ATHANASIOS RANTOS
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2025. szeptember 25.[1]

C-513/24. sz. ügy

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

(a Nejvyšší správní soud [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – 2006/112/EK irányelv – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – Héalevonási jog – A 173. cikk (1) bekezdése – Levonási hányad – Az »általános költségek« fogalma – Az egészségügyi intézmények azon minimális műszaki és tárgyi felszereltsége, amely feltétele annak, hogy azon egészségügyi szolgáltatások nyújtására jogosító engedélyt megkapják, amelyek adólevonásra nem jogosítanak, de az adólevonásra jogosító szolgáltatások nyújtásához szükségesek”

Bevezetés

1. A Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem lényegében a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv) 173. cikke (1) bekezdésének értelmezésére irányul.

2. E kérelmet az Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Kolín kerületi kórház, a. s., a közép-csehországi régió kórháza, Cseh Köztársaság) (a továbbiakban: az alapeljárás felperese) és az Odvolací finanční ředitelství (másodfokú adóigazgatóság, Cseh Köztársaság) (a továbbiakban: adóigazgatóság) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, amelynek tárgya az egészségügyi szolgáltatásokkal kapcsolatos héalevonási jog.

3. Konkrétabban, az előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy az előzetesen felszámított héa levonására jogosító ügyletek keretében az adóalany levonhatja-e az olyan beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa egy részét, amelyek az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerint adólevonásra nem jogosító szolgáltatások (nevezetesen az egészségügyi szolgáltatások) nyújtására vonatkozó engedély megszerzéséhez szükséges minimális felszereltségnek minősülnek, amely szolgáltatásnyújtás adólevonásra jogosító szolgáltatások nyújtásához szintén szükséges.

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2015. L 323., 31. o.; HL 2007. L 335., 60. o.

Jogi háttér

Az uniós jog

4. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja az alábbiak szerint rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

b) kórházi és orvosi gyógykezelés, valamint az ehhez szorosan kapcsolódó olyan tevékenységek, amelyeket közintézmények, illetve az ilyen közintézményekkel szociális tekintetben hasonló feltételek mellett működő intézmények, kórházak, rendelőintézetek, egészségügyi ellátási és diagnosztikai központok [helyesen: kórházak, orvosi gyógykezelési és diagnosztikai központok] és egyéb hasonló jellegű hivatalosan elismert intézmények végeznek.”

5. Az említett irányelv 168. cikkének a) pontja a következőket írja elő:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t.”

6. Az irányelv 173. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében a 168., 169. és 170. cikk értelmében adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az előzetesen felszámított HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthető.

A levonási hányadot a 174. és 175. cikknek megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.”

A cseh jog

7. A 2012. március 15-i vyhláška č. 92/2012 Sb, o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (az egészségügyi intézmények műszaki és tárgyi eszközökkel való minimális felszereltségének és az otthoni ellátást érintő kapcsolattartásnak a követelményeiről szóló 92/2012. sz. rendeletnek (a továbbiakban: 92/2012. sz. rendelet)[3] az alapügy tényállásának megvalósulása idején hatályos változata 1. §-ának (1) bekezdése lényegében úgy rendelkezik, hogy az egészségügyi intézményeknek műszaki és tárgyi eszközökkel való minimális felszereltségére (a továbbiakban: műszaki és tárgyi eszközökkel való felszereltség) vonatkozó általános követelményeket e rendelet melléklete határozza meg.

[3] 36/2012 Sb.

8. Az említett rendelet 2. §-ának (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Az olyan egészségügyi intézménynek, amelyben az egészségügyi szolgáltatást nyújtó (a továbbiakban: szolgáltató) e [rendelet] hatálybalépésének napján egészségügyi szolgáltatás nyújtására volt jogosult, műszaki és tárgyi eszközökkel e rendeletnek megfelelően kell felszerelve lennie. […]”

9. Ugyanezen rendelet mellékletei több száz olyan műszaki és tárgyi eszközt tartalmaznak, amelyekkel a különböző típusú egészségügyi intézményeknek rendelkezniük kell. Ezek közé tartoznak például a közös használatú helyiségek (rendelők, váróterem, betegek számára biztosított WC, raktárhelyiségek), e helyiségek berendezése (ágy, mosdókagyló, szekrény, székek, asztalok), műszerek (sztetoszkóp, nagyító), egyszerűbb berendezések (tonométer, mérleg, vércukorszintmérő) és összetettebb berendezések (EKG-készülék, ultrahang készülék, laringoszkópok, életjel-monitorok).

Az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés és a Bíróság előtti eljárás

10. Az alapeljárás felperese egy Cseh Köztársaságban található kórház, amelynek fő gazdasági tevékenysége héa levonására nem jogosító egészségügyi szolgáltatások (a továbbiakban: egészségügyi szolgáltatások) nyújtásából áll, ugyanakkor héa levonására jogosító egyéb szolgáltatásokat (a továbbiakban: kiegészítő szolgáltatások) is nyújt.[4] Az alkalmazandó nemzeti jogszabályok (azaz a 92/2012. sz. rendelet) szerint az egészségügyi szolgáltatások nyújtásához a felperesnek minden egyes egészségügyi ellátási területre engedélyt kell szereznie, és az engedély megszerzéséhez minimális felszereltséget kell biztosítania.

11. A felperes 2019. január 18-án kiegészítő adóbevallást nyújtott be 2016 decemberére vonatkozóan, amelyben csökkentett mértékben (arányosan), összesen 4 176 327 cseh korona (CZK) (hozzávetőleg 164 500 euró) összegben kérte a héalevonáshoz való jog igénybevételét. Az adóhatóság 2021. február 5-én adómegállapító határozatot bocsátott ki, amelyben elismerte az igényelt levonás egy részét, ugyanakkor kizárt belőle 3 287 723 CZK (hozzávetőleg 129 500 euró) összeget, amely az egészségügyi szolgáltatások nyújtásának felel meg.

12. Az említett adómegállapító határozat ellen benyújtott, az adóigazgatóság határozatával részben helybenhagyott fellebbezését, valamint az e határozat ellen benyújtott, a Krajský soud v Praze (prágai regionális bíróság, Cseh Köztársaság) által elutasított keresetet követően[5] ugyanez a

[4] E szolgáltatások közé tartoznak különösen a gyógyszerek hatásait vizsgáló klinikai vizsgálatok, a betegeket kísérő személyek elszállásolása, a kórházi ellátásban részesülő betegek számára nyújtott kiegészítő szolgáltatások, az orvosok szakmai gyakorlata, eszközök fertőtlenítése harmadik fél számára, valamint a röntgen-, ultrahang- és állatorvosi vizsgálatok. Az alapeljárás felperese írásbeli észrevételeiben kifejtette, hogy tevékenységeit inkább három kategóriába kellene sorolni: mindenekelőtt az egészség védelmét célzó egészségügyi szolgáltatások (héamentesek), másodszor az egészség védelmétől eltérő célt szolgáló egészségügyi szolgáltatások (héakötelesek), és végül az egyéb szolgáltatások.

[5] Ez a bíróság a keresetet azzal az indokkal utasította el, hogy nem lehet általános költségnek tekinteni az összes olyan műszaki és tárgyi eszköz költségét, amellyel a kórházaknak rendelkezniük kell működésük és valamennyi szolgáltatásuk (egészségügyi ellátás és adóköteles szolgáltatások) nyújtása érdekében, hanem csak azokat a költségeket, amelyek az alapügyben érintett kórház rendes működését biztosítják, és amelyek legalábbis meghatározott mértékig ténylegesen a nem adómentes szolgáltatások nyújtása érdekében merültek fel.

felperes felülvizsgálati kérelemmel fordult a Nejvyšší správní soudhoz (legfelsőbb közigazgatási bíróság), amely az eljárás felfüggesztéséről, és az alábbi kérdés előzetes döntéshozatalra történő előterjesztéséről határozott:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 173. cikkének (1) bekezdését, hogy amennyiben az adólevonásra jogosító ügylet teljesítésének az adólevonásra nem jogosító tevékenységek (jelen ügyben egészségügyi szolgáltatások) teljesítésére vonatkozó engedély megléte a feltétele, azok az áruk és a hozzájuk kapcsolódó szolgáltatások, amelyek a nemzeti szabályozás szerint az egészségügyi intézményeknek műszaki és tárgyi eszközökkel való minimális felszereltségét és az egészségügyi szolgáltatások nyújtásának feltételeit jelentik, az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez közvetlenül és szorosan kapcsolódó általános (közvetett) költségeknek minősülnek, és ezért az adó egy részének levonására jogosítanak?”

13. Az alapeljárás felperese, a cseh kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be a Bírósághoz. A 2025. június 12-én tartott tárgyaláson az említett felek, valamint az adóigazgatóság szóbeli előterjesztést is tettek.

Elemzés

14. Az előterjesztő bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével lényegében azt kérdezi a Bíróságtól, hogy az előzetesen felszámított héa levonására jogosító ügyletek keretében az adóalany levonhatja-e az olyan beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa egy részét, amelyek az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerint adólevonásra nem jogosító szolgáltatások (nevezetesen az egészségügyi szolgáltatások) nyújtására vonatkozó engedély megszerzéséhez szükséges minimális felszereltségnek minősülnek, amennyiben az e szolgáltatások nyújtása az adólevonásra jogosító szolgáltatások (nevezetesen a kiegészítő szolgáltatások) nyújtásához is szükséges.

15. A héairányelv 173. cikkének (1) bekezdése a héa levonására egyidejűleg jogosító és nem jogosító ügyletek teljesítése érdekében értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások tekintetében lényegében úgy rendelkezik, hogy az előzetesen felszámított héa összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthető, és hogy a levonási hányadot – az irányelv 174. és 175. cikkében előírt módszer szerint – az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.

16. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy az adóalany adólevonási joggal[6] rendelkezzen,[7] főszabály szerint a konkrét beszerzési ügyletnek közvetlen és azonnali kapcsolatban kell állnia a héa levonására jogosító értékesítési ügylettel vagy ügyletekkel. A beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga azzal a

[6] E jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében közvetlenül gyakorolható. Az adólevonások rendszerének az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse a valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer ily módon valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül e tevékenységek céljától és eredményeitől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek (lásd: 2024. október 4-i Voestalpine Giesserei Linz ítélet, C-475/23, a továbbiakban: Voestalpine Giesserei Linz ítélet, EU:C:2024:866, 16. és 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[7] A héairányelv 168. cikkéből kitűnik, hogy az adólevonáshoz való jog gyakorlásához két feltételnek kell teljesülnie: először is, az érintettnek az ezen irányelv értelmében vett „adóalanynak” kell lennie; másodszor, az e jog keletkezését megalapozó termékeket és szolgáltatásokat az adóalanynak utóbb saját adóköteles tevékenységéhez kell felhasználnia, és e termékeket vagy szolgáltatásokat előbb más adóalanynak kell értékesítenie, illetve nyújtania (lásd: Voestalpine Giesserei Linz ítélet, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

feltétellel gyakorolható, hogy a beszerzés vagy az igénybevétel érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik. [8]

17. Az adólevonáshoz való jog azonban akkor is fennáll, ha nem áll fenn közvetlen és azonnali kapcsolat az előzetes konkrét beszerzési ügylet és a levonásra jogosító utólagos értékesítési ügylet vagy ügyletek között, amennyiben a szóban forgó termékek és szolgáltatások költségei az adóalany *általános költségeinek* részét képezik, és mint ilyenek, az adóalany termékei vagy szolgáltatásai árának alkotóelemei. Az ilyen költségek ugyanis közvetlen és azonnali kapcsolatban állnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészével. [9] Ezzel szemben, amennyiben az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások adómentes ügyletekhez kapcsolódnak, vagy nem tartoznak a héa hatálya alá, nem kerül sor sem az áthárított adó beszedésére, sem annak előzetes levonására. [10]

18. Következésképpen a levonási jog fennállása azon értékesítési ügyletektől függ, amelyekhez a konkrét beszerzési ügyletek kapcsolódnak, [11] és amennyiben az adóalany gazdasági tevékenysége egyaránt tartalmaz adóköteles és héamentes ügyleteket, a héairányelv 173. cikkének (1) bekezdésében előírt levonási rendszert kell alkalmazni az adóalany általános költségeire. [12]

19. A Bíróság ezenkívül pontosította, hogy az ügyletek közötti kapcsolatok fennállását azok *objektív tartalmára* tekintettel kell értékelni. Konkrétabban, figyelembe kell venni az érintett ügyletek lebonyolításának valamennyi körülményét, és csak azon ügyleteket kell figyelembe venni, amelyek objektíve kapcsolódnak az adóalany adóköteles tevékenységéhez. Ebben az értelemben figyelembe kell venni az adóalany által beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások tényleges felhasználását, valamint a szóban forgó ügylet kizárólagos okát, mivel ez utóbbit az objektív tartalom meghatározása kritériumának kell tekinteni. [13]

20. E tekintetben a termék beszerzésére vagy szolgáltatás igénybevételére vonatkozó jogszabályi kötelezettség meglétét a Bíróság önmagában nem tekintette döntő vagy releváns tényezőnek az említett beszerzés és a héa levonására jogosító értékesítési ügyletek, illetve az adóalany gazdasági tevékenysége közötti közvetlen és azonnali kapcsolat megítélése szempontjából. Például a Portugal Telecom ítéletben [14] a Bíróság úgy vélte, hogy a teljes előzetesen felszámított héa levonására való jog nem korlátozható pusztán azzal az indokkal, hogy a nemzeti szabályozás az adóköteles tevékenységeket a főtevékenységükhöz képest járulékosnak minősíti, [15] míg a Becker ítéletben [16] a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az a körülmény, hogy a nemzeti polgári jog egy vállalkozástól megköveteli, hogy egy büntetőeljárásban viselje a szerve érdekeinek a védelméhez

[8] Lásd: Voestalpine Giesserei Linz ítélet (20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[9] Lásd: Voestalpine Giesserei Linz ítélet (21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[10] Lásd: 2022. szeptember 8-i Finanzamt R (Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás) ítélet (C-98/21, EU:C:2022:645, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[11] Az ilyen közvetlen és azonnali kapcsolat fennállása azt feltételezi, hogy az igénybe vett szolgáltatások költségeit beépítik az egyes értékesítési ügyletek, illetve az adóalany által a gazdasági tevékenysége körében értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árába (lásd ebben az értelemben: 2021. november 25-i Amper Metal ítélet, C-334/20, EU:C:2021:961, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[12] Lásd a jelen indítvány 15. pontját.

[13] Lásd: 2022. szeptember 8-i Finanzamt R (Tagi hozzájáruláshoz kapcsolódó héalevonás) ítélet (C-98/21, EU:C:2022:645, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[14] 2012. szeptember 6-i ítélet (C-496/11, EU:C:2012:557, 45. pont).

[15] Ebben az esetben a szóban forgó szolgáltatásokat a Portugal Telecom, egy holdingtársaság, héaköteles tanácsadóktól szerezte be és számlázta ki leányvállalatainak. Az utóbbi eset körülményei azonban eltérnek a jelen jogvita tárgyát képező körülményektől, mivel a szóban forgó nemzeti szabályozás nem a beszerzési ügyletek *adóztatására*, hanem csupán azok *minősítésére* vonatkozott.

[16] 2013. február 21-i ítélet (C-104/12, EU:C:2013:99, 32. pont).

kapcsolódó költségeket, irreleváns az e védelemmel kapcsolatos ügyletek minősítése szempontjából.[17] Igaz, hogy a PPG Holdings ítéletben[18] a Bíróság, amikor megvizsgálta a nyugdíjpénztár működésének biztosításához nyújtott szolgáltatások vásárlásával összefüggő költségek levonásának lehetőségét, utalt arra, hogy a kötelezett holdingtársaságnak jogi kötelezettsége áll fenn nyugdíjpénztárat létrehozni vállalatai alkalmazottai számára. Úgy tűnik azonban, hogy ez a jogi kötelezettség nem játszott döntő szerepet a Bíróság értékelésében, amely megállapította, hogy e költségek levonhatók, *amennyiben* azok a szóban forgó vállalkozás *általános költségeinek részét képezik*.[19]

21. A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás szerint egyrészt az egészségügyi szolgáltatások nyújtására vonatkozó engedély megszerzéséhez az intézményeknek meg kell felelniük a minimális műszaki és tárgyi követelményeknek, ami szükségessé teszi az e célokhoz szükséges felszerelések beszerzését, javítását, felújítását és karbantartását,[20] másrészt pedig ahhoz, hogy kiegészítő szolgáltatásokat nyújthassanak, az intézményeknek meg kell felelniük az egészségügyi szolgáltatások nyújtásához szükséges feltételeknek.

22. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy a Bíróságnak az ezen indítvány 16. és 17. pontjában említett ítélkezési gyakorlatának megfelelően megvizsgálja, hogy – az igénybe vett szolgáltatások és a héa levonására jogosító értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat hiányában – az előbbiek az alapeljárás felperese általános költségeinek részét képezik-e, így azokat az általa értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árának alkotóelemének kell-e tekinteni. Ennek tisztázása mellett, ahhoz, hogy a bíróság az alapügy tényállásának értékelése révén véglegesen dönthessen e kérdésben, a Bíróságnak e tekintetben hasznos iránymutatással kell szolgálnia.

23. Előzetesen megjegyzem, hogy az említett bíróság által az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában kiemelt kapcsolat nem a beszerzési és az értékesítési ügyletek közötti *kereskedelmi kapcsolatra* vonatkozik, hanem *jogi kapcsolatra*, nevezetesen arra a kötelezettségre, amelyet a szóban forgó nemzeti szabályozás az alapeljárás felperesére ró, hogy bizonyos számú terméket és szolgáltatást szerezzen be annak érdekében, hogy az egészségügyi szolgáltatásokat és közvetve a kiegészítő szolgáltatásokat nyújthassa.

24. E tekintetben úgy vélem, hogy a beszerzésre vonatkozó jogi kötelezettség puszta megléte nem elegendő ahhoz, hogy ezen kötelezettség az adóalany teljes gazdasági tevékenységével közvetlen és azonnali kapcsolatot teremtsen, tekintettel a Bíróság ítélkezési gyakorlatára, amely szerint ezt a kapcsolatot a szóban forgó ügyletek *objektív tartalmának* fényében kell értékelni.[21]

[17] Ebben az ügyben W. Becker, egy korlátolt felelősségű társaság ügyvezetője és többségi részesedéssel rendelkező tagja ügyvédi szolgáltatásokat vett igénybe egy ellene és egy másik ügyvezető ellen egy közbeszerzési eljárás kapcsán vesztegetés vagy bűnsegély miatt indított büntetőeljárással összefüggésben.

[18] 2013. július 18-i ítélet (C-26/12, EU:C:2013:526, 25. pont).

[19] A teljesség kedvéért helyénvalónak tartom megismételni ezt az utolsó pontot, amely szerint: „[a]z alap létrehozásával a PPG annak a törvényi kötelezettségnek tett eleget, amely őt foglalkoztatóként terhelte, és mivel a PPG által ennek keretében igénybe vett szolgáltatások költségei az általános költségei részét képezik, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, ezek a költségek e minőségükben a PPG által előállított termékek árának alkotóelemei”.

[20] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban foglaltak értelmében a 92/2012. sz. rendelet 1. §-ának (1) bekezdése az *egészségügyi intézmények* felszereltségére vonatkozó általános követelményeket, míg a (2) bekezdésének c) pontja a *kórházi intézmények* felszereltségére vonatkozó kiegészítő követelményeket állapítja meg. Továbbá e rendelet mellékletei ismertetik a különböző típusú egészségügyi intézmények és szolgáltatásaik felszereltségére vonatkozó követelményeket.

[21] Lásd a jelen indítvány 17. és 19. pontját. Ez a megállapítás véleményem szerint összhangban van a Bíróságnak a jelen indítvány 20. pontjában kifejtett ítélkezési gyakorlatával is.

25. Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás azonban az egyik olyan tényezőt képezi, amelyet figyelembe kell venni e közvetlen és azonnali kapcsolat értékelése során, így az e szabályozás által az egészségügyi szolgáltatások nyújtására vonatkozó engedély megszerzése érdekében előírt termékek beszerzésére és a szolgáltatások igénybevételére vonatkozó költségeket úgy lehet tekinteni, mint amelyek ezekhez a szolgáltatásokhoz *kapcsolódnak*. A jelen ügy körülményei között nem annyira a jogszabályi kötelezettség megléte a fontos, hanem inkább az a tény, hogy e szabályozás értelmében az érintett termékeket és szolgáltatásokat egészségügyi szolgáltatások nyújtása céljából szerezték be. [22]

26. Ez a megállapítás akkor is érvényes, ha – amint azt az alapeljárás felperese előadja, és azzal, hogy azt a kérdést előterjesztő bíróságnak ellenőriznie kell – a felperes által nyújtott egyes, nem adómentes szolgáltatások, amelyek ugyan a héa hatálya alá tartoznak, *egészségügyi szolgáltatásnak* minősülnek, és így a szóban forgó jogszabályi kötelezettség hatálya alá tartoznak. Ebben az esetben a szóban forgó termékek és szolgáltatások beszerzésének költségei feloszthatók egyrészt az adómentes egészségügyi szolgáltatások, másrészt a héaköteles egészségügyi szolgáltatások között, és arányosan levonhatók. [23]

27. Ugyanakkor a kiegészítő szolgáltatások tekintetében más a helyzet. Még ha feltételezzük is, hogy az egészségügyi szolgáltatások nyújtása szükséges ahhoz, hogy e kiegészítő szolgáltatásokat nyújtani lehessen, megjegyzem, hogy mivel az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által előírt kötelezettség úgy tűnik, hogy kizárólag az egészségügyi szolgáltatások nyújtására és nem a kiegészítő szolgáltatások nyújtására irányul, nem feltételezhető, hogy azok a termékek és szolgáltatások, amelyek beszerzését megkövetelik, a kiegészítő szolgáltatások nyújtására irányulnak. Valójában egyrészt a beszerzett termékek és igénybe vett szolgáltatások, másrészt a kiegészítő értékesítési szolgáltatások közötti kapcsolat nem elég közvetlen és azonnali, ami azt jelenti, hogy az ezen termékek és szolgáltatások beszerzése során felmerült költségek nem kezelhetők általános költségként kizárólag azon az alapon, hogy beszerzésüket az említett nemzeti szabályozás előírja. [24]

28. Mindenesetre az a tény, hogy a jogszabályi kötelezettség nem teszi automatikusan lehetővé a közvetlen és azonnali kapcsolat megállapítását az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által előírt beszerzési ügyletek és a héa levonására jogosító értékesítési ügyletek között, nem akadálya annak, hogy az ilyen kapcsolat meglétét eseti alapon, a Bíróságnak a jelen indítvány 16–20. pontjában említett ítélkezési gyakorlatában foglalt elvekkel összhangban bizonyítani lehessen. Amennyiben ugyanis a szóban forgó termékek és szolgáltatások egy része a kiegészítő szolgáltatások nyújtásához is szükséges, beszerzésük közvetlen és azonnali kapcsolatban áll e tevékenységekkel, ami azt jelenti, hogy a levonási jog arányosan az ilyen tevékenységekhez rendelhető. E tekintetben úgy vélem, hogy döntő tényezőnek ahhoz, hogy az értékesítési ügyletek

[22] Más szóval, mivel ezen termékek és szolgáltatások egészségügyi szolgáltatásokhoz való hozzárendelését közvetlenül az említett szabályozás határozza meg (lehetséges) felhasználásuk alapján, feltételezhető, hogy az említett termékek és szolgáltatások az érintett tevékenységhez tartoznak.

[23] Amennyiben ugyanis a termékek és szolgáltatások, amelyek beszerzése elő van írva, nem kapcsolódnak az alapeljárás felperese által végzett valamennyi tevékenységhez, a felperesnek kell bizonyítania, hogy ezek a termékek vagy szolgáltatások az általa nyújtott egészségügyi szolgáltatásokhoz mégiscsak kapcsolódnak. Ebben a tekintetben a bizonyítási teherre vonatkozó szabályok, amelyek az eljárási autonómia elvével összhangban a nemzeti jog hatáskörébe tartoznak, döntő szerepet játszanak, anélkül hogy sértenék az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét. Míg ez a teher eredetileg az adóalanyt terheli, akinek olyan bizonyítékokat kell szolgáltatnia, amelyek lehetővé teszik a levonni kívánt beszerzési költségek és a héa hatálya alá tartozó értékesítési ügyletek közötti közvetlen és azonnali kapcsolat megállapítását, addig egy olyan jogszabályi kötelezettség megléte, amely önmagában előírja az ilyen hozzárendelést, elegendő lehet ahhoz, hogy a bizonyítási teher az adóhatóságra háruljon.

[24] Más szóval, amint arra a Bizottság írásbeli észrevételeiben rámutatott, pusztán az a tény, hogy egy intézmény főtevékenységét (amely adómentes ügyletek teljesítéséből áll) csak bizonyos termékek és szolgáltatások beszerzése révén végezheti, és adóköteles ügyletek teljesítésével kapcsolatos tevékenységet is folytathat, nem elegendő az ilyen kapcsolat fennállásának bizonyításához.

lehetővé tegyék a beszerzési ügyletek utáni arányos adólevonást, ellentétben azzal, amit a kérdést előterjesztő bíróság sugall, nem a beszerzett áruk és szolgáltatások tényleges vagy rendszeres használata, hanem inkább az ilyen használat *lehetősége* számít. [25]

29. A fenti elemzés helyessége számomra még egyértelműbbnek tűnik, ha figyelembe vesszük az e bíróság által említett példát, amelyben egy defibrillátort vásároltak kötelező felszerelésként egy intenzív osztály számára (tehát egészségügyi szolgáltatások nyújtása céljából).

30. Először is, nagyon valószínűtlen, hogy egy defibrillátor az alapeljárás felperese gazdasági tevékenységének egészéhez kapcsolódó tárgynak tekinthető. Nem nyilvánvaló ugyanis az összefüggés e berendezés megvásárlása és bizonyos értékesítési szolgáltatások, mint például klinikai vizsgálatok elvégzése vagy a képzésben lévő orvosok számára szakmai gyakorlat biztosítása (kiegészítő szolgáltatások) között. Ez a kapcsolat tehát nem vélelmezhető az olyan szolgáltatások tekintetében, amelyek semmilyen módon nem igénylik defibrillátor használatát, és amelyeknek az említett eszköz beszerzésével való kapcsolata arra korlátozódik, hogy csak olyan tevékenységgel együtt nyújthatók, amelyhez szükség lehet ilyen eszköz használatára.

31. Másrészt nem zárható ki, hogy a defibrillátor a héa hatálya alá tartozó orvosi beavatkozások keretében is alkalmazható, mint például az általános érzéstelenítéssel végzett nőgyógyászati egészségügyi szolgáltatások esetében, amelyeket az alapeljárás felperese írásbeli észrevételeiben említ. Ilyen helyzetben, bár ugyanazt a berendezést az intenzív osztályon rendszeresebben használják, mint a nőgyógyászati osztályon, az utóbbi esetben is szükség *lehet* rá, mint szükség esetén használható berendezésre, így a beszerzése és a végzett tevékenység között kapcsolat áll fenn. [26] Az Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítéletből [27] ugyanis kitűnik, hogy a beszerzési és értékesítési ügyletek közötti kapcsolatnak nem kell kizárólagosnak lennie, és olyan beszerzési tevékenységekre is vonatkozhat, amelyek más értékesítési ügyletekhez vagy más személyekhez kapcsolódnak. [28]

32. Végső soron úgy vélem, hogy a héairányelv 173. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóalany által olyan termékek beszerzése vagy szolgáltatások igénybevétele során felmerült költségek, amelyek az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerint héa levonására nem jogosító tevékenységek (a jelen esetben az egészségügyi szolgáltatások) végzéséhez szükséges műszaki és tárgyi eszközökkel való minimális felszereltségnek minősülnek, önmagukban nem számítanak olyan általános költségeknek, amelyek közvetlenül és azonnal kapcsolódnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez, és ezért arányosan jogosítanak a héa levonására, beleértve az adólevonásra jogosító olyan ügylet teljesítését is, amely az adólevonásra nem jogosító tevékenységek végzésére vonatkozó engedély birtoklásához kötött, kivéve ha bizonyítást nyer, hogy ezek a termékek és szolgáltatások közvetlenül és azonnal kapcsolódnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez.

[25] Továbbá, ami a beszerzési költségek felosztásának módszereit vagy kritériumait illeti, a héairányelvben kifejezetten előírt szabályok hiányában a tagállamok feladata, hogy az említett irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében, valamint 174. és 175. cikkében foglalt iránymutatásokkal és módszerekkel összhangban biztosítsák, hogy az előzetesen felszámított héa levonása csak a levonásra jogosító ügyletek összegének arányában legyen megengedett (lásd különösen ebben az értelemben: Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, különösen 1124. o.).

[26] Egyértelmű, hogy ilyen esetben az alapeljárás felperesének kell bizonyítania, hogy az említett defibrillátor az egészségügyi tevékenységével összefüggésben használható.

[27] Lásd: 2017. szeptember 14-i ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 40. pont).

[28] Ebben az ügyben az Iberdrola csoporthoz tartozó társaság egyrészt egy harmadik társaság közvetítésével egy bolgár településen egy szivattyútelep felújítási munkálatait végezte, másrészt pedig olyan épületek építését tervezte, amelyek ugyanezen szivattyútelephez csatlakozhatnak. Jóllehet ezek a munkálatok az érintett település javát is szolgálták, a Bíróság mindazonáltal elismerte, hogy azok – legalábbis részben – az e társaság által épített épületek igényeinek kielégítéséhez is szükségesek voltak, így az e munkálatok költségeinek levonására vonatkozó jog legalábbis arányosan megilleti a szóban forgó ingatlanügyletei tekintetében.

Végkövetkeztetés

33. A fenti megfontolásokra tekintettel javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Nejvyšší správní soud (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Cseh Köztársaság) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésére:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 173. cikkének (1) bekezdését

a következőképpen kell értelmezni:

az adóalany által olyan termékek beszerzése vagy szolgáltatások igénybevétele során felmerült költségek, amelyek az alkalmazandó nemzeti szabályozás szerint hozzáadottérték-adó (héa) levonására nem jogosító tevékenységek (a jelen esetben az egészségügyi szolgáltatások) végzéséhez szükséges műszaki és tárgyi eszközökkel való minimális felszereltségnek minősülnek, önmagukban nem számítanak olyan általános költségeknek, amelyek közvetlenül és azonnal kapcsolódnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez, és ezért arányosan jogosítanak a héa levonására, beleértve az adólevonásra jogosító olyan ügylet teljesítését is, amely az adólevonásra nem jogosító tevékenységek végzésére vonatkozó engedély birtoklásához kötött, kivéve ha bizonyítást nyer, hogy ezek a termékek és szolgáltatások közvetlenül és azonnal kapcsolódnak az adóalany gazdasági tevékenységének egészéhez.