ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 25ης Σεπτεμβρίου 2025 [1]

Υπόθεση C-513/24

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

[αίτηση του Nejvyšší správní soud
(Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Εναρμόνιση των φορολογικών νομοθεσιών – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ – Άρθρο 173, παράγραφος 1 – Αναλογία έκπτωσης – Έννοια των "γενικών εξόδων" – Ελάχιστος τεχνικός και υλικός εξοπλισμός των μονάδων υγείας που αποτελεί προϋπόθεση για τη χορήγηση άδειας παροχής υπηρεσιών υγείας που δεν θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης, αλλά είναι αναγκαίες για την παροχή υπηρεσιών που θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης»

Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το Nejvyšší správní soud (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Τσεχική Δημοκρατία) αφορά, κατ' ουσίαν, την ερμηνεία του άρθρου 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) [2].

2. Η αίτηση αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., νοσηλευτικού ιδρύματος της περιφέρειας της κεντρικής Βοημίας, Τσεχική Δημοκρατία) (στο εξής: αναιρεσείον της κύριας δίκης) και της Odvolací finanční ředitelství (δευτεροβάθμιας φορολογικής διεύθυνσης, Τσεχική Δημοκρατία) (στο εξής: φορολογική διεύθυνση) σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όσον αφορά υπηρεσίες σχετικές με την υγεία.

3. Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν, στο πλαίσιο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει μέρος του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που, δυνάμει της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας, αποτελούν τον ελάχιστο απαιτούμενο εξοπλισμό για τη λήψη

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

[2] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

άδειας παροχής υπηρεσιών οι οποίες δεν θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης (συγκεκριμένα, υπηρεσιών υγείας), εφόσον η παροχή αυτή υπηρεσιών είναι επίσης αναγκαία για την εκτέλεση των υπηρεσιών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος.»

5. Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

6. Το άρθρο 173, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170, όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο.»

Το τσεχικό δίκαιο

7. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (απόφασης 92/2012 σχετικά με τις απαιτήσεις για τον ελάχιστο τεχνικό και υλικό εξοπλισμό των μονάδων υγείας και των σημείων επαφής για περίθαλψη κατ' οίκον), της 15ης Μαρτίου 2012 (στο

εξής: απόφαση 92/2012)[3], όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι οι γενικές απαιτήσεις σχετικά με τον ελάχιστο τεχνικό και υλικό εξοπλισμό (στο εξής: υλικοτεχνικός εξοπλισμός) των μονάδων υγείας περιλαμβάνονται στο παράρτημα της εν λόγω απόφασης.

8. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της ως άνω απόφασης ορίζει τα ακόλουθα:

«Οι μονάδες υγείας στις οποίες πάροχος υπηρεσιών υγείας (στο εξής: πάροχος), κατόπιν χορήγησης άδειας, δύναται να παρέχει υπηρεσίες υγείας κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας απόφασης πρέπει να διαθέτουν τον υλικοτεχνικό εξοπλισμό που προβλέπεται στην παρούσα απόφαση […]».

9. Τα παραρτήματα της ίδιας απόφασης περιλαμβάνουν εκατοντάδες στοιχεία υλικοτεχνικού εξοπλισμού τα οποία πρέπει να διαθέτουν οι διάφορες κατηγορίες μονάδων υγείας. Σε αυτά περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, απαιτήσεις σχετικά με τις εγκαταστάσεις (εξεταστήρια, αίθουσες αναμονής, τουαλέτες ασθενών, αποθηκευτικοί χώροι), τον εξοπλισμό των εν λόγω εγκαταστάσεων (ανακλινόμενες καρέκλες, νιπτήρες, ντουλάπες, καρέκλες, τραπέζια), τα εργαλεία (στηθοσκόπια, γυαλιά εργασίας με μεγεθυντικό φακό), τον βασικό εξοπλισμό (τονόμετρο, ζυγαριά, μετρητής γλυκόζης), καθώς και τον πιο σύνθετο εξοπλισμό (ηλεκτροκαρδιογράφος, υπερηχογράφος, στροβοσκόπιο λάρυγγα, μόνιτορ ζωτικών λειτουργιών).

Η διαφορά της κύριας δίκης, το προδικαστικό ερώτημα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

10. Το αναιρεσείον της κύριας δίκης είναι νοσηλευτικό ίδρυμα ευρισκόμενο στη Τσεχική Δημοκρατία, του οποίου η κύρια οικονομική δραστηριότητα συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών υγείας που δεν θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ (στο εξής: υπηρεσίες υγείας), ενώ παράλληλα παρέχει και άλλες υπηρεσίες, που θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης (στο εξής: πρόσθετες υπηρεσίες)[4]. Κατά την εφαρμοστέα εθνική ρύθμιση (ήτοι την απόφαση 92/2012), για να μπορεί το αναιρεσείον της κύριας δίκης να προσφέρει υπηρεσίες υγείας, οφείλει να λάβει άδεια για κάθε συγκεκριμένο τομέα υγειονομικής περίθαλψης και, για τη λήψη της άδειας αυτής, πρέπει να διασφαλίζει την ύπαρξη ελάχιστου εξοπλισμού.

11. Στις 18 Ιανουαρίου 2019 το αναιρεσείον της κύριας δίκης υπέβαλε συμπληρωματική φορολογική δήλωση για τον Δεκέμβριο του 2016, στο πλαίσιο της οποίας άσκησε το δικαίωμα μερικής έκπτωσης (κατ' αναλογίαν) του ΦΠΑ για ποσό 4 176 327 τσεχικών κορωνών (CZK) (περίπου 164 500 ευρώ). Στις 5 Φεβρουαρίου 2021 η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με την οποία αναγνώρισε μέρος της ζητηθείσας έκπτωσης, εξαιρώντας όμως από την εν λόγω έκπτωση ποσό 3 287 723 CZK (περίπου 129 500 ευρώ), το οποίο αντιστοιχεί σε παροχές αφορώσες τις υπηρεσίες υγείας.

[3] 36/2012 Sb.

[4] Μεταξύ των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνονται, ιδίως, κλινικές μελέτες σχετικά με τη δράση των φαρμάκων, στέγαση των συνοδών των ασθενών, συμπληρωματικές υπηρεσίες για τους νοσηλευόμενους ασθενείς, κλινική άσκηση, υπηρεσία αποστείρωσης εργαλείων για τρίτους, ακτινολογικές εξετάσεις, υπερηχογραφήματα και κτηνιατρικές εξετάσεις. Το αναιρεσείον της κύριας δίκης διευκρίνισε με τις γραπτές παρατηρήσεις του ότι οι δραστηριότητές του πρέπει μάλλον να χωριστούν σε τρεις κατηγορίες: κατ' αρχάς, οι υπηρεσίες υγείας με σκοπό την προστασία της υγείας (που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ), στη συνέχεια, οι υπηρεσίες υγείας με σκοπό διαφορετικό από την προστασία της υγείας (που υπόκεινται στον ΦΠΑ) και, τέλος, οι λοιπές υπηρεσίες.

12. Κατόπιν διοικητικής ένστασης κατά της εν λόγω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία έγινε εν μέρει δεκτή με απόφαση της φορολογικής διεύθυνσης, και κατόπιν ένδικης προσφυγής ασκηθείσας κατά της απόφασης αυτής, η οποία απορρίφθηκε από το Krajský soud v Praze (περιφερειακό δικαστήριο Πράγας, Τσεχική Δημοκρατία)[5], το αναιρεσείον άσκησε αναίρεση ενώπιον του Nejvyšší správní soud (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), το οποίο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 173, παράγραφος 1, της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι, όταν η πραγματοποίηση πράξης που παρέχει δικαίωμα έκπτωσης εξαρτάται από την απόκτηση αδείας για την άσκηση δραστηριοτήτων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (εν προκειμένω, την παροχή υπηρεσιών υγείας), τα αγαθά και οι σχετικές με αυτά υπηρεσίες που, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, αποτελούν τον ελάχιστο υλικοτεχνικό εξοπλισμό των μονάδων υγείας και εκ των οποίων εξαρτάται η παροχή των υπηρεσιών υγείας, συνιστούν γενικά (έμμεσα) έξοδα τα οποία έχουν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο και, ως εκ τούτου, παρέχουν δικαίωμα κατ' αναλογίαν έκπτωσης του φόρου;»

13. Το αναιρεσείον της κύριας δίκης, η Τσεχική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις στο Δικαστήριο Οι εν λόγω μετέχοντες στη διαδικασία καθώς και η φορολογική διεύθυνση ανέπτυξαν επίσης προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η οποία διεξήχθη στις 12 Ιουνίου 2025.

Ανάλυση

14. Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν, στο πλαίσιο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει μέρος του ΦΠΑ ο οποίος βαρύνει την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που, δυνάμει της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας, αποτελούν τον ελάχιστο εξοπλισμό που απαιτείται για τη λήψη αδείας παροχής υπηρεσιών οι οποίες δεν θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης (ήτοι, υπηρεσιών υγείας), εφόσον η παροχή των υπηρεσιών αυτών είναι επίσης αναγκαία για την εκτέλεση υπηρεσιών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (ήτοι των πρόσθετων υπηρεσιών).

15. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχονται για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, το άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει, κατ' ουσίαν, ότι η έκπτωση επιτρέπεται μόνον για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας και ότι η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με τη μέθοδο που εκτίθεται στα άρθρα 174 και 175 της οδηγίας.

[5] Το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή με το σκεπτικό ότι δεν έπρεπε να θεωρηθούν ως γενικά έξοδα οι δαπάνες που αφορούν το σύνολο των υλικοτεχνικών εξοπλισμών που πρέπει να διαθέτουν τα νοσηλευτικά ιδρύματα για τη διασφάλιση της λειτουργίας τους και την παροχή όλων των υπηρεσιών τους (ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και φορολογητέες υπηρεσίες), αλλά μόνον οι δαπάνες που διασφαλίζουν την κανονική λειτουργία του επίμαχου στην κύρια δίκη νοσηλευτικού ιδρύματος και οι οποίες, τουλάχιστον σε ορισμένο βαθμό, πραγματοποιήθηκαν όντως για την παροχή των μη απαλλασσόμενων υπηρεσιών.

16. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να αναγνωριστεί δικαίωμα έκπτωσης[6] στον υποκείμενο στον φόρο[7], είναι κατ' αρχήν αναγκαίο να υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μίας ή περισσοτέρων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνονται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης[8].

17. Ωστόσο, δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται επίσης ακόμη και σε περίπτωση που δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μίας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, εφόσον το κόστος των επίμαχων αγαθών και υπηρεσιών αποτελεί μέρος των *γενικών εξόδων* του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Πράγματι, το εν λόγω κόστος έχει, στην περίπτωση αυτή, ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο[9]. Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών[10].

18. Ως εκ τούτου, η ύπαρξη του δικαιώματος έκπτωσης καθορίζεται σε συνάρτηση με τις πράξεις εκροών για τις οποίες προορίζονται να χρησιμοποιηθούν οι πράξεις εισροών[11] και, όταν η οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο συνίσταται τόσο σε φορολογούμενες όσο και σε απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις, πρέπει να εφαρμόζεται στα γενικά έξοδα του υποκειμένου στον φόρο το καθεστώς έκπτωσης που προβλέπεται στο άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ[12].

19. Το Δικαστήριο έχει επιπλέον διευκρινίσει ότι η ύπαρξη σχέσεων μεταξύ των πράξεων πρέπει να αξιολογείται με γνώμονα το *αντικειμενικό περιεχόμενό* τους. Ειδικότερα, πρέπει να συνεκτιμώνται όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικά με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Υπό την έννοια αυτή, πρέπει να λαμβάνονται

6 Το δικαίωμα αυτό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί. Ασκείται ευθέως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει κατ' αυτόν τον τρόπο την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, στο εξής: απόφαση Voestalpine Giesserei Linz, EU:C:2024:866, σκέψεις 16 και 17 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

7 Από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι για να είναι δυνατή η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, πρέπει να πληρούνται δύο προϋποθέσεις: πρώτον, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ· δεύτερον, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. απόφαση Voestalpine Giesserei Linz, σκέψη 19 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

8 Βλ. απόφαση Voestalpine Giesserei Linz (σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

9 Βλ. απόφαση Voestalpine Giesserei Linz (σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

10 Βλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Finanzamt R (Έκπτωση του ΦΠΑ που συνδέεται με εισφορά εταίρου) (C-98/21, EU:C:2022:645, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

11 Η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης προϋποθέτει ότι το κόστος των παροχών εισροών ενσωματώνεται αντιστοίχως στην τιμή των συγκεκριμένων πράξεων εκροών ή στην τιμή των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του (βλ. απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

12 Βλ. σημείο 15 των παρουσών προτάσεων.

υπόψη η *πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών* που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο και η *αποκλειστική αιτία της επίμαχης πράξης*, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ως κριτήριο καθορισμού του αντικειμενικού περιεχομένου [13].

20. Ως προς το ζήτημα αυτό, η ύπαρξη κανονιστικής υποχρέωσης αγοράς αγαθών ή υπηρεσιών δεν έχει, αυτή καθεαυτήν, θεωρηθεί από το Δικαστήριο ως αποφασιστικό ή κρίσιμο στοιχείο στο πλαίσιο της εκτίμησης της ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ της αγοράς και των πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ή του συνόλου της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Για παράδειγμα, στην απόφαση Portugal Telecom [14] το Δικαστήριο έκρινε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του συνόλου του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών δεν μπορούσε να περιοριστεί για τον λόγο και μόνον ότι η εθνική νομοθεσία χαρακτηρίζει τις φορολογούμενες πράξεις ως παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας [15], ενώ στην απόφαση Becker [16] έκρινε ότι το γεγονός ότι το εθνικό αστικό δίκαιο υποχρεώνει μια επιχείρηση να αναλάβει τα έξοδα που συνδέονται με την υπεράσπιση, σε ποινικό επίπεδο, των συμφερόντων των οργάνων της είναι άνευ σημασίας για τον χαρακτηρισμό των πράξεων που συνδέονται με την υπεράσπιση αυτή [17]. Είναι γεγονός ότι στην απόφαση PPG Holdings [18] το Δικαστήριο, εξετάζοντας τη δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών που προκύπτουν από την αγορά υπηρεσιών που παρέχονται για τη διασφάλιση της λειτουργίας συνταξιοδοτικού ταμείου, αναφέρθηκε στην ύπαρξη νόμιμης υποχρέωσης της υποκείμενης στον φόρο εταιρίας χαρτοφυλακίου να συστήσει το εν λόγω ταμείο συντάξεων για τους υπαλλήλους των επιχειρήσεών της. Εντούτοις, φρονώ ότι αυτή η εκ του νόμου υποχρέωση δεν διαδραμάτισε καθοριστικό ρόλο στην εκτίμηση του Δικαστηρίου, το οποίο διευκρίνισε ότι το εν λόγω κόστος μπορούσε να εκπέσει *στο μέτρο που αποτελούσε μέρος των γενικών εξόδων* της οικείας επιχείρησης [19].

21. Εν προκειμένω, σύμφωνα με την επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση, αφενός, για να διαθέτουν άδεια για την παροχή υπηρεσιών υγείας, οι μονάδες υγείας πρέπει να ανταποκρίνονται σε ελάχιστες τεχνικές και υλικές απαιτήσεις, γεγονός που επιβάλλει την αγορά, επισκευή, έλεγχο και συντήρηση του αναγκαίου προς τούτο εξοπλισμού [20], και, αφετέρου, για να μπορούν να παρέχουν πρόσθετες υπηρεσίες, οι εν λόγω μονάδες πρέπει να πληρούν τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για την παροχή των υπηρεσιών υγείας.

[13] Βλ. απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2022, Finanzamt R (Έκπτωση του ΦΠΑ που συνδέεται με εισφορά εταίρου) (C-98/21, EU:C:2022:645, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[14] Απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 45).

[15] Στη συγκεκριμένη περίπτωση, επρόκειτο για υπηρεσίες που είχε λάβει η Portugal Telecom, εταιρία χαρτοφυλακίου, από υποκείμενους σε ΦΠΑ συμβούλους και είχε χρεώσει στις θυγατρικές της. Εντούτοις, οι περιστάσεις της υπόθεσης αυτής διαφέρουν από εκείνες που αποτελούν το αντικείμενο της παρούσας διαφοράς, καθότι η εν λόγω εθνική ρύθμιση δεν αφορούσε τη *φορολόγηση* πράξεων αγοράς, αλλά απλώς τον *χαρακτηρισμό* τους.

[16] Απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, σκέψη 32).

[17] Συγκεκριμένα, επρόκειτο για δικηγορικές υπηρεσίες με αποδέκτη τον W. Becker, διαχειριστή και κύριο εταίρο εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, οι οποίες συνδέονταν με την κίνηση ανακριτικής διαδικασίας εις βάρος του καθώς και κατά άλλου διαχειριστή για δωροδοκία ή συνέργεια σε δωροδοκία στο πλαίσιο διαδικασίας υποβολής προσφορών.

[18] Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, σκέψη 25).

[19] Για λόγους πληρότητας, κρίνω σκόπιμο να παραθέσω τη σκέψη 25 της απόφασης PPG Holdings, κατά την οποία, «[μ]ε τη σύσταση του ταμείου αυτού, η PPG εκπλήρωσε νόμιμη υποχρέωση που υπείχε ως εργοδότης οπότε, στο μέτρο που το κόστος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στην PPG στο πλαίσιο αυτό αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων της, πράγμα που απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, συνιστά συστατικό στοιχείο της τιμής των προϊόντων της PPG».

[20] Όπως εκτίθεται στην απόφαση περί παραπομπής, η απόφαση 92/2012 προβλέπει στο άρθρο 1, παράγραφος 1, γενικές απαιτήσεις σχετικά με τον εξοπλισμό των *μονάδων υγείας*, και στην παράγραφο 2, στοιχείο c, αυτής πρόσθετες απαιτήσεις όσον αφορά τον εξοπλισμό των *νοσηλευτικών ιδρυμάτων*. Επιπλέον, στα παραρτήματα της ως άνω απόφασης περιγράφονται οι απαιτήσεις σχετικά με τον εξοπλισμό των διαφόρων κατηγοριών μονάδων υγείας και των τμημάτων τους.

22. Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου που υπομνήσθηκε στα σημεία 16 και 17 των παρουσών προτάσεων, αν, σε περίπτωση που δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των υπηρεσιών που αποκτήθηκαν στο στάδιο των εισροών και των πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, οι εν λόγω υπηρεσίες αποτελούν μέρος των γενικών εξόδων του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης και, ως εκ τούτου, πρέπει να θεωρηθούν ως συστατικά στοιχεία της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτό παρέχει. Τούτου λεχθέντος, προκειμένου το αιτούν δικαστήριο να μπορέσει να αποφανθεί οριστικώς επί του εν λόγω ζητήματος κατόπιν εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, απόκειται στο Δικαστήριο να του παράσχει χρήσιμες ενδείξεις προς τούτο.

23. Προκαταρκτικώς, παρατηρώ ότι η σχέση την οποία επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο στην απόφασή του περί παραπομπής δεν αφορά *εμπορική σχέση* μεταξύ των πράξεων εισροών και των πράξεων εκροών, αλλά *νομική σχέση*, ήτοι την υποχρέωση, την οποία επιβάλλει η επίμαχη εθνική ρύθμιση στο αναιρεσείον της κύριας δίκης, να αποκτήσει ορισμένα αγαθά και υπηρεσίες προκειμένου να είναι σε θέση να παράσχει τις υπηρεσίες υγείας και, εμμέσως, τις πρόσθετες υπηρεσίες.

24. Επ’ αυτού, εκτιμώ ότι η ύπαρξη και μόνον νομικής υποχρέωσης τέτοιας απόκτησης δεν συνιστά επαρκές στοιχείο ούτως ώστε να μπορεί να θεμελιώσει ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου, κατά την οποία η σχέση αυτή πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα το *αντικειμενικό περιεχόμενο* των επίμαχων πράξεων [21].

25. Εντούτοις, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση συνιστά ένα στοιχείο, μεταξύ πολλών, που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση της ως άνω ευθείας και άμεσης σχέσης και, επομένως, τα έξοδα για την αγορά των οικείων αγαθών και υπηρεσιών, τα οποία επιβάλλει η εν λόγω ρύθμιση προκειμένου να χορηγηθεί άδεια παροχής υπηρεσιών υγείας, θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως έξοδα *προοριζόμενα να χρησιμοποιηθούν* για τις υπηρεσίες υγείας. Υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, αυτό που έχει σημασία δεν είναι τόσο η ύπαρξη κανονιστικής υποχρέωσης όσο μάλλον το ότι, δυνάμει της ως άνω ρύθμισης, τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες αγοράζονται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για την παροχή υπηρεσιών υγείας [22].

26. Η ίδια διαπίστωση ισχύει επίσης όταν –όπως υποστηρίζει το αναιρεσείον της κύριας δίκης και υπό την επιφύλαξη εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο– ορισμένες μη απαλλασσόμενες από τον φόρο υπηρεσίες τις οποίες παρέχει, μολονότι υπόκεινται στον ΦΠΑ, χαρακτηρίζονται ως *υπηρεσίες υγείας* και, ως εκ τούτου, εμπίπτουν στην επίμαχη κανονιστική υποχρέωση. Στην

[21] Βλ. σημεία 17 και 19 των παρουσών προτάσεων. Η διαπίστωση αυτή συνάδει, κατά τη γνώμη μου, και με τη νομολογία του Δικαστηρίου που εκτίθεται στο σημείο 20 των παρουσών προτάσεων.

[22] Με άλλα λόγια, δεδομένου ότι ο προορισμός των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών για τις υπηρεσίες υγείας καθορίζεται άμεσα από την προαναφερθείσα ρύθμιση σε συνάρτηση με την (πιθανή) χρήση τους, θα μπορούσε να συναχθεί τεκμήριο περί του ότι τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την οικεία δραστηριότητα.

περίπτωση αυτή, τα έξοδα για την αγορά των επίμαχων αγαθών και υπηρεσιών μπορούν να επιμεριστούν μεταξύ, αφενός, των απαλλασσόμενων υπηρεσιών υγείας και, αφετέρου, των υπηρεσιών υγείας που υπόκεινται σε ΦΠΑ και να εκπέσουν κατ' αναλογίαν [23].

27. Αντιθέτως, δεν ισχύει το ίδιο όσον αφορά τις *πρόσθετες υπηρεσίες*. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι η παροχή των υπηρεσιών υγείας είναι αναγκαία για τη δυνατότητα παροχής των εν λόγω πρόσθετων υπηρεσιών, επισημαίνω ότι, στο μέτρο που η υποχρέωση που επιβάλλει η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση φαίνεται να έχει σχεδιαστεί αποκλειστικά για την παροχή των υπηρεσιών υγείας και όχι των πρόσθετων υπηρεσιών, δεν μπορεί να συναχθεί τεκμήριο ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες των οποίων επιβάλλεται η αγορά προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την παροχή των πρόσθετων υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, η σχέση μεταξύ, αφενός, των αγαθών και των υπηρεσιών εισροών και, αφετέρου, της παροχής πρόσθετων υπηρεσιών στο στάδιο των εκροών δεν είναι αρκούντως ευθεία και άμεση, με αποτέλεσμα οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών να μην μπορούν να εξομοιωθούν με γενικά έξοδα για τον λόγο και μόνον ότι η απόκτησή τους επιβάλλεται από την ως άνω εθνική ρύθμιση [24].

28. Εν πάση περιπτώσει, το γεγονός ότι η κανονιστική υποχρέωση δεν συνεπάγεται αυτομάτως τη διαπίστωση ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των πράξεων που επιβάλλει στο στάδιο των εισροών η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση και των πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δεν σημαίνει ότι δεν μπορεί να αποδειχθεί κατά περίπτωση η ύπαρξη τέτοιας σχέσης, σύμφωνα με τις αρχές που απορρέουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου που μνημονεύεται στα σημεία 16 έως 20 των παρουσών προτάσεων. Πράγματι, στο μέτρο που ένα μέρος των επίδικων αγαθών και υπηρεσιών είναι επίσης αναγκαίο και για την παροχή των πρόσθετων υπηρεσιών, η απόκτησή τους έχει ευθεία και άμεση σχέση με τις δραστηριότητες αυτές, με αποτέλεσμα το δικαίωμα έκπτωσης να μπορεί να επιμεριστεί σε αυτές κατ' αναλογίαν. Φρονώ δε συναφώς ότι το καθοριστικό στοιχείο προκειμένου οι πράξεις εκροών να παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης κατ' αναλογίαν προς τις πράξεις εισροών δεν είναι, αντιθέτως προς ό,τι φαίνεται να υπονοεί το αιτούν δικαστήριο, η πραγματική ή τακτική χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν στο στάδιο των εισροών, αλλά μάλλον η *δυνατότητα* της χρησιμοποίησης αυτής [25].

29. Μου φαίνεται ότι η ορθότητα της προηγηθείσας ανάλυσης καθίσταται εναργέστερη αν ληφθεί υπόψη το παράδειγμα το οποίο μνημονεύει το αιτούν δικαστήριο, ήτοι η αγορά απινιδωτή ως υποχρεωτικού εξοπλισμού για μονάδα εντατικής θεραπείας (και, επομένως, για την παροχή υπηρεσιών υγείας).

[23] Συγκεκριμένα, στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες των οποίων η αγορά είναι επιβεβλημένη δεν συνδέονται με όλες τις δραστηριότητες που παρέχει το αναιρεσείον της κύριας δίκης, σε αυτό εναπόκειται να αποδείξει ότι τα ως άνω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις υπηρεσίες υγείας που παρέχει. Οι δε κανόνες περί του βάρους απόδειξης, οι οποίοι διέπονται από το εθνικό δίκαιο σύμφωνα με την αρχή της δικονομικής αυτονομίας, διαδραματίζουν ως προς το εν λόγω στοιχείο καθοριστικό ρόλο, υπό την επιφύλαξη των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Πράγματι, μολονότι το βάρος απόδειξης φέρει αρχικώς ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος οφείλει να προσκομίσει τα στοιχεία που αποδεικνύουν ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ, αφενός, των δαπανών που πραγματοποίησε στο στάδιο των εισροών και προτίθεται να εκπέσει και, αφετέρου, της χρησιμοποίησής τους στο πλαίσιο των υποκείμενων σε ΦΠΑ πράξεων στο στάδιο των εκροών, το γεγονός ότι υφίσταται κανονιστική υποχρέωση που προβλέπει η ίδια την εν λόγω χρησιμοποίηση θα μπορούσε να αρκεί για τη μετάθεση του βάρους απόδειξης στη φορολογική αρχή.

[24] Για να το διατυπώσω διαφορετικά, και όπως υπογράμμισε και η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η περίσταση και μόνον ότι μια μονάδα υγείας μπορεί να ασκεί την κύρια δραστηριότητά της (η οποία συνίσταται στην πραγματοποίηση απαλλασσόμενων πράξεων) μόνον λόγω της απόκτησης ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών και ότι μπορεί επιπλέον να ασκεί δραστηριότητες σχετικές με την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων δεν αρκεί για να αποδειχθεί η ύπαρξη τέτοιας σχέσης.

[25] Εξάλλου, όσον αφορά τις μεθόδους ή τα κριτήρια για την κατανομή των εξόδων εισροών, ελλείψει κανόνων ρητώς προβλεπόμενων στην οδηγία ΦΠΑ, εναπόκειται στα κράτη μέλη, σύμφωνα με τις οδηγίες και τις μεθόδους που διαλαμβάνονται στο άρθρο 173, παράγραφος 2, καθώς και στα άρθρα 174 και 175 της οδηγίας, να μεριμνήσουν ώστε η έκπτωση του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών να επιτρέπεται μόνον κατ' αναλογίαν του ποσού των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (πρβλ., ιδίως, Terra B. και Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, και ειδικότερα σ. 1124).

30. Αφενός, είναι ελάχιστα πιθανό ένας απινιδωτής να μπορεί να θεωρηθεί ως στοιχείο που συνδέεται με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του αναιρεσείοντος της κύριας δίκης. Πράγματι, η σχέση μεταξύ της αγοράς του εξοπλισμού αυτού και ορισμένων υπηρεσιών εκροών, όπως η διενέργεια κλινικών μελετών ή η προσφορά κλινικής άσκησης σε εκπαιδευόμενους ιατρούς (πρόσθετες υπηρεσίες), δεν είναι προφανής. Επομένως, δεν μπορεί να τεκμαίρεται η εν λόγω σχέση για τις υπηρεσίες που σε καμία περίπτωση δεν απαιτούν τη χρήση απινιδωτή και των οποίων η μόνη σχέση με την αγορά της συσκευής αυτής περιορίζεται στο ότι μπορούν να παρασχεθούν μόνον σε συνδυασμό με δραστηριότητα που ενδέχεται να απαιτεί τη χρήση τέτοιας συσκευής.

31. Αφετέρου, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ένας απινιδωτής να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο ιατρικών ενεργειών υποκείμενων σε ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση των γυναικολογικού χαρακτήρα υπηρεσιών υγείας που παρέχονται με γενική αναισθησία και τις οποίες αναφέρει το αναιρεσείον της κύριας δίκης στις γραπτές παρατηρήσεις του. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο ίδιος εξοπλισμός, μολονότι προορίζεται να χρησιμοποιηθεί πιο συστηματικά στη μονάδα εντατικής θεραπείας απ' ό,τι στα γυναικολογικά τμήματα, θα μπορούσε ωστόσο να είναι απαραίτητος στη δεύτερη περίπτωση, ως εξοπλισμός που *δύναται* να χρησιμοποιηθεί αν παραστεί ανάγκη και, συνεπώς, υφίσταται σχέση μεταξύ της αγοράς του και της ασκούμενης δραστηριότητας[26]. Πράγματι, όπως προκύπτει ιδίως από την απόφαση Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments[27], δεν απαιτείται η σχέση μεταξύ των πράξεων εισροών και των πράξεων εκροών να έχει αποκλειστικό χαρακτήρα, αλλά μπορεί να αφορά δραστηριότητες στο στάδιο των εισροών οι οποίες ωφελούν επίσης και άλλες πράξεις εκροών ή άλλα πρόσωπα[28].

32. Εν κατακλείδι, φρονώ ότι το άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται υποκείμενος στον φόρο για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που, δυνάμει της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας, συνιστούν ελάχιστο υλικοτεχνικό εξοπλισμό για την άσκηση δραστηριοτήτων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ (εν προκειμένω, παροχή υπηρεσιών υγείας) δεν αντιστοιχούν, για τον λόγο αυτόν και μόνον, σε γενικά έξοδα έχοντα ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο και παρέχοντα, ως εκ τούτου, δικαίωμα κατ' αναλογίαν έκπτωσης του ΦΠΑ, τούτο ισχύει δε και για την πραγματοποίηση πράξης η οποία παρέχει δικαίωμα έκπτωσης και προϋποθέτει την κατοχή άδειας για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, εκτός αν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες έχουν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

[26] Προφανώς, σε μια τέτοια περίπτωση, εναπόκειται στο αναιρεσείον της κύριας δίκης να αποδείξει ότι ο απινιδωτής αυτός μπορεί να χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του που συνδέονται με την υγεία.

[27] Βλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 40).

[28] Στην υπόθεση εκείνη, μια εταιρία του ομίλου Iberdrola είχε, αφενός, πραγματοποιήσει, μέσω τρίτης εταιρίας, εργασίες ανακαίνισης σε σταθμό άντλησης ακάθαρτων υδάτων ενός βουλγαρικού δήμου και, αφετέρου, σχεδίαζε να κατασκευάσει κτίρια που θα μπορούσαν να συνδεθούν με τον ίδιο σταθμό άντλησης υδάτων. Έστω και αν οι εργασίες αυτές είχαν ωφελήσει και τον οικείο δήμο, το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι ήταν επίσης, τουλάχιστον εν μέρει, απαραίτητες για τις ανάγκες των κτιρίων που κατασκεύαζε η εταιρία αυτή και, ως εκ τούτου, μπορούσε να της χορηγηθεί δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών των εν λόγω εργασιών, τουλάχιστον κατ' αναλογίαν, όσον αφορά τις επίμαχες σχετικές με ακίνητα δραστηριότητές της.

Πρόταση

33. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Nejvyšší správní soud (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Τσεχική Δημοκρατία) ως εξής:

Το άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχει την έννοια ότι:

οι δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται υποκείμενος στον φόρο για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που, δυνάμει της εφαρμοστέας εθνικής νομοθεσίας, συνιστούν ελάχιστο υλικοτεχνικό εξοπλισμό για την άσκηση δραστηριοτήτων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) (εν προκειμένω, παροχή υπηρεσιών υγείας) δεν αντιστοιχούν, για τον λόγο αυτόν και μόνον, σε γενικά έξοδα έχοντα ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο και παρέχοντα, ως εκ τούτου, δικαίωμα κατ' αναλογίαν έκπτωσης του ΦΠΑ, τούτο ισχύει δε και για την πραγματοποίηση πράξης η οποία παρέχει δικαίωμα έκπτωσης και προϋποθέτει την κατοχή άδειας για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, εκτός αν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες έχουν ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.