajobou. [17] Je pravda, že Súdny dvor vo svojom rozsudku PPG Holdings [18] pri skúmaní možnosti odpočítať náklady súvisiace s nákupom plnení poskytnutých na zabezpečenie fungovania dôchodkového fondu spomenul existenciu zákonnej povinnosti zdaniteľného holdingového podniku vytvoriť tento dôchodkový fond pre zamestnancov svojich podnikov. Zdá sa mi však, že táto zákonná povinnosť nezohrávala rozhodujúcu úlohu pri posudzovaní Súdneho dvora, ktorý spresnil, že takéto náklady sú odpočítateľné *v rozsahu, v akom sú súčasťou všeobecných nákladov* dotknutého podniku. [19]

[10] Pozri rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka) (C-98/21, EU:C:2022:645, bod 48 a citovaná judikatúra).

[11] Existencia priameho a bezprostredného spojenia predpokladá, že náklady transakcií na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti (pozri rozsudok z 25. novembra 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, bod 33 a citovanú judikatúru).

[12] Pozri bod 15 vyššie.

[13] Pozri rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka) (C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49 a citovaná judikatúra).

[14] Rozsudok zo 6. septembra 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 45).

[15] V prejednávanej veci išlo o služby nadobudnuté Portugal Telecom, holdingovou spoločnosťou, od poradcov v režime DPH a fakturované jej dcérskym spoločnostiam. Okolnosti tejto poslednej uvedenej veci sa však odlišujú od okolností, ktoré sú predmetom prejednávanej veci, keďže predmetná vnútroštátna právna úprava sa netýkala *zdanenia* nákupných transakcií, ale len ich *kvalifikácie*.

[16] Rozsudok z 21. februára 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, bod 32).

[17] V prejednávanej veci išlo o poskytnutie služieb advokáta pánovi Beckerovi, konateľovi a hlavnému spoločníkovi podniku s ručením obmedzeným, v súvislosti so začatím trestného stíhania proti nemu, ako aj voči inému konateľovi za úplatkárstvo alebo spolupáchateľstvo v rámci verejného obstarávania.

[18] Rozsudok z 18. júla 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, bod 25).

[19] Pre úplnosť považujem za vhodné zopakovať tento posledný bod, podľa ktorého „spoločnosť PPG si tým, že zriadila fond, splnila zákonnú povinnosť, ktorú mala ako zamestnávateľ, a pokiaľ sú výdavky vynaložené na služby prijaté spoločnosťou PPG v tomto rámci súčasťou všeobecných výdavkov, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, sú ako také prvkami tvoriacimi cenu výrobkov spoločnosti PPG“.

21. V prejednávanej veci podľa vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej, na jednej strane na to, aby zariadenia mali oprávnenie na poskytovanie zdravotníckych služieb, musia spĺňať minimálne technické a materiálne požiadavky, čo si vyžaduje nadobudnutie, opravy, revízie a servis zariadení potrebných na tieto účely, [20] a na druhej strane na to, aby tieto zariadenia mohli zabezpečiť doplnkové služby, musia spĺňať podmienky vyžadované na poskytovanie zdravotníckych služieb.

22. Vnútroštátnemu súdu preto prináleží, aby v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, ktorá je pripomenutá v bodoch 16 a 17 vyššie, overil, či v prípade neexistencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi službami nadobudnutými na vstupe a plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie sú prvé uvedené služby súčasťou všeobecných (režijných) nákladov žalobkyne vo veci samej, v dôsledku čoho ich treba považovať za podstatné prvky tvoriace cenu dodaných tovarov alebo poskytnutých služieb. Na účel toho, aby tento súd mohol s konečnou platnosťou rozhodnúť o tejto otázke na základe posúdenia skutkových okolností vo veci samej, prináleží Súdnemu dvoru, aby mu v tejto súvislosti poskytol užitočné usmernenia.

23. Na úvod poznamenávam, že súvislosť zdôraznená uvedeným súdom v jeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa netýka *obchodnej súvislosti* medzi transakciami na vstupe a transakciami na výstupe, ale *právnej súvislosti*, a to povinnosti, ktorú dotknutá vnútroštátna právna úprava ukladá žalobkyni vo veci samej, nadobudnúť určité množstvo tovarov a služieb, aby mohla poskytovať zdravotnícke služby a nepriamo aj doplnkové služby.

24. V tejto súvislosti sa domnievam, že samotná existencia právnej povinnosti kúpy nepredstavuje dostatočný prvok na to, aby táto povinnosť mohla preukázať priamu a bezprostrednú súvislosť s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, so zreteľom na judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej sa táto súvislosť musí posudzovať vzhľadom na *objektívny obsah* predmetných transakcií. [21]

25. Vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, však predstavuje jeden z prvkov, ktoré treba zohľadniť pri posúdení tejto priamej a bezprostrednej súvislosti, v dôsledku čoho náklady na nákup dotknutých tovarov a služieb, ktoré táto právna úprava ukladá na získanie oprávnenia na poskytovanie zdravotníckych služieb, by sa mohli považovať za *určené* pre tieto služby. Za okolností prejednávanej veci nie je rozhodujúca existencia zákonnej povinnosti, ale skôr skutočnosť, že podľa uvedenej právnej úpravy sa dotknuté tovary a služby nadobúdajú na použitie pri poskytovaní zdravotníckych služieb. [22]

26. Toto konštatovanie sa uplatní aj vtedy, ak – ako tvrdí žalobkyňa vo veci samej a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom – niektoré ňou poskytované služby, ktoré nie sú oslobodené od dane a podliehajú DPH, sú kvalifikované ako *zdravotnícke služby*, a teda sa na tieto služby

[20] Ako bolo uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, vyhláška č. 92/2012 vo svojom § 1 ods. 1 stanovuje všeobecné požiadavky týkajúce sa vybavenia *zdravotníckych zariadení* a v odseku 2 písm. c) tohto paragrafu dodatočné požiadavky týkajúce sa *vybavenia zdravotníckych lôžkových zariadení*. Prílohy k tejto vyhláške naviac opisujú požiadavky týkajúce sa vybavenia rôznych druhov zdravotníckych zariadení a ich oddelení.

[21] Pozri body 17 a 19 vyššie. Toto konštatovanie je podľa môjho názoru tiež v súlade s judikatúrou Súdneho dvora uvedenou v bode 20 vyššie.

[22] Inými slovami, keďže priradenie týchto tovarov a služieb k zdravotníckym službám je určené priamo uvedenou právnou úpravou v závislosti od ich (možného) použitia, možno predpokladať, že uvedené tovary a služby sú určené na dotknutú činnosť.

vzťahuje predmetná zákonná povinnosť. V takom prípade môžu byť náklady na kúpu predmetných tovarov a služieb rozdelené medzi na jednej strane oslobodené zdravotnícke služby a na druhej strane zdravotnícke služby podliehajúce DPH, ktoré sa odpočítajú pomerne. [23]

27. Inak je to v prípade *doplnkových služieb*. Aj za predpokladu, že by na poskytovanie zdravotníckych služieb bolo nevyhnutné poskytovanie týchto doplnkových služieb, poukazujem na to, že vzhľadom na to, že sa zdá, že povinnosť uložená vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, je koncipovaná výlučne na účely poskytovania zdravotníckych služieb, a nie na účely poskytovania doplnkových služieb, nemožno predpokladať, že tovary a služby, ktorých nákup je zdanený, sú určené na poskytovanie doplnkových služieb. Súvislosť medzi tovarmi a službami na vstupe na jednej strane a poskytovaním doplnkových služieb na výstupe na druhej strane totiž nie je dostatočne priama a bezprostredná, čo znamená, že náklady vynaložené na nadobudnutie týchto tovarov a služieb nemožno považovať za všeobecné (režijné) náklady len z dôvodu, že ich nadobudnutie ukladá táto vnútroštátna právna úprava. [24]

28. V každom prípade skutočnosť, že zákonná povinnosť neumožňuje automaticky preukázať priamu a bezprostrednú súvislosť medzi transakciami podliehajúcimi dani na vstupe podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, a transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie DPH, nebráni tomu, aby sa existencia takejto súvislosti mohla v každom jednotlivom prípade preukázať podľa zásad stanovených judikatúrou Súdneho dvora, ako je citovaná v bodoch 16 až 20 vyššie. Keďže časť sporných tovarov a služieb je tiež nevyhnutná na poskytnutie doplnkových služieb, ich nadobudnutie má priamu a bezprostrednú súvislosť s týmito činnosťami, čo znamená, že právo na odpočítanie môže byť vo vzťahu k nim uznané pomerne. V tejto súvislosti sa domnievam, že rozhodujúcim prvkom na určenie, či plnenia na výstupe zakladajú právo na pomerné odpočítanie plnení na vstupe, nie je – na rozdiel od toho, čo zrejme naznačuje vnútroštátny súd – skutočné alebo riadne použitie tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe, ale skôr *možnosť* tohto použitia. [25]

29. Dôvodnosť vyššie uvedenej analýzy sa mi zdá ešte jasnejšia, ak vezmeme do úvahy príklad kúpy defibrilátora uvádzaný týmto súdom ako povinného vybavenia určeného pre jednotku intenzívnej starostlivosti (a teda na poskytovanie zdravotníckych služieb).

30. Na jednej strane je veľmi málo pravdepodobné, že by defibrilátor mohol byť považovaný za prvok súvisiaci s celkovou ekonomickou činnosťou žalobkyne vo veci samej. Súvislosť medzi kúpou tohto vybavenia a určitými plneniami na výstupe, ako je napríklad uskutočnenie klinických štúdií alebo poskytovanie stáží lekárom v odbornej príprave (doplnkové služby), totiž nie je zrejmá. Túto súvislosť teda nemožno predpokladať v prípade služieb, ktoré si v žiadnom

[23] V tejto situácii, keďže tovary a služby, ktorých nákup sa zdaňuje, nesúvisia so všetkými činnosťami vykonávanými žalobkyňou vo veci samej, bude totiž úlohou tejto žalobkyne, aby preukázala, že tieto tovary alebo služby sú určené pre zdravotnícke služby, ktoré poskytuje. V tejto súvislosti pravidlá týkajúce sa dôkazného bremena, ktoré podľa zásady procesnej autonómie patria do vnútroštátneho práva, zohrávajú rozhodujúcu úlohu bez toho, aby boli dotknuté zásady ekvivalencie a efektivity. Ak totiž toto bremeno spočiatku znáša zdaniteľná osoba, ktorá je povinná predložiť dôkazy, ktoré by umožnili preukázať priamu a bezprostrednú súvislosť medzi nákladmi na vstupe, ktoré chce odpočítať, a ich priradením k plneniam podliehajúcim DPH na výstupe, existencia zákonnej povinnosti, ktorá sama stanovuje toto priradenie, by mohla stačiť na prenesenie dôkazného bremena na daňový orgán.

[24] Inými slovami, ako zdôraznila Komisia vo svojich písomných pripomienkach, samotná okolnosť, že zariadenie môže vykonávať svoju hlavnú činnosť (ktorá spočíva v uskutočňovaní plnení oslobodených od dane) len z dôvodu nadobudnutia určitých tovarov a služieb – a že okrem toho môže vykonávať činnosti týkajúce sa uskutočňovania zdaniteľných plnení, – nestačí na preukázanie existencie takejto súvislosti.

[25] Okrem toho, pokiaľ ide o metódy alebo kritériá rozdelenia nákladov na vstupe v prípade neexistencie pravidiel výslovne stanovených v smernici o DPH, prináleží členským štátom, aby podľa pokynov a metód uvedených v článku 173 ods. 2, ako aj v článkoch 174 a 175 tejto smernice zabezpečili, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo povolené len pomerne k sume transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle najmä TERRA, B., KAJUS, J.: *A Guide to the European VAT Directives*. IBFD, 2024, najmä s. 1124).

prípade nevyžadujú použitie defibrilátora a ktorých jediná súvislosť s kúpou tohto prístroja sa obmedzuje na skutočnosť, že ich možno poskytovať len v kombinácii s činnosťou, ktorá si môže vyžadovať použitie takéhoto prístroja.

31. Na druhej strane nemožno vylúčiť, že defibrilátor môže byť použitý v rámci lekárskych zákrokov podliehajúcich DPH, ako je to v prípade gynekologických zdravotníckych služieb pod celkovou anestéziou, ktoré uvádza žalobkyňa vo veci samej vo svojich písomných pripomienkach. V takejto situácii, hoci je to isté vybavenie určené na pravidelnejšie používanie jednotkou intenzívnej starostlivosti ako gynekologickými službami, môže byť v tomto druhom prípade nevyhnutné ako vybavenie, ktoré *môže* byť v nevyhnutnom prípade použité, v dôsledku čoho tu existuje súvislosť medzi jeho nadobudnutím a vykonávanou činnosťou.[26] Ako totiž vyplýva najmä z rozsudku Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments[27], vzťah medzi plneniami na vstupe a plneniami na výstupe nemusí byť výlučný a môže sa týkať činností na vstupe, z ktorých majú prospech aj iné plnenia na výstupe alebo iné osoby.[28]

32. V konečnom dôsledku zastávam názor, že článok 173 ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že náklady vynaložené zdaniteľnou osobou na nadobudnutie tovarov alebo služieb, ktoré podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy predstavujú minimálne technické a materiálne vybavenie na výkon činností, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie DPH (v tomto prípade zdravotníckych služieb), len z tohto dôvodu nepredstavujú všeobecné (režijné) náklady, ktoré majú priamu a bezprostrednú súvislosť s celkovou ekonomickou činnosťou tejto zdaniteľnej osoby a pri ktorých by vzniklo právo na pomerný odpočet DPH, a to ani v prípade uskutočnenia transakcie, u ktorej je právo na odpočítanie podmienené držbou oprávnenia na vykonávanie činností, ktoré nezakladajú právo na odpočítanie, pokiaľ sa nepreukáže, že tieto tovary a služby majú priamu a bezprostrednú súvislosť s celkovou ekonomickou činnosťou uvedenej zdaniteľnej osoby.

Návrh

33. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Nejvyšší správní soud (Najvyšší správny súd, Česká republika), takto:

Článok 173 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

náklady vynaložené zdaniteľnou osobou na nadobudnutie tovarov alebo služieb, ktoré podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy predstavujú minimálne technické a materiálne vybavenie na výkon činností, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) (v tomto prípade zdravotníckych služieb), len z tohto dôvodu nepredstavujú všeobecné (režijné) náklady, ktoré majú priamu a bezprostrednú súvislosť s celkovou ekonomickou

[26] Je zrejmé, že v takom prípade prináleží žalobkyni vo veci samej, aby preukázala, že tento defibrilátor môže byť používaný v rámci jej činností súvisiacich so zdravím.

[27] Pozri rozsudok zo 14. septembra 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 40).

[28] V prejednávanej veci spoločnosť skupiny Iberdrola na jednej strane realizovala prostredníctvom tretej spoločnosti rekonštrukčné práce na čerpacej stanici v bulharskej obci a na druhej strane plánovala postaviť budovy, ktoré by mohli byť pripojené k tej istej čerpacej stanici. Aj keď z týchto prác mala prospech aj dotknutá obec, Súdny dvor napriek tomu uznal, že boli prinajmenšom čiastočne tiež nevyhnutné pre potreby budov postavených touto spoločnosťou, v dôsledku čoho jej mohlo byť priznané aspoň právo na pomerný odpočet nákladov na uvedené práce prinajmenšom v pomere k jej predmetným transakciám s nehnuteľnosťami.

činnosťou tejto zdaniteľnej osoby a pri ktorých by vzniklo právo na pomerný odpočet DPH, a to ani v prípade uskutočnenia transakcie, u ktorej je právo na odpočítanie podmienené držbou oprávnenia na vykonávanie činností, ktoré nezakladajú právo na odpočítanie, pokiaľ sa nepreukáže, že tieto tovary a služby majú priamu a bezprostrednú súvislosť s celkovou ekonomickou činnosťou uvedenej zdaniteľnej osoby.