Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ATHANASIOS RANTOS
föredraget den 25 september 2025 [1]

Mål C-513/24

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

(begäran om förhandsavgörande framställd av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien))

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Direktiv 2006/112/EG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdragsrätt – Artikel 173.1 – Proportionellt avdrag – Begreppet allmänna kostnader – Teknisk och materiell minimiutrustning som hälso- och sjukvårdsinrättningar måste ha för att kunna få tillstånd att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster, vilka inte medför avdragsrätt, men är nödvändiga för tillhandahållande av tjänster som medför rätt till avdrag”

Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande, som ingetts av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien), avser tolkningen av artikel 173.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) [2].

2. Begäran har framställts i ett mål mellan Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., sjukhus i regionen Böhmen, Tjeckien) (nedan kallad klaganden i det nationella målet) och Odvolací finanční ředitelství (skattemyndighetens omprövningsenhet, Tjeckien) (nedan kallad skattemyndigheten) angående rätten till avdrag för mervärdesskatt för tjänster knutna till hälso- och sjukvård.

3. Den hänskjutande domstolen vill närmare bestämt få klarhet i huruvida en beskattningsbar person, i samband med transaktioner som medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, har rätt att dra av en del av den mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som enligt tillämplig nationell lagstiftning utgör det minimum av utrustning som krävs för att erhålla tillstånd att tillhandahålla tjänster som inte medför rätt till avdrag (det vill säga hälso- och sjukvårdstjänster), varvid detta tillhandahållande även är nödvändigt för att tillhandahålla tjänster som medför rätt till avdrag.

[1] Originalspråk: franska.

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

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

4. Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.”

5. I artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

6. I artikel 173.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.”

Tjeckisk rätt

7. Enligt 1 § punkt 1 vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (förordning nr 92/2012 om krav på teknisk och materiell minimiutrustning för hälso- och sjukvårdsinrättningar och kontaktpunkter för vård i hemmet) av den 15 mars 2012 (nedan kallad förordning nr 92/2012) [3], som var i kraft vid tiden för omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs i huvudsak att de allmänna kraven på den tekniska och materiella minimiutrustning (nedan kallad teknisk och materiell utrustning) som ska finnas på hälso- och sjukvårdsinrättningar anges i bilagan till denna förordning.

[3] 36/2012 Sb.

8. I 2 § punkt 1 i nämnda förordning föreskrivs följande:

”En hälso- och sjukvårdsinrättning i vilken en vårdgivare (nedan kallad tjänsteleverantören) har tillstånd att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster vid tidpunkten för ikraftträdandet av förevarande förordning ska ha sådan teknisk och materiell utrustning som anges i denna förordning…”

9. Bilagorna till förordning nr 92/2012 innehåller flera hundra positioner för teknisk och materiell utrustning som olika typer av hälso- och sjukvårdsinrättningar ska förfoga över. Dessa omfattar exempelvis krav avseende arbetsutrymmen (mottagningar, väntrum, WC för patienter, lagerlokaler), inredning för dessa utrymmen (britsar, tvättställ, skåp, stolar, bord), verktyg (stetoskop, lupp), enkla instrument (tonometer, våg, blodsockermätare) samt mer komplexa instrument (EKG-apparat, ultraljudsapparat, laryngostroboskop, monitorer för mätning av vitala tecken).

Det nationella målet, tolkningsfrågan och förfarandet vid domstolen

10. Klaganden i det nationella målet är ett sjukhus i Tjeckien vars huvudsakliga ekonomiska verksamhet består i att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster som inte medför rätt till avdrag för mervärdesskatt (nedan kallade hälso- och sjukvårdstjänster). Klaganden tillhandahåller dock samtidigt även andra tjänster, vilka medför rätt till avdrag (nedan kallade tilläggstjänster).[4] Enligt tillämplig nationell rätt (det vill säga förordning nr 92/2012) måste klaganden, för att kunna tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster, ha ett tillstånd för varje enskilt hälso- och sjukvårdsområde, och för att få ett sådant tillstånd måste klaganden garantera att det finns en minimiutrustning.

11. Den 18 januari 2019 lämnade klaganden in en kompletterande skattedeklaration för december 2016, i vilken klaganden utövade sin rätt till partiellt avdrag (med en proportionell andel) för mervärdesskatt med ett belopp på 4 176 327 tjeckiska kronor (CZK) (cirka 164 500 euro). Den 5 februari 2021 utfärdade skattemyndigheten ett beskattningsbeslut, i vilket den medgav klaganden en del av det begärda avdraget, samtidigt som den nekade avdragsrätt för ett belopp på 3 287 723 CZK (cirka 129 500 euro), vilket avsåg tillhandahållande av hälso- och sjukvårdstjänster.

[4] Till dessa tjänster hör bland annat kliniska studier av läkemedels effekter, inkvartering av personer som följer med patienterna, ytterligare tjänster för patienter som läggs in på sjukhus, praktiktjänstgöring i medicin, en tjänst för sterilisering av verktyg för tredje man, röntgenundersökningar, ultraljudsundersökningar och veterinära undersökningar. Klaganden i det nationella målet har i sitt skriftliga yttrande preciserat att dess tjänster snarare kan indelas i tre kategorier; först hälso- och sjukvårdstjänster som syftar till att skydda hälsan (vilka är undantagna från mervärdesskatt), vidare hälso- och sjukvårdstjänster som har ett annat syfte än att skydda hälsan (vilka är mervärdesskattepliktiga) och slutligen andra tjänster.

12. Klagandens begäran om omprövning av detta beskattningsbeslut medförde att skattemyndigheten delvis ändrade beslutet. Klaganden överklagade därefter till Krajský soud v Praze (Regionala domstolen i Prag, Tjeckien), som avslog överklagandet.[5] Klaganden överklagade då till Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen), som beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 173.1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att när genomförandet av en transaktion som medför rätt till avdrag kräver ett tillstånd för att bedriva verksamhet som inte medför rätt till avdrag (i förevarande fall hälso- och sjukvårdstjänster), så utgör varor och därtill hörande tjänster, som enligt nationell lagstiftning utgör sådan teknisk och materiell minimiutrustning som hälso- och sjukvårdsinrättningar måste förfoga över för att kunna tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster, (indirekta) allmänna omkostnader som har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet och som därmed medför rätt till proportionellt avdrag för skatten?”

13. Klaganden i det nationella målet, den tjeckiska regeringen och Europeiska kommissionen har ingett skriftliga yttranden till EU-domstolen. Dessa parter och skattemyndigheten yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 12 juni 2025.

Bedömning

14. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida en beskattningsbar person, i samband med transaktioner som medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, har rätt att dra av en del av den mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som, enligt tillämplig nationell lagstiftning, utgör den minimiutrustning som krävs för att erhålla tillstånd att tillhandahålla tjänster som inte medför rätt till avdrag (det vill säga hälso- och sjukvårdstjänster), när tillhandahållandet av dessa tjänster även är nödvändigt för att tillhandahålla tjänster som medför rätt till avdrag (det vill säga tilläggstjänster).

15. När det gäller varor och tjänster som tillhandahålls för att kunna utföra såväl transaktioner som medför rätt till avdrag för mervärdesskatten som transaktioner som inte medför rätt till avdrag, föreskrivs i artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet i huvudsak att endast den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna är avdragsgill och att den avdragsgilla andelen ska bestämmas för alla ekonomiska transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen enligt den metod som avses i artiklarna 174 och 175 i direktivet.

[5] Nämnda domstol avslog överklagandet med motiveringen att allmänna kostnader inte kunde anses omfatta kostnaderna för all den materiella och tekniska utrustning som sjukhus måste förfoga över för att säkerställa dess funktion och tillhandahålla samtliga dess tjänster (beskattningsbara hälso- och sjukvårdstjänster), utan endast de kostnader som säkerställer den normala driften av det sjukhus som är aktuellt i det nationella målet och som, åtminstone i viss mån, faktiskt har uppkommit för att tillhandahålla tjänster som inte är undantagna från skatteplikt.

16. För att avdragsrätt[6] ska tillerkännas en beskattningsbar person[7] krävs det, enligt EU-domstolens fasta praxis, i princip att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger. Rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner som medför en rätt till avdrag.[8]

17. Avdragsrätt tillerkänns dock också, även när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför rätt till avdrag, när kostnaderna för de aktuella varorna och tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens *allmänna omkostnader* och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.[9] När varor eller tjänster förvärvas av den beskattningsbara personen för att användas i samband med transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt eller när dessa varor eller tjänster inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det däremot inte påföras någon utgående mervärdesskatt eller göras något avdrag för ingående mervärdesskatt.[10]

18. Frågan huruvida avdragsrätt ska anses föreligga ska således avgöras på grundval av de utgående transaktioner som de ingående transaktionerna hänför sig till[11] och när den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet består av både beskattade transaktioner och transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt, ska det avdragssystem som föreskrivs i artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet tillämpas på dennes allmänna omkostnader.[12]

19. Domstolen har dessutom klargjort att frågan huruvida det föreligger samband mellan transaktionerna ska bedömas mot bakgrund av deras *objektiva innehåll*. Närmare bestämt ska samtliga omständigheter kring de berörda transaktionerna beaktas och därvid ska hänsyn endast tas till de transaktioner som har ett objektivt samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. I detta avseende ska hänsyn tas till den *faktiska användningen av de*

6 Avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 4 oktober 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, punkterna 16 och 17 samt där angiven rättspraxis) (nedan kallad domen Voestalpine Giesserei Linz).

7 Det framgår av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att två villkor måste vara uppfyllda för att avdragsrätt ska föreligga. För det första ska den berörda personen vara en beskattningsbar person i den mening som avses i detta direktiv. För det andra ska de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och dessa varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se domen Voestalpine Giesserei Linz, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

8 Se domen Voestalpine Giesserei Linz (punkt 20 och där angiven rättspraxis).

9 Se domen Voestalpine Giesserei Linz (punkt 21 och där angiven rättspraxis).

10 Se dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag) (C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

11 Huruvida det finns ett sådant direkt och omedelbart samband beror på om kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (se dom av den 25 november 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

12 Se punkt 15 i detta förslag till avgörande.

varor och tjänster som den beskattningsbara personen har förvärvat och till det *uteslutande syftet med den aktuella transaktionen*, eftersom detta syfte måste anses utgöra ett kriterium för bestämningen av det objektiva innehållet. [13]

20. Förekomsten av en lagstadgad skyldighet att köpa varor eller tjänster har av EU-domstolen inte i sig ansetts vara avgörande eller relevant vid bedömningen av huruvida det finns ett direkt och omedelbart samband mellan detta förvärv och de utgående transaktioner som medför rätt till avdrag för mervärdesskatt eller den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Till exempel fann EU-domstolen, i domen Portugal Telecom [14], att rätten att göra avdrag för hela den ingående mervärdesskatten inte fick inskränkas enbart med motiveringen att de beskattade transaktionerna i den nationella lagstiftningen betraktades som underordnade i förhållande till den huvudsakliga verksamheten [15], medan den, i domen Becker [16], fann att den omständigheten att ett företag, enligt inhemsk civilrätt, är skyldigt att bära kostnaderna i brottmål för försvaret av de intressen som dess organ företräder, saknar betydelse för kvalificeringen av de transaktioner som är knutna till detta försvar [17]. Det kan dock konstateras att EU-domstolen, i domen PPG Holdings [18], i samband med att domstolen prövade möjligheten att dra av kostnaden för köp av tjänster för att säkerställa en pensionsfonds verksamhet, nämnde att det fanns en lagstadgad skyldighet för det beskattningsbara holdingbolaget att upprätta denna pensionsfond för de anställda i dess företag. Enligt min mening verkar denna rättsliga skyldighet emellertid inte ha haft någon avgörande betydelse för domstolens bedömning, då den klargjorde att sådana kostnader var avdragsgilla *i den omfattning de utgjorde en del av det berörda företagets allmänna omkostnader*. [19]

21. I förevarande fall följer det av den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet dels att inrättningarna, för att få tillstånd att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster, måste uppfylla vissa tekniska och materiella minimikrav, vilket innebär att de ska förvärva, reparera, se över och underhålla den utrustning som är nödvändig för detta ändamål, [20] dels att dessa inrättningar, för att kunna tillhandahålla tilläggstjänster, måste uppfylla de villkor som krävs för att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster.

22. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att, i enlighet med den praxis från EU-domstolen som det erinrats om i punkterna 16 och 17 i detta förslag till avgörande, kontrollera huruvida de tjänster som förvärvats i ett tidigare led, i avsaknad av ett direkt och

[13] Se dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag) (C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

[14] Dom av den 6 september 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 45).

[15] I det fallet rörde det sig om tjänster som Portugal Telecom, ett holdingbolag, hade förvärvat från konsulter i enlighet med mervärdesskattesystemet och som fakturerades dess dotterbolag. Omständigheterna i detta sistnämnda mål skiljer sig emellertid från de som är aktuella i förevarande mål, eftersom den nationella lagstiftningen i fråga inte avsåg *beskattningen* av förvärven utan endast deras *kvalificering*.

[16] Dom av den 21 februari 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 32).

[17] I det fallet hade Roland Becker, som var företagsledaren och huvuddelägaren i ett bolag med begränsat ansvar, förvärvat advokattjänster i samband med att en förundersökning inleddes mot honom samt mot en annan företagsledare för korruption eller medverkan därtill inom ramen för ett anbudsförfarande.

[18] Dom av den 18 juli 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, punkt 25).

[19] För fullständighets skull anser jag det lämpligt att återge denna sistnämnda punkt, vilken har följande lydelse: ”Genom att upprätta fonden har PPG uppfyllt en rättslig skyldighet som åvilade bolaget i egenskap av arbetsgivare och i den omfattning som kostnaderna för de tjänster som PPG har köpt in utgör en del av de allmänna omkostnaderna, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva, utgör de som sådana komponenter i priset på PPG:s produkter”.

[20] Såsom har angetts i beslutet om hänskjutande föreskrivs i 1 § punkt 1 förordning nr 92/2012 allmänna krav på *hälso- och sjukvårdsinrättningars* utrustning och i punkt 2 c i samma förordning föreskrivs ytterligare krav på den utrustning som ska finnas på *sjukhus*. I bilagorna till denna förordning beskrivs för övrigt kraven på utrustning för olika typer av hälso- och sjukvårdsinrättningar och deras tjänster.

omedelbart samband mellan dessa tjänster och de utgående transaktioner som medför rätt till avdrag, utgör en del av klagandens allmänna omkostnader, vilket innebär att de ska anses utgöra kostnadskomponenter för de varor eller tjänster som klaganden tillhandahåller. För att den hänskjutande domstolen slutgiltigt ska kunna avgöra denna fråga genom att bedöma av de faktiska omständigheterna i det nationella målet, ankommer det på EU-domstolen att ge den hänskjutande domstolen användbara upplysningar i detta avseende.

23. Det ska inledningsvis påpekas att det samband som den hänskjutande domstolen har framhållit i sitt beslut om hänskjutande inte avser ett *kommersiellt samband* mellan ingående och utgående transaktioner, utan ett *rättsligt samband*, nämligen den skyldighet som den aktuella nationella lagstiftningen ålägger klaganden i det nationella målet, att förvärva ett visst antal varor och tjänster för att kunna tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster och, indirekt, tilläggstjänster.

24. I detta avseende anser jag att enbart förekomsten av en rättslig inköpsskyldighet inte i sig räcker för att fastställa ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, mot bakgrund av EU-domstolens praxis, enligt vilken detta samband ska bedömas mot bakgrund av de aktuella transaktionernas *objektiva innehåll*. [21]

25. Den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet utgör emellertid en omständighet bland andra som ska beaktas vid bedömningen av om det finns ett direkt och omedelbart samband, vilket innebär att de kostnader för inköp av de berörda varorna och tjänsterna som föreskrivs i denna lagstiftning för att erhålla tillstånd att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster skulle kunna anses *hänföra* sig till dessa tjänster. Under omständigheterna i förevarande fall är det inte i första hand förekomsten av en lagstadgad skyldighet som är avgörande, utan snarare den omständigheten att de berörda varorna och tjänsterna enligt nämnda lagstiftning förvärvas för att användas för att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster. [22]

26. Detta konstaterande gäller även när – såsom klaganden i det nationella målet har gjort gällande och med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning – vissa tjänster som inte är undantagna från skatteplikt, som klaganden tillhandahåller, samtidigt som de är mervärdesskattepliktiga, kvalificeras som *hälso- och sjukvårdstjänster* och således omfattas av den aktuella lagstadgade skyldigheten. I detta fall kan kostnaderna för att köpa de aktuella varorna och tjänsterna fördelas mellan å ena sidan de hälso- och sjukvårdstjänster som är undantagna från skatteplikt och å andra sidan de hälso- och sjukvårdstjänster som är föremål för mervärdesskatt och medför rätt till ett proportionellt avdrag. [23]

27. Däremot förhåller det sig annorlunda när det gäller *tilläggstjänsterna*. Även om det antas att tillhandahållandet av hälso- och sjukvårdstjänster är nödvändigt för att kunna tillhandahålla dessa tilläggstjänster, vill jag påpeka att det – eftersom den skyldighet som föreskrivs i den nationella

[21] Se punkterna 17 och 19 i detta förslag till avgörande. Detta konstaterande överensstämmer enligt min mening även med den praxis från EU-domstolen som det redogjorts för i punkt 20 i detta förslag till avgörande.

[22] Eftersom frågan om dessa varor och tjänster ska hänföras till hälso- och sjukvårdstjänster avgörs direkt av nämnda lagstiftning på grundval av deras (möjliga) användning, kan det med andra ord förutsättas att varorna och tjänsterna är avsedda att användas i den berörda verksamheten.

[23] Eftersom de varor och tjänster som måste köpas in inte är knutna till all den verksamhet som klaganden i det nationella målet bedriver, ankommer det på klaganden att visa att dessa varor eller tjänster är avsedda att användas i samband med de hälso- och sjukvårdstjänster som klaganden tillhandahåller. I detta avseende är bevisbördereglerna, som enligt principen om processuell autonomi regleras i nationell rätt, av avgörande betydelse, utan att det påverkar tillämpningen av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen. Även om denna börda ursprungligen åvilar den beskattningsbara personen, som är skyldig att lägga fram uppgifter som gör det möjligt att fastställa att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående kostnader som denne avser att dra av och de utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner som de hänför sig till, kan förekomsten av en lagstadgad skyldighet som själv föreskriver en sådan avsedd användning räcka för att överföra bevisbördan till skattemyndigheten.

lagstiftning som är aktuell i det nationella målet förefaller vara utformad enbart med avseende på att tillhandahålla hälso- och sjukvårdstjänster och inte för att tillhandahålla tilläggstjänster – inte kan presumeras att de varor och tjänster som måste köpas in är avsedda att användas för att tillhandahålla tilläggstjänster. Sambandet mellan, å ena sidan, de varor och tjänster som förvärvats i ett tidigare led och, å andra sidan, tillhandahållandet av tilläggstjänsterna i ett senare led är inte tillräckligt direkt och omedelbart, vilket innebär att kostnaderna för att förvärva dessa varor och tjänster inte kan likställas med allmänna omkostnader enbart av det skälet att förvärvet av dem åläggs genom den nationella lagstiftningen. [24]

28. Den omständigheten att den lagstadgade skyldigheten inte automatiskt gör det möjligt att fastställa ett direkt och omedelbart samband mellan de transaktioner i ett tidigare led som åläggs genom den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt hindrar under alla omständigheter inte att ett sådant samband kan visas, från fall till fall, i enlighet med de principer som anges i den praxis från EU-domstolen som nämns i punkterna 16–20 i detta förslag till avgörande. I den mån en del av de omtvistade varorna och tjänsterna också är nödvändiga för tillhandahållandet av tilläggstjänsterna, har förvärvet av varorna och tjänsterna nämligen ett direkt och omedelbart samband med tilläggstjänsterna, vilket innebär att ett proportionellt avdrag kan medges för denna verksamhet. I detta hänseende anser jag att den avgörande faktorn för att utgående transaktioner ska ge rätt till proportionellt avdrag vad gäller de ingående transaktionerna, i motsats till vad den hänskjutande domstolen tycks antyda, inte är den faktiska eller regelmässiga användningen av de varor och tjänster som förvärvats i ett tidigare led, utan snarare *möjligheten* till en sådan användning. [25]

29. Att det finns fog för ovanstående bedömning blir enligt min mening ännu tydligare om man beaktar det exempel som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, nämligen köp av en defibrillator som obligatorisk utrustning avsedd för en intensivvårdsenhet (och således för tillhandahållande av hälso- och sjukvårdstjänster).

30. För det första är det föga troligt att en defibrillator kan anses utgöra en del som är knuten till klagandens samlade ekonomiska verksamhet. Sambandet mellan köpet av denna utrustning och vissa tjänster i senare led, såsom genomförande av kliniska studier eller tillhandahållande av praktiktjänstgöring för läkare under utbildning (tilläggstjänster), är nämligen inte uppenbart. Ett sådant samband kan således inte presumeras föreligga för tjänster som inte i något fall kräver användning av en defibrillator och vars enda samband med köpet av denna utrustning är att tjänsterna endast kan tillhandahållas i kombination med en verksamhet som kan kräva användning av en sådan utrustning.

31. För det andra kan det inte uteslutas att en defibrillator kan användas inom ramen för mervärdesskattepliktiga medicinska ingrepp, såsom är fallet med gynekologiska hälsovårdstjänster under allmän bedövning, vilka klaganden i det nationella målet har nämnt i sitt skriftliga yttrande. Även om samma utrustning i en sådan situation är avsedd att användas

[24] Med andra ord, såsom kommissionen har påpekat i sitt skriftliga yttrande, är det förhållandet att en inrättning endast kan bedriva sin huvudsakliga verksamhet (som består i att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt) under förutsättning att vissa varor och tjänster förvärvas, och att den dessutom kan bedriva verksamhet som avser genomförandet av skattepliktiga transaktioner, inte tillräckligt för att visa att det föreligger ett sådant samband.

[25] När det gäller metoderna eller kriterierna för fördelning av ingående kostnader ankommer det dessutom, i avsaknad av uttryckliga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, på medlemsstaterna att, i enlighet med de anvisningar och metoder som anges i artikel 173.2 och artiklarna 174 och 175 i direktivet, säkerställa att avdrag för ingående mervärdesskatt endast medges i proportion till beloppet för de transaktioner som medför rätt till avdrag (se, bland annat, för ett liknande resonemang, Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, särskilt s. 1124).

mer regelbundet av intensivvårdsenheten än av gynekologiska hälsovårdstjänster, kan den ändå vara nödvändig i det sistnämnda fallet, såsom utrustning som vid behov *kan* användas, vilket innebär att det finns ett samband mellan förvärvet av utrustningen och den verksamhet som bedrivs. [26] Såsom framgår bland annat av domen Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27] behöver ett samband mellan ingående och utgående transaktioner inte vara exklusivt och det kan avse verksamhet i tidigare led som gagnar även andra utgående transaktioner eller andra personer. [28]

32. Sammanfattningsvis anser jag att artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de kostnader som en beskattningsbar person ådrar sig i samband med förvärv av varor eller tjänster som enligt tillämplig nationell lagstiftning utgör en teknisk och materiell minimiutrustning för att kunna bedriva verksamhet som inte medför rätt till avdrag för mervärdesskatt (i förevarande fall hälso- och sjukvårdstjänster) inte enbart av denna anledning ingår i allmänna omkostnader som har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet och således ger rätt till ett proportionellt avdrag av mervärdesskatten. Detta gäller även med avseende på en transaktion som medför rätt till avdrag, vilken kräver ett tillstånd att bedriva verksamhet som inte medför rätt till avdrag, såvida det inte visas att dessa varor och tjänster har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

Förslag till avgörande

33. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor som har ställts av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien) på följande sätt:

Artikel 173.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att de kostnader som en beskattningsbar person ådrar sig i samband med förvärv av varor eller tjänster som enligt tillämplig nationell lagstiftning utgör en teknisk och materiell minimiutrustning för att kunna bedriva verksamhet som inte medför rätt till avdrag för mervärdesskatt (i förevarande fall hälso- och sjukvårdstjänster) inte enbart av denna anledning ingår i allmänna omkostnader som har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet och således ger rätt till ett proportionellt avdrag av mervärdesskatten. Detta gäller även med avseende på en transaktion som medför rätt till avdrag, vilken kräver ett tillstånd att bedriva verksamhet som inte medför rätt till avdrag, såvida det inte visas att dessa varor och tjänster har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

[26] I ett sådant fall ankommer det uppenbarligen på klaganden i det nationella målet att visa att defibrillatorn kan användas inom ramen för klagandens hälso- och sjukvårdsrelaterade verksamhet.

[27] Se dom av den 14 september 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 40).

[28] I det målet hade ett bolag i Iberdrola-koncernen dels, genom ett utomstående bolag, utfört renoveringsarbeten på en pumpstation i en bulgarisk kommun, dels planerat att uppföra byggnader som skulle kunna anslutas till samma pumpstation. Även om dessa renoveringsarbeten även hade gynnat den berörda kommunen, fann EU-domstolen att de åtminstone delvis även var nödvändiga för de fastigheter som detta bolag hade uppfört, vilket innebar att bolaget, åtminstone proportionellt, kunde medges avdrag för kostnaderna för dessa arbeten vad beträffar de aktuella fastighetstransaktionerna.