



Datum van inontvangstneming : 05/09/2024

Zaak C-513/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

23 juli 2024

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

15 juli 2024

Verzoekende partij:

Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje

Verwerende partij:

Odvolací finanční ředitelství

BESLISSING

De Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië; hierna: „NSS”) [OMISSIS] heeft in de zaak van verzoeker, de **Oblastní Nemocnice Kolín, a. s., Nemocnice Středočeského kraje** (ziekenhuis van de regio Midden-Bohemen, Tsjechië), [OMISSIS] (hierna: „verzoeker”) tegen verweerder, de **Odvolací finanční ředitelství** (kamer van beroep van de belastingdienst, Tsjechië), [OMISSIS] Brno (hierna: „verweerder”), inzake verweerders besluit van 25 februari 2022, zaaknummer 7145/22/5300–21441–711676, in de procedure betreffende het door verzoeker ingestelde cassatieberoep tegen de uitspraak van de Krajský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië; hierna: „KS”) van 9 februari 2023, zaaknummer 51 Af 5/2022–71,

beslist:

I. Aan het Hof van Justitie wordt de volgende prejudiciële vraag **voorgelegd**:

Moet artikel 173, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat wanneer het uitvoeren van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat afhankelijk is

van het bezit van een vergunning voor de verrichting van handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (zoals in casu gezondheidsdiensten), de goederen en daarmee samenhangende diensten die volgens de nationale regeling deel uitmaken van de minimale technische en materiële uitrusting van gezondheidsinstellingen en nodig zijn voor het verrichten van de gezondheidsdiensten, algemene (indirecte) kosten vormen die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de algehele economische activiteit van de belastingplichtige en bijgevolg recht geven op evenredige aftrek van de btw?

[OMISSIS]

Motivering

I. Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

[1] Verzoeker is een ziekenhuis en houdt zich in het kader van zijn economische activiteit hoofdzakelijk bezig met het verstrekken van diensten in de gezondheidszorg, waarvoor geen recht op btw-aftrek bestaat. Daarnaast verricht hij andere diensten waarvoor wel recht op btw-aftrek bestaat (hierna: „andere diensten”). Deze andere diensten bestaan onder meer in het verrichten van klinisch onderzoek naar geneesmiddelen, het huisvesten van personen die patiënten vergezellen, het verstrekken van aanvullende diensten voor ziekenhuispatiënten, het aanbieden van stages aan artsen, andere gekwalificeerde personeelsleden en studenten, het verrichten van bestuurlijke werkzaamheden (voorlichten van verzekeringsmaatschappijen, rechterlijke instanties en de politie over de gezondheidstoestand van personen of over hun graad van handicap, genereren van uittreksels uit documentatie en uitlenen, kopiëren of opzoeken daarvan en opzoeken van geboorte-uren), het steriliseren van instrumenten en het bewaren van lichamen voor derden, het aanbieden van zwangerschaps cursussen, het maken van röntgenfoto’s, het verrichten van veterinaire onderzoek en het maken van echografieën.

[2] Op 18 januari 2019 heeft verzoeker een aanvullende belastingaangifte voor december 2016 ingediend. Daarin hij heeft verzocht om uitoefening van het recht op gedeeltelijke aftrek (dat wil zeggen evenredige aftrek) ten bedrage van in totaal 4 176 327 Tsjechische kroon (CZK). Op 5 februari 2021 heeft de Finanční úřad pro Středočeský kraj (belastingdienst voor de regio Midden-Bohemen, Tsjechië) een belastingaanslag vastgesteld waarin deze autoriteit heeft ingestemd met een deel van de door verzoeker in zijn bijkomende aangifte gevraagde btw-aftrek ten bedrage van 888 604 CZK. De belastingdienst heeft vastgesteld dat verzoeker niet heeft aangetoond dat hij in aanmerking kwam voor aftrek van btw ten bedrage van 3 287 723 CZK, aangezien de voor dat bedrag ontvangen prestaties hoofdzakelijk bestemd waren om te worden gebruikt voor het verstrekken van diensten in de gezondheidszorg, dat wil zeggen voor handelingen waarvoor geen recht op btw-aftrek bestaat. Verzoeker heeft bezwaar tegen de vastgestelde belastingaanslag gemaakt, en verweerder heeft zijn bezwaar bij besluit van 25 februari 2022 gedeeltelijk toegewezen, waarbij hij aan verzoeker het recht op gedeeltelijke

aftrek van de btw ten bedrage van 2 710 125 CZK heeft toegekend. Volgens verweerder heeft verzoeker evenwel niet aangetoond dat hij tevens recht heeft op aftrek van het resterende deel van de btw ten bedrage van 1 466 202 CZK.

[3] Verzoeker heeft tegen verweerders besluit beroep ingesteld bij de KS. Deze rechterlijke instantie heeft het ingestelde beroep evenwel afgewezen bij de hierboven genoemde uitspraak. Deze rechter heeft er niet mee ingestemd dat de volledige materiële en technische uitrusting en de diensten die het ziekenhuis moet verwerven om zijn werking en de verrichting van al zijn prestaties te kunnen verzekeren moeten worden beschouwd als indirecte kosten. Naar het oordeel van de KS kunnen alleen de kosten voor de normale werking van het ziekenhuis die, althans tot op zekere hoogte, daadwerkelijk zijn gemaakt voor de verrichting van andere diensten worden beschouwd als indirecte kosten. Ten aanzien van verzoekers verzoek om evenredige aftrek van de btw voor de verwerving van een defibrillator heeft de KS aangegeven dat geen sprake is van een duidelijk verband tussen de genoemde aankoop en de verrichting van andere diensten. De rechter is tot dezelfde conclusie gekomen ten aanzien van verzoekers overige verzoeken om evenredige aftrek van de voldane btw.

[4] Verzoeker heeft cassatieberoep tegen de uitspraak van de KS ingesteld en betoogt dat de verwerving van de litigieuze goederen en diensten deel uitmaken van zijn algemene kosten. Derhalve hoeft niet te worden aangetoond dat deze kosten in een rechtstreeks en onmiddellijk verband staan met handelingen waarvoor recht op btw-aftrek bestaat. Hij beweert met name dat hij, om andere diensten te kunnen verrichten, een vergunning moet hebben om diensten in de gezondheidszorg te verstrekken. Om een dergelijke vergunning te kunnen verkrijgen moet hij voldoen aan de eisen inzake de minimale technische en materiële uitrusting van gezondheidsinstellingen die zijn neergelegd in de vyhláška Ministerstva zdravotnictví č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (besluit nr. 92/2012 van het ministerie van Volksgezondheid betreffende de voorschriften voor de technische en materiële uitrusting van gezondheidsinstellingen en contactpunten voor thuiszorg; hierna: „besluit nr. 92/2012”). Het verwerven, het repareren, het controleren en het onderhouden van die uitrusting is derhalve ook noodzakelijk voor de verrichting van andere diensten. Verzoeker concludeert daaruit dat in dit verband sprake is van indirecte kosten, die per definitie verband houden met al zijn activiteiten en die niet uitsluitend zijn [gemaakt] voor een specifiek doel. Als voorbeeld van dergelijke kosten noemt hij meer in het algemeen de reparatie, het onderhoud, de technische controle en de inspectie van medische hulpmiddelen, waarbij hij verwijst naar het bijzondere geval van de aankoop van een [Philips]-defibrillator voor de intensive care van zijn afdeling interne geneeskunde, waar naast gezondheidszorgdiensten, waarvoor geen recht op btw-aftrek bestaat, ook andere diensten worden verricht (waarvoor wel recht op btw-aftrek bestaat).

II. Toepasselijke bepalingen van Unierecht en nationaal recht

[5] Artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

[...].”

[6] Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[vervolg]

[...].”

[7] Artikel 173, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.”

[8] In § 72, lid 6, van de zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde), in de versie die van kracht was tot en met 30 juni 2017 (hierna: „btw-wet”), is bepaald:

„Indien de tot voldoening van de btw gehouden persoon een verworven prestatie in het kader van een belastbare handeling zowel voor doeleinden waarvoor recht op aftrek bestaat als voor andere doeleinden gebruikt, kan hij het recht op aftrek van de belasting alleen uitoefenen ten aanzien van het gedeelte van het gebruik dat recht geeft op aftrek, tenzij de wet anders bepaalt. Het passende bedrag van de gedeeltelijke aftrek van de belasting wordt vastgesteld volgens de procedure van § 75 of § 76.”

[9] In § 76, lid 1, van deze wet is bepaald:

„Indien de tot voldoening van de btw gehouden persoon de in het kader van een belastbare handeling verworven prestatie in de uitoefening van zijn economische activiteit gebruikt voor zowel de in § 72, lid 1, bedoelde handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als de vrijgestelde handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, en waarvan de plaats van verrichting binnen of buiten het nationale grondgebied is gelegen, met uitzondering van de in § 72, lid 1, onder d), bedoelde handelingen, heeft die persoon slechts recht op aftrek van de belasting voor het deel dat overeenstemt met de omvang van het gebruik van de genoemde prestatie ten behoeve van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.”

[10] De wijze van berekening van het bedrag van de gedeeltelijke aftrek is nader omschreven in § 76, leden 2 tot en met 10, van deze wet.

[11] In § 1, lid 1, van besluit nr. 92/2012 is bepaald:

„De algemene eisen inzake de minimale technische en materiële uitrusting van gezondheidsinstellingen zijn neergelegd in bijlage 1 bij het onderhavige besluit.”

[12] Overeenkomstig § 1, lid 2, onder c), van dat besluit zijn de aanvullende eisen inzake de technische en materiële uitrusting van ziekenhuizen *neergelegd in bijlage 4 bij het besluit.*

[13] In bijlage 4 bij het besluit wordt in deel II, met als opschrift *„Bijzondere eisen”*, in punt 2 *„Ziekenhuiszorg in noodgevallen”*, 2.1 *„Intensive care voor volwassenen”*, bepaald dat iedere afdeling voor intensive care voor volwassenen onder andere moet zijn uitgerust met een defibrillator.

[14] Daarnaast bevatten de bijlagen bij besluit nr. 92/2012 enkele honderden technische en materiële hulpmiddelen van verschillende soorten medische centra en afdelingen daarvan. Voorbeelden van dergelijke hulpmiddelen zijn nutsruimten (spreekkamers, wachtkamers, toiletten voor patiënten en opslagruimten), de uitrusting van dergelijke ruimten (ligbanken, wasbakken, kasten, stoelen en tafels), gereedschap (stethoscopen en vergrootglazen), eenvoudige hulpmiddelen (tonometers, weegschalen en glucosemeters) en meer complexe hulpmiddelen (ECG-toestellen, ultrasonografieapparaten, toestellen voor laryngostroboscopisch onderzoek en beeldschermen voor het visualiseren van vitale functies).

III. Analyse van de prejudiciële vraag

III.1 Voorwerp van het geschil

[15] In de onderhavige zaak rijst de vraag of verzoeker in het kader van de verrichting van andere diensten (die recht geven op aftrek) zonder bijkomende voorwaarden aanspraak kan maken op aftrek van een gedeelte van de btw over verworven goederen (en daarmee samenhangende diensten) die deel uitmaken van de minimale technische en materiële uitrusting van medische inrichtingen in de zin van besluit nr. 92/2012, die noodzakelijk zijn voor het verstrekken van diensten in de gezondheidszorg (die geen recht geven op aftrek), op grond dat hij, wanneer hij geen vergunning zou hebben voor het verstrekken van dergelijke diensten, evenmin andere diensten zou kunnen verrichten.

[16] Bij de NSS is op dit punt twijfel gerezen over de uitlegging van artikel 173, lid 1, van de btw-richtlijn. Daarom heeft deze rechterlijke instantie geconcludeerd dat het Hof op de hierna uiteengezette gronden moet worden verzocht om een prejudiciële beslissing.

III.2 Prejudiciële vraag

[17] Het Hof heeft reeds herhaaldelijk opgemerkt dat ten behoeve van de toekenning van het recht op aftrek in beginsel sprake moet zijn van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een specifieke handeling waarover btw moet worden voldaan en een of meer handelingen waarover eveneens btw moet worden voldaan en die recht geven op aftrek. Het recht op aftrek van de btw die op de verkrijging van goederen of diensten in een eerder stadium drukt, vooronderstelt dat de voor de verkrijging ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest van 21 februari 2013, ██████ C-104/12, EU:C:2013:99, punt 19).

[18] Het heeft daaraan toegevoegd dat het recht op aftrek ook kan worden uitgeoefend wanneer er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Er bestaat immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen dergelijke kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige [arresten van 21 februari 2013, ██████ C-104/12, EU:C:2013:99, punt 20, van 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, punt 36, en 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punt 42].

[19] Dat betekent evenwel niet dat wanneer het niet mogelijk is om individuele handelingen in een eerder stadium te „koppelen” aan specifieke handelingen in een later stadium, dergelijke in een eerder stadium verrichte handelingen hoe dan

ook moeten worden opgevat als (indirecte) algemene kosten die aan de belastingplichtige het recht geven om een deel van de btw af te trekken. Het Hof heeft namelijk herhaaldelijk benadrukt dat ook in het geval van algemene kosten een rechtstreeks en onmiddellijk verband vereist is, niet met specifieke handelingen die in een eerder stadium zijn verricht, maar met de economische activiteit van de belastingplichtige in haar geheel [arresten van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punten 43 en 48, en 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punten 32-38].

[20] Het Hof heeft voorts verduidelijkt dat het bestaan van een verband tussen handelingen moet worden beoordeeld aan de hand van de objectieve inhoud ervan. Tevens moet rekening worden gehouden met het daadwerkelijke gebruik van de door de belastingplichtige verworven goederen en diensten en met de uitsluitende oorzaak van de betreffende handeling [arrest van 8 september 2022, Finanzamt R (aftrek van btw in verband met een inbreng van een vennoot), C-98/21, EU:C:2022:645, punt 49].

[21] In de onderhavige zaak is in geding of de door verzoeker gemaakte kosten voor de verwerving en instandhouding (reparatie, controle en onderhoud) van de minimale technische en materiële uitrusting van haar medische inrichting moeten worden geacht te vallen onder de (indirecte) algemene kosten, die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met al haar economische activiteiten en derhalve ook met handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

[22] Het argument dat het algemene kosten betreft, berust op het feit dat het verrichten van een andere dienst indirect afhankelijk is van de betaling van dergelijke kosten (zoals in de zaak Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, ook al was de feitelijke situatie in die zaak fundamenteel anders). Het gaat in dit geval namelijk om de verplichte uitrusting die wordt voorgeschreven door de nationale wetgeving (besluit nr. 92/2012) en zonder welke verzoeker niet gerechtigd zou zijn om diensten in de gezondheidszorg te verstrekken. Indien verzoeker de wettelijke eisen inzake de verstrekking van gezondheidszorgdiensten niet zou naleven, zou hij evenmin andere diensten kunnen verrichten. Een voorbeeld van een dergelijke prestatie, waarop verzoeker zich specifiek beroept in de procedure voor de NSS, is de verwerving van een defibrillator, die deel uitmaakt van de verplichte uitrusting van de eenheid intensieve medische verzorging van haar afdeling inwendige ziekten, waar hij tevens diensten ter zake van klinisch onderzoek verricht, waarvoor recht op aftrek bestaat. Op het eerste gezicht ligt het verband tussen de verwerving van een defibrillator en dergelijk klinisch onderzoek niet voor de hand, maar opgemerkt zij dat indien verzoeker niet over deze minimale uitrusting zou beschikken, hij evenmin diensten ter zake van klinisch onderzoek zou kunnen verrichten.

[23] Het argument dat wellicht geen sprake is van algemene kosten die verband houden met het geheel van verzoekers economische activiteiten is dat, althans ten aanzien van de meeste bestanddelen van de minimale technische en materiële

uitrusting, de uitdrukkelijke doelstelling van besluit nr. 92/2012 erin bestond om ervoor te zorgen dat gezondheidszorgdiensten van een bepaalde kwaliteit beschikbaar zijn, wat derhalve geen betrekking heeft op alle diensten die door de medische inrichting worden verricht. Een voorbeeld van een bestanddeel van de vereiste uitrusting is precies de door verzoeker aangehaalde defibrillator, die is verworven voor de eenheid intensieve verzorging van haar afdeling inwendige ziekten. Uit de omstandigheden van de zaak volgt in dat verband niet dat verzoeker dat hulpmiddel heeft verworven om in een later stadium in die afdeling een andere dienst ter zake van klinisch onderzoek te verrichten. Indien verzoeker dat hulpmiddel niet rechtstreeks heeft verworven om klinisch onderzoek te verrichten, lijkt het verband tussen de genoemde handelingen derhalve vrij ver te zoeken.

[24] Blijkens het dossier van de bestuurlijke procedure moesten in de eenheid intensieve verzorging van verzoekers afdeling inwendige ziekten ook andere prestaties worden verricht, waarvoor recht op aftrek bestond. Dergelijke prestaties bestonden bijvoorbeeld in stages, die door verzoeker onder bezwarende titel werden aangeboden aan artsen op proef. In het algemeen kan in dat verband worden aangenomen dat deze artsen tijdens hun stage onder normale omstandigheden gezondheidszorgdiensten aan patiënten hebben verstrekt en dat zij dat derhalve ook hebben gedaan met behulp van de medische hulpmiddelen van de betreffende afdeling. Enerzijds lijkt dit mogelijke rechtstreekse gebruik van een hulpmiddel in het kader van een stage te wijzen op een nauwere band tussen een eerder en een later handelsstadium, maar anderzijds worden de kosten van het eerdere stadium niet weerspiegeld in de prijs van de stage, dat wil zeggen in de prijs van een dienst in de gezondheidszorg, waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Het ziekenhuis verstrekt namelijk twee diensten tegelijkertijd: één aan de patiënt en één aan de arts op proef. Het verband tussen de verwerving van een defibrillator en de verrichting van een dienst die bestaat in het volbrengen van een stage lijkt derhalve eveneens te ver te zoeken.

[25] Indien het Hof in het algemeen vaststelt dat het in punt [22] beschreven verband tussen enerzijds de handelingen in een eerder stadium en anderzijds de handelingen die in een later stadium worden verricht en waarvoor een recht op aftrek bestaat in verzoekers geval niet voldoende rechtstreeks en onmiddellijk van aard is en dat dit verband moet worden beoordeeld aan de hand van elk bestanddeel van de minimale technische en materiële uitrusting zoals gedefinieerd in besluit nr. 92/2012, is niet duidelijk welke andere omstandigheden nog door de [verwijzende] rechter moeten worden beoordeeld.

[26] In haar betoog verwijst verzoeker tevens naar een ander voorbeeld, dat weliswaar hypothetisch van aard is maar dat mogelijk een situatie illustreert waarin noch ten aanzien van handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat noch ten aanzien van handelingen waarvoor geen dergelijke recht bestaat sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband. Het genoemde voorbeeld is dat van de verwerving van een defibrillator voor een gynaecologische kliniek. Met betrekking tot deze in een eerder stadium verrichte handeling is verzoeker van

mening dat de door verweerder voorgestane uitlegging in het geval van een marktdeelnemer die uitsluitend handelingen verricht die recht geven op aftrek (belastbare diensten in de gezondheidszorg, zoals bijvoorbeeld de kunstmatige onderbreking van zwangerschappen bij patiënten zonder medische indicaties daarvoor) zou leiden tot een ander resultaat dan in verzoekers geval. Indien verzoeker geen rechtstreeks en onmiddellijk verband zou aantonen met handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, zou hij namelijk geen recht op aftrek verwerven. De eerstgenoemde entiteit zou daarentegen wel een dergelijk recht verwerven, aangezien haar kosten zouden moeten worden aangemerkt als indirecte kosten die hij noodzakelijkerwijs moet dragen en die tegelijkertijd geen verband houden met in een later stadium verrichte handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, gelet op het feit dat een dergelijke entiteit in het geheel geen dergelijke handelingen verricht. Verzoeker haalt dit voorbeeld aan ten betoge van het feit dat het verwerven van de minimale technische en materiële uitrusting moet worden opgevat als onderdeel van de algemene kosten, die recht geven op een evenredige aftrek van een breukdeel van de btw. De NSS is evenwel van oordeel dat dit voorbeeld er mogelijk ook voor pleit dat de beslissende factor er niet alleen in hoort te bestaan of sprake is van een bij wet vastgestelde verplichte uitrusting maar tevens of een dergelijke verplichte uitrusting op regelmatige basis moet worden gebruikt en, zo ja, ten behoeve van wat voor prestaties die uitrusting dan moet worden gebruikt. Het kan derhalve niet worden uitgesloten dat dezelfde verplichte uitrusting in het geval van verschillende zorgaanbieders verschillend kan worden beoordeeld. Voor een van de genoemde zorgaanbieders kan het namelijk gaan om verplichte uitrusting die normaal gesproken niet wordt gebruikt (dat wil zeggen die voornamelijk wordt aangeschaft om te voldoen aan de wettelijke eisen of om zich voor te bereiden op onvoorziene situaties), terwijl het voor een andere zorgaanbieder mogelijkerwijs verplichte uitrusting betreft die wel op regelmatige basis wordt gebruikt (en die derhalve ook wordt aangeschaft om diensten in de gezondheidszorg te verstrekken). In een dergelijk geval zou het verschil in behandeling worden gerechtvaardigd door het verschil in situatie van deze twee categorieën belastingplichtigen.

[27] Gelet op deze situatie is de NSS van oordeel dat de vereiste mate waarin sprake is van een verband tussen enerzijds de algemene kosten en anderzijds handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, kan verschillen naargelang van het antwoord op de vraag hoe nauw het verband is tussen enerzijds de genoemde algemene kosten en anderzijds handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Door een dergelijke regel te hanteren zou in een specifiek geval rekening kunnen worden gehouden met de vraag of voor een entiteit gewoonweg sprake is van verplichte uitrusting, die niet bedoeld is om te worden gebruikt voor het verstrekken van gezondheidszorgdiensten, dan wel of het gaat om standaardapparatuur die wel regelmatig wordt gebruikt om dergelijke diensten te verstrekken. In het eerste geval kan sprake zijn van algemene kosten die rechtstreeks en onmiddellijk (zij het minder intensief) verband houden met alle handelingen die in een later stadium worden verricht, terwijl in het tweede geval mogelijk alleen sprake is van algemene kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat. Meer in

het bijzonder zou de defibrillator die in de onderhavige zaak is verworven voor de eenheid intensieve medische verzorging van verzoekers afdeling inwendige ziekten moeten worden ondergebracht in de tweede categorie, aangezien kan worden aangenomen dat dit hulpmiddel normaal gesproken in die eenheid wordt gebruikt om gezondheidszorgdiensten te verstrekken.

IV. Conclusie

[28] Gelet op het voorgaande verzoekt de NSS het Hof om een prejudiciële beslissing over de in punt I van het dictum geformuleerde vraag. De NSS is van oordeel dat de uitlegging van artikel 173, lid 1, van de btw-richtlijn niet ondubbelzinnig van aard is (dat het geen *acte clair* betreft) en dat de bestaande rechtspraak niet volledig kan worden toegepast op een situatie waarin de verrichting van gezondheidszorgdiensten afhankelijk is van de verwerving van een specifieke uitrusting, terwijl de verrichting van andere diensten ervan afhankelijk is dat wordt voldaan aan de voorwaarden voor het verstrekken van gezondheidszorgdiensten (en dat het derhalve evenmin een *acte éclairé* betreft).

[29] [OMISSIS] [procedure]

[OMISSIS]