Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ATHANASIOS RANTOS
25 päivänä syyskuuta 2025 [1]

Asia C-513/24

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Nejvyšší správní soud (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Direktiivi 2006/112/EY – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Arvonlisäveron vähennysoikeus – 173 artiklan 1 kohta – Vähennyksen suhdeluku – Yleiskulujen käsite – Terveydenhuoltolaitosten tekninen ja aineellinen vähimmäisvarustus, joka on edellytyksenä vähennykseen oikeuttamattomien terveyspalvelujen tarjoamiseen myönnetylle luvalle, kun nämä palvelut ovat tarpeellisia vähennykseen oikeuttavien palvelujen tarjoamiselle

Johdanto

1. Nyt käsiteltävä Nejvyšší správní soudin (ylin hallintotuomioistuin, Tšekki) ennakkoratkaisupyyntö koskee pääasiallisesti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) [2] 173 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2. Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., Keski-Böömin alueen aluesairaalan yksikkö, Tšekki) (jäljempänä pääasian valittaja) ja Odvolací finanční ředitelství (verohallinnon muutoksenhakuelin, Tšekki) (jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse arvonlisäveron vähennysoikeudesta terveyteen liittyvien palveluiden yhteydessä.

3. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii erityisesti sitä, voiko verovelvollinen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavien liiketoimien yhteydessä vähentää osan sellaisten tavaroiden ja palvelujen, jotka sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan ovat vähennykseen oikeuttamattomien palvelujen (eli terveyspalvelut) tarjoamista koskevan luvan myöntämisen edellytyksenä oleva vähimmäisvarustus, hankintaan sisältyvästä arvonlisäverosta, kun nämä tavarat ja palvelut ovat myös tarpeen vähennykseen oikeuttavien palvelujen tarjoamista varten.

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

[2] EUVL 2006, L 347, s. 1.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

4. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet”.

5. Direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle”.

6. Direktiivin 173 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.”

Tšekin oikeus

7. Terveydenhoitolaitosten ja kotihoitopalvelujen yhteystahojen teknistä ja aineellista vähimmäisvarustusta koskevista vaatimuksista 15.3.2012 annetun asetuksen 92/2012 (vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče; jäljempänä asetus nro 92/2012),[3] sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikana, 1 §:n 1 momentissa säädetään pääasiallisesti, että terveydenhuoltolaitosten teknistä ja aineellista vähimmäisvarustusta (jäljempänä tekninen ja aineellinen varustus) koskevat yleiset vaatimukset ovat kyseisen asetuksen liitteessä.

[3] 36/2012 Sb.

8. Asetuksen 2 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Terveydenhuoltolaitoksessa, jossa terveyspalvelujen tarjoajalla (jäljempänä ’palvelujen tarjoaja’) on lupa tarjota terveyspalveluja tämän [asetuksen] voimaantulopäivänä, on oltava tämän [asetuksen] mukainen tekninen ja aineellinen varustus. – –”

9. Lisäksi kyseisen asetuksen liitteissä mainitaan satoja teknisiä ja aineellisia varusteita, joita erityyppisillä terveydenhuoltolaitoksilla on oltava käytössään. Näihin seikkoihin kuuluvat toimintatiloihin (vastaanotot, odotustilat, potilaiden käymälät, varastotilat), tällaisten tilojen varustukseen (makuusija, pesualtaat, kaapit, tuolit, pöydät), tutkimusvälineisiin (stetoskooppi, suurennuslasi), yksinkertaisiin laitteisiin (tonometri, vaa’at, verensokerimittari) ja monimutkaiset laitteisiin (EKG-laite, ultraäänipyyhkäisylaite, laryngostroboskooppi, elintoimintojen valvontalaitteet) liittyvät vaatimukset.

Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

10. Pääasian valittaja on Tšekissä sijaitseva sairaala, jonka pääasiallisena liiketoimintana on sellaisten terveyspalvelujen, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen (jäljempänä terveyspalvelut), tarjoaminen ja joka tarjoaa samalla myös muita palveluja, jotka oikeuttavat vähennykseen (jäljempänä lisäpalvelut).[4] Sovellettavan kansallisen lainsäädännön (eli asetus nro 92/2012) mukaan on niin, että voidakseen tarjota terveyspalveluja valittajan on saatava lupa kullakin terveydenhoidon erityisalalla ja tämän luvan saamiseksi sen on taattava vähimmäisvarustuksen olemassaolo.

11. Pääasian valittaja jätti 18.1.2019 joulukuun 2016 osalta verotuksellista korjausta koskevan ilmoituksen, jonka yhteydessä se käytti oikeuttaan arvolisäveron osittaiseen vähennykseen (suhdeluvun mukainen vähennys) yhteensä 4 176 327 Tšekin korunan (CZK) (n. 164 500 euroa) suuruisen summan osalta. Verohallinto antoi pääasian valittajalle 5.2.2021 veronoikaisupäätöksen, jossa sille myönnettiin osa pyydetystä vähennyksestä mutta jätettiin sen ulkopuolelle 3 287 723 CZK:n (n. 129 500 euroa) suuruinen summa, joka vastaa terveyspalvelujen tarjoamista koskevia suorituksia.

[4] Näihin palveluihin kuuluvat muun muassa lääkkeiden vaikutuksia koskevat kliiniset tutkimukset, potilaiden omaisten majoituspalvelut, sairaalahoidossa oleville potilaille tarjottavat lisäpalvelut, lääketieteeseen liittyvät harjoittelut, välineiden sterilointi muiden lukuun, röntgenkuvaus, ultraäänikuvaus ja eläinlääkinnälliset tutkimukset. Pääasian valittaja on täsmentänyt kirjallisissa huomautuksissaan, että sen toiminta olisi pikemminkin jaettava kolmeen ryhmään: ensiksi terveyspalvelut, joiden tarkoituksena on terveyden suojelu (vapautettu arvonlisäverosta), toiseksi terveyspalvelut, joilla on muu tarkoitus kuin terveyden suojelu (arvonlisäverolliset palvelut), ja lopuksi muut palvelut.

12. Sen jälkeen, kun valittaja oli pyytänyt tähän veronoikaisupäätökseen oikaisua, joka hyväksyttiin osittain verohallinnon päätöksellä, ja nostanut jälkimmäisestä päätöksestä kanteen, jonka Krajský soud v Praze (Prahan maakunnallinen tuomioistuin, Tšekki)[5] hylkäsi, se teki kassaatiovalituksen Nejvyšší správní soudiin (ylin hallintotuomioistuin), joka on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 173 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jos vähennykseen oikeuttavan liiketoimen suorittamisen edellytyksenä on vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien (tässä tapauksessa terveydenhuoltopalvelujen) suorittamiseen oikeuttava lupa, tavarat ja niihin liittyvät palvelut, jotka muodostavat kansallisen lainsäädännön mukaan terveyspalvelujen suorittamisen edellytyksenä olevan terveydenhuollon laitosten teknisen ja aineellisen vähimmäisvarustuksen, katsotaan yleiskustannuksiksi, joilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan, ja ne oikeuttavat näin ollen osittaiseen vähennykseen?

13. Pääasian valittaja, Tšekin hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle. Kyseiset osapuolet ja verohallinto esittivät myös suulliset lausumansa 12.6.2025 pidetyssä istunnossa.

Arviointi

14. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiallisesti sitä, voiko verovelvollinen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavien liiketoimien yhteydessä vähentää osan sellaisten tavaroiden ja palvelujen, jotka sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan ovat vähennykseen oikeuttamattomien palvelujen (eli terveyspalvelut) tarjoamista koskevan luvan myöntämisen edellytyksenä oleva vähimmäisvarustus, hankintaan sisältyvästä arvonlisäverosta, kun nämä palvelut on myös tarpeen vähennykseen oikeuttavien palvelujen (eli lisäpalvelut) tarjoamista varten.

15. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, jotka luovutetaan tai suoritetaan sekä arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavien liiketoimien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseksi, arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdassa säädetään pääasiallisesti, että vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta, ja että vähennyksen suhdeluku on laskettava kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista kyseisen direktiivin 174 ja 175 artiklassa tarkoitetun menetelmän mukaisesti.

[5] Kyseinen tuomioistuin hylkäsi kanteen sillä perusteella, että yleiskuluina ei ollut pidettävä kaikkien sellaisten aineellisten ja teknisten varusteiden, joita sairaaloilla on oltava käytössään toimintansa varmistamiseksi ja kaikkien palvelujensa (terveyspalvelut ja veronalaiset palvelut) tarjoamiseksi, kustannuksia, vaan ainoastaan kustannuksia, jotka varmistavat pääasiassa kyseessä olevan sairaalan tavanomaisen toiminnan ja jotka ovat ainakin jossain määrin tosiasiallisesti aiheutuneet verosta vapauttamattomien palvelujen tarjoamisesta.

16. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan edellytyksenä sille, että verovelvollisella [6] on vähennysoikeus, [7] on, että tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu, [8]

17. Vähennysoikeus myönnetään kuitenkin myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen kustannukset ovat osa tämän verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan. [9] Sitä vastoin silloin, kun verovelvollisen hankkimilla tavaroilla tai palveluilla on yhteys verosta vapautettuun toimintaan tai ne eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää. [10]

18. Näin ollen vähennysoikeuden olemassaolo määritetään niiden myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien perusteella, joihin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet kohdistuvat, [11] ja kun verovelvollisen liiketoiminta muodostuu sekä veronalaisista liiketoimista että arvonlisäverosta vapautetuista liiketoimista, sen yleiskuluihin on sovellettava arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdassa säädettyä vähennysjärjestelmää. [12]

19. Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että liiketoimien välisten yhteyksien olemassaolo on arvioitava kyseisten liiketoimien *objektiivisen sisällön* perusteella. Erityisesti on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu, ja huomioon on otettava vain ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen toimintaan. Tältä osin on otettava huomioon verovelvollisen hankkimien *tavaroiden ja palvelujen tosiasiallinen käyttö* ja kyseisen *liiketoimen yksinomainen syy*, koska mainittua syytä on pidettävä objektiivisen sisällön määrittämisperusteena. [13]

6 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta ilmenee, että kahden edellytyksen on täytyttävä, jotta vähennysoikeus voidaan saada: ensiksi asianomaisen on oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu ”verovelvollinen”; toiseksi verovelvollisen on käytettävä tavaroita tai palveluja, joihin tämän oikeuden perusteeksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa, ja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toisen verovelvollisen on toimitettava nämä tavarat tai palvelut (ks. tuomio 4.10.2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, jäljempänä tuomio Voestalpine Giesserei Linz, EU:C:2024:866, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

7 Kyseinen oikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä. Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (ks. tuomio Voestalpine Giesserei Linz, 16 ja 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 Ks. tuomio Voestalpine Giesserei Linz (20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

9 Ks. tuomio Voestalpine Giesserei Linz (21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 Ks. tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys) (C-98/21, EU:C:2022:645, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 Suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen kustannukset sisältyvät joko tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai verovelvollisen taloudellisen toimintansa yhteydessä luovuttamien tavaroiden tai palvelujen hintaan (ks. tuomio 25.11.2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 Ks. edellä 15 kohta.

13 Ks. tuomio 8.9.2022, Finanzamt R (Yhtiöpanokseen liittyvä arvonlisäveron vähennys) (C-98/21, EU:C:2022:645, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20. Tältä osin unionin tuomioistuin ei ole pitänyt tavaroiden tai palveluiden hankkimista koskevan lakisääteisen velvollisuuden olemassaoloa sellaisenaan ratkaisevana tai merkityksellisenä seikkana arvioitaessa, onko kyseisen hankinnan ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavien liiketoimien tai verovelvollisen koko liiketoiminnan välillä suora ja välitön yhteys. Unionin tuomioistuin on katsonut esimerkiksi tuomiossaan Portugal Telecom,[14] että oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan ei voida rajoittaa ainoastaan siitä syystä, että kansallisessa lainsäädännössä luokitellaan kyseiset verolliset liiketoimet liitännäisiksi niiden pääasiallisen toiminnan kannalta,[15] kun taas se arvioi tuomiossaan Becker,[16] ettei sillä, että kansallisessa siviilioikeudessa velvoitetaan yritys vastaamaan sen elinten etujen puolustamisesta rikosoikeudenkäynnissä aiheutuvista kuluista, ole merkitystä tähän puolustamiseen liittyvien kulujen luokittelussa.[17] Unionin tuomioistuin tosin mainitsi tuomiossaan PPG Holdings,[18] kun se tarkasteli mahdollisuutta vähentää eläkerahaston toiminnan varmistamiseksi tarjottujen palvelujen hankinnasta aiheutuvia kustannuksia, verovelvollisella holdingyhtiöllä olevan lakisääteisen velvollisuuden perustaa kyseinen eläkerahasto yritystensä työntekijöille. Minusta näyttää kuitenkin siltä, että kyseisellä lakisääteisellä velvollisuudella ei ollut ratkaisevaa merkitystä unionin tuomioistuimen tekemässä arvioinnissa, jossa se täsmensi tällaisten kustannusten olevan vähennyskelpoisia *sikäli kuin ne ovat osa kyseessä olevan yrityksen yleiskuluja*.[19]

21. Nyt käsiteltävässä asiassa pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan on yhtäältä niin, että saadakseen luvan tarjota terveyspalveluita laitosten on täytettävä tekniset ja aineelliset vähimmäisvaatimukset, mikä edellyttää tätä varten tarvittavien varusteiden hankintaa, korjaamista, huoltoa ja ylläpitoa,[20] ja toisaalta niin, että voidakseen taata lisäpalveluja kyseisten laitosten on täytettävä terveyspalvelujen tarjoamiselle asetetut edellytykset.

22. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä edellä 16 ja 17 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti, kuuluvatko silloin, jos aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen palvelujen ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kuuluvatko ensiksi mainitut pääasian valittajan yleiskuluihin, jolloin niitä on pidettävä osina, joista sen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tämän täsmennyksen jälkeen on niin, että jotta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ratkaista kyseisen kysymyksen lopullisesti arvioimalla pääasian tosiseikkoja, unionin tuomioistuimen on annettava sille tältä kannalta hyödyllisiä tietoja.

[14] Tuomio 6.9.2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, 45 kohta).

[15] Mainitussa asiassa kyseessä olivat palvelut, jotka holdingyhtiö Portugal Telecom hankki konsulteilta arvonlisäverojärjestelmässä ja jotka laskutettiin sen tytäryhtiöiltä. Viimeksi mainitun asian olosuhteet eroavat kuitenkin nyt käsiteltävän asian kohteena olevista olosuhteista, koska kyseessä ollut kansallinen lainsäädäntö ei koskenut ostotapahtumien *verotusta* vaan ainoastaan niiden *luokittelua*.

[16] Tuomio 21.2.2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, 32 kohta).

[17] Mainitussa asiassa oli kyse rajavastuuyhtiön johtajan ja pääosakkaan Beckerin toteuttamasta häntä ja toista johtajaa koskevan tarjouskilpailumenettelyssä tapahtuneeseen lahjontaan tai avunantoon liittyvän rikostutkinnan aloittamiseen liittyvien asianajopalvelujen hankinnasta.

[18] Tuomio 18.7.2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, 25 kohta).

[19] Tyhjentävyyden vuoksi katson aiheelliseksi toistaa viimeksi mainitun kohdan, jossa todetaan seuraavaa: ”perustamalla rahaston PPG noudatti sillä työnantajana olevaa lakisääteistä velvollisuutta, ja sikäli kuin PPG:n tässä yhteydessä vastaanottamien palvelujen kustannukset ovat osa sen yleiskuluja – mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tutkittava –, ne muodostavat sellaisinaan osan PPG:n tuotteiden hinnasta”.

[20] Kuten ennakkoratkaisupyynnössä on todettu, asetuksen nro 92/2012 1 §:n 1 momentissa säädetään *terveydenhuoltolaitosten* varustusta koskevista yleisistä vaatimuksista ja sen 2 momentin c kohdassa *terveydenhuoltolaitosten* varustusta koskevista lisävaatimuksista. Kyseisen asetuksen liitteissä kuvataan erityyppisten terveydenhuoltolaitosten varustukseen ja niiden palveluihin liittyvät vaatimukset.

23. Aluksi totean, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössään korostama yhteys ei koske *kaupallista yhteyttä* aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien välillä vaan *oikeudellista yhteyttä* eli pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä pääasian valittajalle säädettyä velvollisuutta hankkia tietty määrä tavaroita ja palveluita voidakseen tarjota terveyspalveluja ja epäsuorasti lisäpalveluja.

24. Tältä osin katson, että hankintaa koskevan oikeudellisen velvollisuuden olemassaolo ei yksin ole riittävä muodostamaan hankinnan suoraa ja välitöntä yhteyttä verovelvollisen koko liiketoimintaan, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan tätä yhteyttä on arvioitava kyseessä olevien liiketoimien *objektiivisen sisällön* perusteella. [21]

25. Pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on kuitenkin yksi kyseisen suoran ja välittömän yhteyden arvioinnissa huomioon otettavista tekijöistä, joten asianomaisten tavaroiden ja palvelujen, jotka asetetaan kyseisessä lainsäädännössä terveyspalvelujen tarjoamista koskevan luvan saamisen edellytykseksi, hankintakustannuksia voidaan pitää samoihin palveluihin *käytettyinä*. Nyt käsiteltävän asian olosuhteissa merkitystä ei ole niinkään lakisääteinen velvollisuuden olemassaololla vaan sillä seikalla, että kyseisen lainsäädännön nojalla asianomaiset tavarat ja palvelut hankitaan sitä varten, että niitä käytetään terveyspalvelujen tarjoamisen yhteydessä. [22]

26. Tämä toteamus pätee myös silloin, kun – kuten pääasian valittaja väittää ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selvityksistä muuta johdu – tietyt pääasian valittajan tarjoamat verosta vapauttamattomat palvelut luokitellaan niiden arvonlisäveron alaisuudesta huolimatta *terveyspalveluiksi* ja ne kuuluvat siten kyseessä olevan lakisääteisen velvollisuuden alaan. Tässä tapauksessa kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen hankintakulut voidaan jakaa yhtäältä verosta vapautettujen terveyspalvelujen ja toisaalta arvonlisäveron alaisten terveyspalvelujen välillä ja vähentää ne suhdeluvun mukaisesti. [23]

27. Sitä vastoin tilanne on toinen *lisäpalvelujen* osalta. Vaikka oletettaisiin, että terveyspalveluiden tarjoaminen on tarpeen lisäpalvelujen tarjoamista varten, totean, että koska pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä asetettu velvollisuus vaikuttaa olevan laadittu yksinomaan terveyspalvelujen tarjoamista varten eikä lisäpalvelujen tarjoamista varten, ei voida olettaa, että niitä tavaroita ja palveluita, joiden hankintaan velvoitetaan lailla, käytetään lisäpalvelujen tarjoamisen yhteydessä. Yhtäältä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden ja palvelujen ja toisaalta myöhäisemmässä vaihdannan vaiheessa tarjottujen lisäpalvelujen välinen yhteys ei nimittäin ole riittävän suora ja välitön, mikä merkitsee sitä, että

[21] Ks. edellä 17 ja 19 kohta. Tämä toteamus on mielestäni myös yhdenmukainen edellä 20 kohdassa esitetyn unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

[22] Toisin sanoen on niin, että koska näiden tavaroiden ja palvelujen käytöstä terveyspalveluihin säädetään suoraan mainitussa säännöstössä niiden (mahdollisen) käytön perusteella, voidaan olettaa, että kyseisiä tavaroita ja palveluita käytetään kyseessä olevaan toimintaan.

[23] Siltä osin kuin niillä tavaroilla ja palveluilla, joiden hankintaan velvoitetaan lailla, ei ole yhteyttä kaikkeen pääasian valittajan harjoittamaan toimintaan, sen on osoitettava, että kyseisiä tavaroita tai kyseisiä palveluita käytetään sen tarjoamiin terveyspalveluihin. Tältä osin todistustaakkaa koskevilla säännöillä, jotka kuuluvat menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaatteen mukaisesti kansallisen oikeuden alaan, on ratkaiseva merkitys, sanotun kuitenkaan rajoittamatta vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen soveltamista. Nimittäin on niin, että tämä taakka on alun perin verovelvollisella, jonka on esitettävä seikat, joiden perusteella voidaan todeta suora ja välitön yhteys niiden aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettujen kustannusten, jotka se aikoo vähentää, ja niiden arvonlisäverollisiin myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettaviin liiketoimiin käytön välillä, mutta sellaisen lakisääteisen velvoitteen, jossa itsessään säädetään tästä käytöstä, olemassaolo voi riittää siirtämään todistustaakan veroviranomaisille.

näiden tavaroiden ja näiden palvelujen hankinnasta aiheutuneita kustannuksia ei voida rinnastaa yleiskuluihin ainoastaan sillä perusteella, että kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä edellytetään niiden hankintaa. [24]

28. Joka tapauksessa se, että lakisääteisen velvollisuuden perusteella ei voida automaattisesti todeta suoraa ja välitöntä yhteyttä pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa edellytettyjen liiketoimien ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä, ei estä sitä, että tällaisen yhteyden olemassaolo voidaan osoittaa tapauskohtaisesti edellä 16–20 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettujen periaatteiden mukaisesti. Nimittäin on niin, että siltä osin kuin osa riidanalaisista tavaroista ja palveluista on tarpeen myös lisäpalvelujen tarjoamisessa, niiden hankinnalla on suora ja välitön yhteys tähän toimintaan, mikä merkitsee sitä, että vähennysoikeus voidaan saada näiden palvelujen perusteella suhdeluvun mukaisesti. Tältä osin katson, että ratkaisevaa sille, että myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat vähennykseen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien suhteellisena vähennyksenä, ei ole – toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vaikuttaa esittävän – aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankittujen tavaroiden ja palvelujen tosiasiallinen tai säännönmukainen käyttö vaan pikemminkin tällaisen käytön *mahdollisuus*. [25]

29. Edellä esitetty arviointi osoittautuu sitä selvemmin oikeaksi, jos otetaan huomioon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema esimerkki defibrillaattorin hankkimisesta pakollisena varusteena, joka on tarkoitettu tehohoitoyksikölle (ja näin ollen terveyspalvelujen tarjoamista varten).

30. Yhtäältä on hyvin epätodennäköistä, että defibrillaattorin voidaan katsoa olevan pääasian valittajan koko liiketoimintaan yhteydessä oleva tekijä. Kyseisen varusteen hankinnan ja kliinisten tutkimusten ja lääkäriharjoittelijoiden harjoittelujaksojen tarjoamisen kaltaisten tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa tapahtuvien suoritusten (lisäpalvelut) välinen yhteys ei ole ilmeinen. Tämän yhteyden olemassaoloa ei siis voida olettaa sellaisten palveluiden osalta, jotka eivät edellytä missään tapauksessa defibrillaattorin käyttöä ja joiden ainoa yhteys kyseisen välineen hankintaan rajoittuu siihen, että näitä palveluita voidaan tarjota vain sellaisen toiminnan yhteydessä, joka voi edellyttää tällaisen välineen käyttöä.

31. Toisaalta ei voida sulkea pois sitä mahdollisuutta, että defibrillaattoria voidaan käyttää yleisanestesiassa suoritettavien gynekologisten terveyspalvelujen – jotka pääasian valittaja mainitsee kirjallisissa huomautuksissaan – kaltaisten arvonlisäveron alaisten lääketieteellisten toimenpiteiden yhteydessä. Tällaisessa tilanteessa on niin, että vaikka tarkoituksena on, että tehohoidon yksikkö käyttää samaa varustetta säännöllisemmin kuin gynekologiset palvelut, se voi kuitenkin olla tarpeen jälkimmäisessä tapauksessa tarvittaessa *mahdollisesti* käytettävänä varusteena, joten sen hankinnan ja harjoitetun toiminnan välillä on yhteys. [26] Kuten erityisesti

[24] Toisin sanoen on niin, kuten komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että yksinomaan se seikka, että laitos voi harjoittaa pääasiallista toimintaansa (joka muodostuu verosta vapautetuista liiketoimista) ainoastaan tiettyjen tavaroiden ja palvelujen hankinnan johdosta, ja että se voi lisäksi harjoittaa veronalaisten liiketoimien suorittamiseen liittyvää toimintaa, ei riitä osoittamaan tällaisen yhteyden olemassaoloa.

[25] Lisäksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa aiheutuneiden kulujen jakomenetelmien tai –edellytysten osalta on niin, että koska arvonlisäverodirektiivissä ei ole nimenomaisesti säädettyjä sääntöjä, jäsenvaltioiden on tämän direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa sekä 174 ja 175 artiklassa todettujen ohjeiden ja menetelmien mukaisesti valvottava, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritetun arvonlisäveron vähennys hyväksytään ainoastaan suhdeluvun mukaisesti vähennykseen oikeuttavien liiketoimien määrästä (ks. vastaavasti erityisesti Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, erityisesti s. 1124).

[26] Tällaisessa tilanteessa on selvää, että pääasian valittajan on osoitettava, että kyseistä defibrillaattoria voidaan käyttää sen terveyteen liittyvän toiminnan yhteydessä.

tuomiosta Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27] ilmenee, aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien välisen yhteyden ei ole oltava yksinomainen ja se voi koskea myös sellaisia aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettuja liiketoimia, joista koituu hyötyä myös muille myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetuille liiketoimille tai muille henkilöille. [28]

32. Nähdäkseni arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohtaa on siis tulkittava siten, että kustannukset, jotka aiheutuvat verovelvolliselle sellaisten tavaroiden tai palvelujen, jotka sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan ovat arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattoman liiketoiminnan (nyt käsiteltävässä asiassa terveyspalvelut) harjoittamisen kannalta tekninen ja aineellinen vähimmäisvarustus, hankinnasta, eivät ole yksinomaan tästä syystä yleiskuluja, joilla on suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen koko liiketoimintaan ja jotka näin ollen antavat oikeuden arvonlisäveron suhdeluvun mukaiseen vähentämiseen, mukaan luettuna kustannukset, jotka aiheutuvat vähennykseen oikeuttavan sellaisen liiketoimen toteuttamisesta, jonka edellytyksenä on lupa harjoittaa vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, ellei osoiteta, että näillä tavaroilla ja näillä palveluilla on suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen koko liiketoimintaan.

Päätelmät

33. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Nejvyšší správní soudin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 173 artiklan 1 kohtaa

on tulkittava siten, että

kustannukset, jotka aiheutuvat verovelvolliselle sellaisten tavaroiden tai palvelujen, jotka sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan ovat arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattoman liiketoiminnan (nyt käsiteltävässä asiassa terveyspalvelut) harjoittamisen kannalta tekninen ja aineellinen vähimmäisvarustus, hankinnasta, eivät ole yksinomaan tästä syystä yleiskuluja, joilla on suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen koko liiketoimintaan ja jotka näin ollen antavat oikeuden arvonlisäveron suhdeluvun mukaiseen vähentämiseen, mukaan luettuna kustannukset, jotka aiheutuvat vähennykseen oikeuttavan sellaisen liiketoimen toteuttamisesta, jonka edellytyksenä on lupa harjoittaa vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, ellei osoiteta, että näillä tavaroilla ja näillä palveluilla on suora ja välitön yhteys kyseisen verovelvollisen koko liiketoimintaan.

[27] Tuomio 14.9.2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, 40 kohta).

[28] Käsiteltävänä olleessa asiassa Iberdrola-konserniin kuuluva yhtiö oli yhtäältä toteuttanut kolmantena osapuolena olleen yhtiön kautta bulgarialaisen kunnan jätevedenpuhdistamon kunnostamistöitä ja toisaalta suunnitteli rakennuttavansa rakennuksia, jotka voitiin liittää kyseiseen jätevedenpuhdistamoon. Vaikka myös asianomainen kunta oli hyötynyt näistä töistä, unionin tuomioistuin katsoi kuitenkin, että ne olivat ainakin osittain tarpeellisia kyseisen yhtiön rakennuttamien rakennusten tarpeiden kannalta, joten sille voitiin myöntää kyseisten töiden kustannusten vähennysoikeus ainakin suhdeluvun mukaisesti kyseessä olevien kiinteistöliiketoimien osalta.