Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
A. RANTOS
fremsat den 25. september 2025[1]

Sag C-513/24

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – harmonisering af afgiftslovgivningerne – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – ret til fradrag af moms – artikel 173, stk. 1 – pro rata-satsen for fradraget – begrebet »generalomkostninger« – sundhedsinstitutioners tekniske og materielle minimumsudstyr, der er påkrævet for at opnå tilladelse til at levere sundhedsydelser, der ikke giver ret til fradrag, men som er nødvendige for leveringen af ydelser, der giver ret til fradrag«

Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) vedrører i det væsentlige fortolkningen af artikel 173, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)[2].

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., et hospital i regionen Centralbøhmen, Den Tjekkiske Republik) (herefter »kassationsappellanten i hovedsagen«) og Odvolací finanční ředitelství (direktoratet for klager ved den nationale skatte- og afgiftsmyndighed, Den Tjekkiske Republik) (herefter »skatte- og afgiftsdirektoratet«) vedrørende retten til fradrag af moms med hensyn til sundhedsrelaterede ydelser.

3. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag af indgående moms, kan fradrage en del af den moms, der påhviler erhvervelsen af varer og ydelser, som i henhold til den gældende nationale lovgivning udgør det minimumsudstyr, der kræves for at opnå tilladelse til levering af ydelser, der ikke giver ret til fradrag (dvs. sundhedsydelser), hvilken levering ligeledes er nødvendig for udøvelsen af de ydelser, der giver ret til fradrag.

[1] – Originalsprog: fransk.
[2] – EUT 2006, L 347, s. 1.

Retsforskrifter

EU-retten

4. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner.«

5. Direktivets artikel 168, litra a), fastsætter:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

6. Direktivets artikel 173, stk. 1, bestemmer:

»For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168, 169 og 170, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.«

Tjekkisk ret

7. § 1, stk. 1, i vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (bekendtgørelse 92/2012 om krav til teknisk og materielt minimumsudstyr i sundhedsfaciliteter og kontaktpunkter for hjemmepleje) af 15. marts 2012 (herefter »bekendtgørelse 92/2012«)[3], som var i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsætter i det væsentlige, at de generelle krav til sundhedsinstitutionernes tekniske og materielle minimumsudstyr (herefter »det tekniske og materielle udstyr«) er fastsat i bilaget til denne bekendtgørelse.

[3] – 36/2012 Sb.

8. Bekendtgørelsens § 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»En sundhedsinstitution, hvor en sundhedstjenesteyder (herefter »tjenesteyderen«) har tilladelse til at levere sundhedsydelser på datoen for denne bekendtgørelses ikrafttræden, skal være udstyret teknisk og materielt i overensstemmelse med denne bekendtgørelse. […]«

9. Bilagene til samme bekendtgørelse indeholder flere hundrede stykker teknisk og materielt udstyr, som forskellige typer sundhedsinstitutioner skal have. Disse omfatter bl.a. krav til lokaler (konsultationsrum, venteværelser, toiletter til patienter, opbevaringsrum), til udstyr til disse lokaler (brikse, håndvaske, skabe, stole, borde), til instrumenter (stetoskop, lup), til simpelt udstyr (blodtryksmåler, vægt, glukometer) og til mere komplekst udstyr (EKG-maskiner, ultralydsscannere, laryngostroboskop, overvågningsmonitors).

Tvisten i hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

10. Kassationsappellanten i hovedsagen er et hospital beliggende i Den Tjekkiske Republik, hvis primære økonomiske virksomhed består i at levere sundhedsydelser, der ikke giver ret til momsfradrag (herefter »sundhedsydelserne«), samtidig med at hospitalet ligeledes leverer andre ydelser, der giver ret til fradrag (herefter »tillægsydelserne«)[4]. Ifølge den gældende nationale lovgivning (dvs. bekendtgørelse 92/2012) er kassationsappellanten – for at kunne levere sundhedsydelserne – underlagt krav om opnåelse af tilladelse for hvert specifikke område for sundhedsydelser, og skal, med henblik på at opnå denne tilladelse, garantere tilstedeværelsen af minimumsudstyr.

11. Den 18. januar 2019 indgav kassationsappellanten en supplerende selvangivelse for december 2016, hvorved denne gjorde brug af retten til et delvist fradrag (pro rata) af momsen for et beløb på 4 176 327 tjekkiske koruny (CZK) (ca. 164 500 EUR). Den 5. februar 2021 udstedte skatte- og afgiftsmyndigheden en afgiftsansættelse til kassationsappellanten, hvorved myndigheden anerkendte en del af det fradrag, der var foretaget, idet den udelukkede beløbet på 3 287 723 CZK (ca. 129 500 EUR), som svarer til ydelser i forbindelse med levering af sundhedsydelser, fra fradraget.

12. Efter en klage over denne afgiftsansættelse, som delvist blev taget til følge ved skatte- og afgiftsdirektoratets afgørelse, og efter et søgsmål anlagt til prøvelse af denne afgørelse, som Krajský soud v Praze (den regionale ret i Prag, Den Tjekkiske Republik)[5] ikke gav kassationsappellanten medhold heri, iværksatte denne kassationsappel ved Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 173, stk. 1, [...] fortolkes således, at når gennemførelsen af en transaktion, der giver ret til fradrag, er betinget af en tilladelse til at udføre aktiviteter, der ikke giver ret til fradrag (i dette tilfælde sundhedstjenesteydelser), da udgør varer og tilknyttede tjenesteydelser, der i henhold til nationale bestemmelser udgør det tekniske og materielle

[4] – Disse ydelser omfatter bl.a. kliniske undersøgelser af lægemidlers virkninger, indkvartering af personer, der ledsager patienterne, tillægsydelser til indlagte patienter, lægers praktikophold, sterilisering af instrumenter for tredjeparter, røntgen-, ultralyds- og veterinærundersøgelser. Kassationsappellanten i hovedsagen har i sit skriftlige indlæg præciseret, at dennes virksomhed snarere skal opdeles i tre kategorier: indledningsvis de sundhedsydelser, der har til formål at beskytte sundheden (momsfritagne), dernæst de sundhedsydelser, der har et andet formål end at beskytte sundheden (momspligtige), og endelig andre ydelser.

[5] – Denne retsinstans gav ikke medhold i søgsmålet med den begrundelse, at generalomkostninger ikke kunne omfatte udgifterne til alt det materielle og tekniske udstyr, som hospitalerne skal råde over for at sikre driften heraf samt leveringen af alle deres ydelser (sundhedsydelser og afgiftspligtige ydelser), men alene de udgifter, der sikrer den normale drift af det i hovedsagen omhandlede hospital, og som i det mindste i et vist omfang faktisk er blevet afholdt til levering af de ydelser, der ikke er fritaget for afgift.

minimumsudstyr på medicinske faciliteter, og som er en betingelse for leveringen af sundhedstjenesteydelser, generelle (indirekte) omkostninger, som er direkte og tæt forbundet med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed og giver dermed ret til at fradrage en del af momsen?«

13. Kassationsappellanten i hovedsagen, den tjekkiske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen. Disse parter samt skatte- og afgiftsdirektoratet har ligeledes afgivet mundtlige indlæg i retsmødet, der blev afholdt den 12. juni 2025.

Bedømmelse

14. Den forelæggende ret ønsker med sit præjudicielle spørgsmål til Domstolen nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person i forbindelse med transaktioner, der giver ret til fradrag af indgående moms, kan fradrage en del af den moms, der påhviler erhvervelsen af varer og ydelser, som i henhold til den gældende nationale lovgivning udgør det minimumsudstyr, der kræves for at opnå tilladelse til at levere ydelser, der ikke giver ret til fradrag (dvs. sundhedsydelserne), idet denne levering af ydelser ligeledes er nødvendig for udøvelsen af de ydelser, der giver ret til fradrag (dvs. tillægsydelserne).

15. Hvad angår varer og ydelser, der leveres såvel til gennemførelse af transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag af moms, bestemmer momsdirektivets artikel 173, stk. 1, i det væsentlige, at fradrag kun er tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner, og at pro rata-satsen for fradraget beregnes for samtlige økonomiske transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person, efter den metode, der er omhandlet i direktivets artikel 174 og 175.

16. Ifølge Domstolens faste praksis er det, for at der kan indrømmes en fradragsret[6] for en afgiftspligtig person[7], principielt nødvendigt, at der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, som giver ret til fradrag. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for goder og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag[8].

17. Der indrømmes ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede ydelser indgår i den afgiftspligtige persons *generalomkostninger* og dermed er omkostningselementer i prisen på de varer og ydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning

6 – Denne ret udgør en integreret del af momsordningen og kan principielt ikke begrænses. Den omfatter direkte hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (jf. dom af 4.10.2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, herefter »dommen i sagen Voestalpine Giesserei Linz«, EU:C:2024:866, præmis 16 og 17 og den deri nævnte retspraksis).

7 – Det fremgår af momsdirektivets artikel 168, at to betingelser skal være opfyldt, for at der kan indrømmes ret til fradrag: For det første skal den berørte være en »afgiftspligtig person« i dette direktivs forstand, og for det andet skal de varer eller tjenesteydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner, og de pågældende varer eller tjenesteydelser skal leveres af en anden afgiftspligtig person i et foregående led (jf. dommen i sagen Voestalpine Giesserei Linz, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

8 – Jf. dommen i sagen Voestalpine Giesserei Linz (præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed [9]. Når varer eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person har tilknytning til afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der derimod hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift [10].

18. Spørgsmålet om, hvorvidt der består en fradragsret, afgøres således på grundlag af de udgående transaktioner, som de indgående transaktioner er knyttet til [11], og når den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed består i såvel afgiftspligtige som momsfritagne transaktioner, skal den fradragsordning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 173, stk. 1, anvendes på dennes generalomkostninger [12].

19. Domstolen har endvidere præciseret, at spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en tilknytning mellem transaktioner, skal vurderes i lyset af disses *objektive indhold*. Nærmere bestemt skal alle de omstændigheder, hvorunder de omhandlede transaktioner er blevet gennemført, tages i betragtning, og der skal kun tages hensyn til de transaktioner, som objektivt er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed. I denne henseende skal der tages hensyn til *den faktiske anvendelse af de varer og tjenesteydelser*, som den afgiftspligtige person har erhvervet, og til *eneårsagen til den transaktion*, der er omhandlet, idet eneårsagen må anses for at udgøre et kriterium for fastlæggelsen af det objektive indhold [13].

20. I denne henseende har Domstolen ikke i sig selv anset den omstændighed, at der foreligger en lovbestemt forpligtelse til køb af varer eller tjenesteydelser, for et afgørende eller relevant forhold i forbindelse med bedømmelsen af den direkte og umiddelbare tilknytning mellem dette køb og de udgående transaktioner, der giver ret til momsfradrag, eller hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. F.eks. i Portugal Telecom-dommen [14] fastslog Domstolen, at retten til at fradrage hele den erlagte indgående moms ikke kunne begrænses alene med den begrundelse, at den nationale lovgivning klassificerer de afgiftspligtige transaktioner som værende sekundære i forhold til hovedaktiviteten [15], mens den i sin dom i Becker-sagen [16] fandt, at den omstændighed, at et selskab i henhold til de nationale civilretlige bestemmelser er forpligtet til at afholde udgifterne til forsvar af dets organers interesser i straffesager, ikke er relevant ved kvalificeringen af transaktioner forbundet med et sådant forsvar [17]. I dommen i PPG Holdings-sagen [18] nævnte Domstolen ganske vist – idet den undersøgte muligheden for at fratrække udgifterne hidrørende fra køb af ydelser leveret for at sikre en pensionsfonds virke – det forhold, at der består en

[9] – Jf. dommen i sagen Voestalpine Giesserei Linz (præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

[10] – Jf. dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager) (C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

[11] – Forekomsten af en direkte og umiddelbar tilknytning forudsætter, at prisen på de indgående ydelser er medregnet i henholdsvis prisen for specifikke udgående transaktioner eller i prisen på varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer i forbindelse med sin økonomiske virksomhed (jf. dom af 25.11.2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

[12] – Jf. punkt 15 i dette forslag til afgørelse.

[13] – Jf. dom af 8.9.2022, Finanzamt R (Fradrag af moms knyttet til et indskud fra en selskabsdeltager) (C-98/21, EU:C:2022:645, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

[14] – Dom af 6.9.2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 45).

[15] – Der var i dette tilfælde tale om konsulentydelser, som Portugal Telecom, et holdingselskab, erhvervede, under momsordningen og fakturerede til sine datterselskaber. Omstændighederne i denne sag adskiller sig imidlertid fra dem, der er omhandlet i nærværende tvist, for så vidt som den pågældende nationale lovgivning ikke vedrørte *afgiftspålæggelse* af købstransaktioner, men blot *kvalifikationen* heraf.

[16] – Dom af 21.2.2013, (C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 32).

[17] – Der var i dette tilfælde tale om en erhvervelse foretaget af Wolfram Becker, som var direktør og hovedanpartshaver i et anpartsselskab, af ydelser bestående i advokatbistand i forbindelse med en strafferetlig efterforskning over for ham og over for en anden direktør for bestikkelse og medvirken under en udbudsprocedure.

[18] – Dom af 18.7.2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, præmis 25).

lovbestemt forpligtelse for det afgiftspligtige holdingselskab til at oprette denne pensionsfond for de ansatte i dets virksomheder. Efter min opfattelse synes denne lovbestemte forpligtelse imidlertid ikke at have spillet en afgørende rolle i Domstolens bedømmelse, idet Domstolen præciserede, at sådanne udgifter var fradragsberettigede, *for så vidt som de indgik i* den pågældende virksomheds *generalomkostninger*[19].

21. I den foreliggende sag skal sundhedsinstitutionerne i overensstemmelse med den nationale lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen, for det første – for at kunne få en tilladelse med henblik på levering af sundhedsydelser – opfylde tekniske og materielle minimumskrav, hvilket kræver erhvervelse, reparation, eftersyn og vedligeholdelse af det udstyr, der er nødvendigt med henblik herpå[20], og for det andet – for at kunne sikre tillægsydelserne – opfylde de betingelser, der kræves for levering af sundhedsydelser.

22. Det påhviler derfor den forelæggende ret i overensstemmelse med den praksis fra Domstolen, der er nævnt i punkt 16 og 17 i dette forslag til afgørelse, at efterprøve, om de førstnævnte ydelser i mangel af en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de erhvervede indgående ydelser og de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, er en del af kassationsappellanten i hovedsagens generalomkostninger, således at de skal anses for omkostningselementer i prisen på de varer eller ydelser, som denne leverer. Når dette er sagt, tilkommer det Domstolen, for at den forelæggende ret kan træffe endelig afgørelse vedrørende dette spørgsmål ved at foretage en bedømmelse af de faktiske omstændigheder i hovedsagen, at forsyne den forelæggende ret med nyttige oplysninger i denne henseende.

23. Indledningsvis skal det nævnes, at den tilknytning, som er fremhævet af den forelæggende ret i forelæggelsesafgørelsen, ikke vedrører en *forretningsmæssig tilknytning* mellem de indgående og de udgående transaktioner, men en *retlig tilknytning*, nemlig den forpligtelse, som den omhandlede nationale lovgivning pålægger kassationsappellanten i hovedsagen, til at erhverve et vist antal varer og ydelser for at kunne levere sundhedsydelserne og indirekte tillægsydelserne.

24. I denne henseende er det min opfattelse, at den omstændighed alene, at der foreligger en retlig købsforpligtelse, ikke udgør et tilstrækkeligt element til, at denne forpligtelse kan godtgøre en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, henset til Domstolens praksis, hvorefter denne tilknytning skal vurderes i lyset af det *objektive indhold* af de pågældende transaktioner[21].

25. Den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning udgør imidlertid et blandt flere elementer, der skal tages i betragtning ved bedømmelsen af denne direkte og umiddelbare tilknytning, således at de udgifter til køb af de pågældende varer og ydelser, som denne lovgivning pålægger for at opnå tilladelse til at levere sundhedsydelser, kan anses for at være *anvendt* til de samme ydelser. Under omstændighederne i den foreliggende sag er det ikke så

[19] – For fuldstændighedens skyld finder jeg det hensigtsmæssigt at gengive denne sidstnævnte præmis, hvoraf det følger, at »[v]ed at oprette fonden opfyldte PPG en lovbestemt forpligtelse, som påhvilede denne enhed i dens egenskab af arbejdsgiver, og for så vidt som omkostningerne i forbindelse med de ydelser, PPG har erhvervet i denne forbindelse, indgår i dennes generalomkostninger, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, er de dermed omkostningselementer i prisen på PPG's produkter«.

[20] – Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, fastsætter §1, stk. 1, i bekendtgørelse 92/2012 de generelle krav vedrørende udstyr til *sundhedsinstitutioner* og i bekendtgørelsens §1, stk. 2, litra c), yderligere krav vedrørende udstyr til *hospitalsinstitutioner*. Bilagene til denne bekendtgørelse beskriver desuden kravene til udstyr til de forskellige typer af sundhedsinstitutioner og deres ydelser.

[21] – Jf. punkt 17 og 19 i dette forslag til afgørelse. Denne konstatering er efter min opfattelse ligeledes i overensstemmelse med den retspraksis fra Domstolen, som er anført i punkt 20 i dette forslag til afgørelse.

meget eksistensen af en lovbestemt forpligtelse, der har betydning, men snarere den omstændighed, at de pågældende varer og ydelser i henhold til den nævnte lovgivning erhverves for at blive anvendt til levering af sundhedsydelser [22].

26. Denne konstatering finder ligeledes anvendelse, når – således som kassationsappellanten i hovedsagen har gjort gældende, og med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse – visse ikke-fritagne ydelser, som denne leverer, selv om de er momspligtige, kvalificeres som *sundhedsydelser* og således er omfattet af den omhandlede lovbestemte forpligtelse. I dette tilfælde kan udgifterne til indkøb af de pågældende varer og ydelser fordeles mellem på den ene side de momsfritagne sundhedsydelser og på den anden side de momspligtige og pro rata-fradragne sundhedsydelser [23].

27. Det forholder sig derimod anderledes for så vidt angår *tillægsydelser*. Selv hvis det antages, at leveringen af sundhedsydelser er nødvendig for at kunne levere disse tillægsydelser, gør jeg opmærksom på, at for så vidt som den forpligtelse, der er pålagt ved den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, synes at være udformet udelukkende med henblik på levering af sundhedsydelser og ikke tillægsydelser, kan det ikke antages, at de varer og ydelser, der er pålagt en købsforpligtelse, anvendes til levering af tillægsydelser. Tilknytningen mellem på den ene side varerne og ydelserne i tidligere led og på den anden side leveringen af tillægsydelser i senere omsætningsled er nemlig ikke tilstrækkelig direkte og umiddelbar, hvilket indebærer, at de udgifter, der er afholdt til erhvervelsen af disse varer og ydelser, ikke kan sidestilles med generalomkostninger alene af den grund, at erhvervelsen heraf er pålagt ved denne nationale lovgivning [24].

28. Under alle omstændigheder er den omstændighed, at den lovbestemte forpligtelse ikke automatisk gør det muligt at fastslå en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de transaktioner, der er pålagt afgift i tidligere omsætningsled i henhold til den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, og de udgående transaktioner, der giver ret til momsfradrag, ikke til hinder for, at det i hvert enkelt tilfælde kan godtgøres, at der foreligger en sådan tilknytning i henhold til de principper, der er opstillet i den praksis fra Domstolen, som er nævnt i punkt 16-20 i dette forslag til afgørelse. For så vidt som en del af de omtvistede varer og ydelser ligeledes er nødvendige for leveringen af tillægsydelserne, har erhvervelsen heraf således en direkte og umiddelbar tilknytning til disse aktiviteter, hvilket indebærer, at fradragsretten kan henføres til dem pro rata. I denne henseende er jeg af den opfattelse, at det afgørende element for, at udgående transaktioner giver ret til pro rata-fradrag af indgående transaktioner, i

[22] – Eftersom – med andre ord – den henførte anvendelse af disse varer og ydelser til sundhedsydelser bestemmes direkte af disse regler på grundlag af deres (mulige) anvendelse, kunne det antages, at disse varer og ydelser er henført til den pågældende aktivitet.

[23] – Det tilkommer således kassationsappellanten i hovedsagen, for så vidt som de varer og ydelser, som skal købes, ikke er knyttet til alle de aktiviteter, som kassationsappellanten i hovedsagen har leveret, at godtgøre, at disse varer eller ydelser anvendes til de sundhedsydelser, som denne leverer. I denne henseende spiller bevisbyrdereglerne, der henhører under national ret i overensstemmelse med princippet om procesautonomi, en afgørende rolle, uden at dette berører ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet. Selv om denne bevisbyrde oprindeligt påhviler den afgiftspligtige person, som er forpligtet til at fremlægge de oplysninger, der gør det muligt at fastslå en direkte og umiddelbar forbindelse mellem de indgående omkostninger, som den pågældende ønsker at fradrage, og deres henførsel til de udgående momspligtige transaktioner, kan den omstændighed, at der foreligger en lovbestemt forpligtelse, der selv fastsætter denne henførsel, nemlig være tilstrækkelig til at overføre bevisbyrden til skatte- og afgiftsmyndigheden.

[24] – Som Kommissionen har fremhævet i sit skriftlige indlæg, er den omstændighed alene, at et forretningssted kun kan udøve sin hovedvirksomhed (bestående i udførelse af afgiftsfritagne transaktioner) på grund af erhvervelsen af visse varer og ydelser – og at det desuden kan udøve virksomhed i forbindelse med udførelsen af afgiftspligtige transaktioner – med andre ord ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at der foreligger en sådan forbindelse.

modsætning til hvad den forelæggende ret synes at antyde, ikke er den faktiske eller regelmæssige anvendelse af de varer og ydelser, der er erhvervet i tidligere omsætningsled, men snarere *muligheden* for en sådan anvendelse [25].

29. Rigtigheden af ovenstående analyse forekommer mig at være endnu tydeligere, hvis man tager hensyn til det eksempel, som den forelæggende ret har nævnt, nemlig køb af en defibrillator som obligatorisk udstyr til en intensivplejeenhed (og dermed til levering af sundhedsydelser).

30. For det første er det meget usandsynligt, at en defibrillator kan anses for at være en del af kassationsappellantens i hovedsagens samlede økonomiske virksomhed. Tilknytningen mellem købet af dette udstyr og visse udgående ydelser, såsom gennemførelse af kliniske undersøgelser eller gennemførelse af praktikophold for læger under uddannelse (tillægsydelser), er nemlig ikke indlysende. Denne tilknytning kan således ikke antages for så vidt angår ydelser, der på ingen måde kræver brug af en defibrillator, og hvis eneste forbindelse med købet af dette instrument er begrænset til den omstændighed, at de kun kan leveres i kombination med en aktivitet, der kan nødvendiggøre anvendelsen af et sådant instrument.

31. For det andet kan det ikke udelukkes, at en defibrillator kan anvendes i forbindelse med momspligtig lægelig behandling, således som det er tilfældet med de gynækologiske sundhedsydelser under almindelig bedøvelse, der er nævnt af kassationsappellanten i hovedsagen i dennes skriftlige indlæg. Selv om det samme udstyr i en sådan situation er bestemt til at blive anvendt mere regelmæssigt af intensivafdelingen end af gynækologisk afdeling, kan dette udstyr ikke desto mindre være nødvendigt i dette sidstnævnte tilfælde som udstyr, der *kan* anvendes, såfremt der er behov herfor, således, at der består en tilknytning mellem erhvervelsen heraf og den udøvede virksomhed [26]. Som det bl.a. fremgår af dommen i sagen Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27] skal en tilknytning mellem de indgående transaktioner og de udgående transaktioner således ikke være eksklusiv og kan vedrøre aktiviteter i tidligere led, der ligeledes er til gavn for andre transaktioner foretaget i et senere omsætningsled eller andre personer [28].

32. Sammenfattende er jeg af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 173, stk. 1, skal fortolkes således, at de udgifter, som en afgiftspligtig person har afholdt til erhvervelse af varer eller ydelser, der i henhold til den gældende nationale lovgivning udgør det tekniske og materielle minimumsudstyr til udøvelse af aktiviteter, der ikke giver ret til fradrag af moms (i det foreliggende tilfælde sundhedsydelserne), ikke alene af denne grund svarer til generalomkostninger, der har en direkte og umiddelbar tilknytning til denne afgiftspligtige persons samlede økonomiske virksomhed, og som derfor giver ret til pro rata-fradrag af momsen, herunder for gennemførelsen af en transaktion, der giver ret til fradrag, og som er betinget af

[25] – Hvad i øvrigt angår metoderne eller kriterierne for fordelingen af omkostningerne i tidligere omsætningsled påhviler det i mangel af udtrykkelige regler i momsdirektivet medlemsstaterne i overensstemmelse med de anvisninger og metoder, der er fastsat i dette direktivs artikel 173, stk. 2, samt artikel 174 og 175, at sikre, at fradrag af indgående moms kun tillades pro rata i forhold til beløbet for de transaktioner, der giver ret til fradrag (jf. navnlig i denne retning B. Terra og J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, navnlig s. 1124).

[26] – Det er åbenbart, at det i et sådant tilfælde påhviler kassationsappellanten i hovedsagen at godtgøre, at denne defibrillator kan anvendes i forbindelse med dennes sundhedsrelaterede aktiviteter.

[27] – Jf. dom af 14.9.2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 40).

[28] – I denne sag havde et selskab i Iberdrola-koncernen dels gennem et tredjeselskab udført arbejder til renovering af en pumpestation i en bulgarsk kommune, dels projekteret at opføre bygninger, der kunne tilsluttes samme pumpestation. Selv om disse arbejder også havde været til fordel for den pågældende kommune, anerkendte Domstolen ikke desto mindre, at de ligeledes, i det mindste delvist, var nødvendige af hensyn til de ejendomme, som dette selskab havde opført, således at der i det mindste pro rata kunne indrømmes ret til fradrag for omkostningerne ved de nævnte arbejder i forhold til de pågældende ejendomstransaktioner.

besiddelsen af en tilladelse til at udøve virksomhed, der ikke giver ret til fradrag, medmindre det godtgøres, at disse varer og ydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

Forslag til afgørelse

33. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 173, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

de udgifter, som en afgiftspligtig person har afholdt til erhvervelse af varer eller ydelser, der i henhold til den gældende nationale lovgivning udgør det tekniske og materielle minimumsudstyr til udøvelse af aktiviteter, der ikke giver ret til fradrag af merværdiafgift (moms) (i det foreliggende tilfælde sundhedsydelserne), ikke alene af denne grund svarer til generalomkostninger, der har en direkte og umiddelbar tilknytning til denne afgiftspligtige persons samlede økonomiske virksomhed, og som derfor giver ret til pro rata-fradrag af momsen, herunder for gennemførelsen af en transaktion, der giver ret til fradrag, og som er betinget af besiddelsen af en tilladelse til at udøve virksomhed, der ikke giver ret til fradrag, medmindre det godtgøres, at disse varer og ydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.«