KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
RANTOS
ippreżentati fil-25 ta' Settembru 2025 [1]

Kawża C-513/24

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

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka))

"Rinviju għal deċiżjoni preliminari – Armonizzazzjoni tal-leġiżlazzjonijiet fiskali – Direttiva 2006/112/KE – Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) – Dritt għal tnaqqis tal-VAT – Artikolu 173(1) – Tnaqqis prorata – Kunċett ta' 'spejjeż ġenerali' – Tagħmir tekniku u materjali minimu tal-istabbilimenti tas-saħħa li jikkundizzjona l-kisba tal-awtorizzazzjoni li jiġu pprovduti servizzi tas-saħħa li ma jagħtux dritt għal tnaqqis, iżda neċessarji għall-provvista tas-servizzi li jagħtu dritt għal tnaqqis"

Introduzzjoni

1. Din it-talba għal deċiżjoni preliminari mressqa min-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka) tirrigwarda, essenzjalment, l-interpretazzjoni tal-Artikolu 173(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem id-"Direttiva dwar il-VAT") [2].

2. Din it-talba tressqet fil-kuntest ta' tilwima bejn Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., sptar fir-reġjun ta' Čechy ċentrali, ir-Repubblika Ċeka) (iktar 'il quddiem ir-"rikorrent fil-kawża prinċipali") u l-Odvolací finanční ředitelství (id-Direttorat tal-Finanzi tal-Appell, ir-Repubblika Ċeka) (iktar 'il quddiem id-"Direttorat tal-Finanzi") dwar d-dritt għal tnaqqis tal-VAT fir-rigward ta' servizzi marbuta mas-saħħa.

3. Partikolarment, il-qorti tar-rinviju tistaqsi dwar jekk, fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, persuna taxxabbli tistax tnaqqas parti mill-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti u ta' servizzi li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, jikkostitwixxu t-tagħmir minimu meħtieġ sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni ta' provvista ta' servizzi li ma jagħtux dritt għal tnaqqis (jiġifieri, servizzi tas-saħħa), provvista li hija wkoll neċessarja għall-eżerċizzju tas-servizzi li jagħtu dritt għal tnaqqis.

[1] Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

[2] ĠU 2006, L 347, p. 1, rettifika fil-ĠU 2007, L 335, p. 60.

Il-kuntest ġuridiku

Id-dritt tal-Unjoni

4. L-Artikolu 132(1)(b) tad-Direttiva dwar il-VAT jistipula:

"L-Istati Membri għandhom jeżentaw it-transazzjonijiet li ġejjin:

[…]

b) sptar u kura medika u attivitajiet relatati mill-viċin immexxija minn korpi regolati mid-dritt pubbliku jew, skond kondizzjonijet soċjali komparabbli ma' dawk applikabbli għal korpi regolati mid-dritt pubbliku, minn sptarijiet, ċentri għat-trattament mediku jew djanjosi u stabblimenti oħrajn ta' natura simili debitament rikonoxxuti;"

5. L-Artikolu 168(a) ta' din id-direttiva jipprovdi:

"Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha tħallas dan li ġej:

a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;"

6. L-Artikolu 173(1) tal-imsemmija direttiva jipprovdi:

"Fil-każ ta' merkanzija jew servizzi użati minn persuna taxxabbli kemm għal transazzjonijiet li fir-rigward tagħhom il-VAT tista' titnaqqas skond l-Artikoli 168, 169 u 170, u għal transazzjonijiet li fir–rigward tagħhom il-VAT ma titnaqqasx, it-tali proporzjon biss tal-VAT li hi attribwibbli għat-transazzjonijiet ta' qabel għandha l-possibbiltà li tiġi mnaqqsa.

Il–proporzjon li jista' jitnaqqas għandu jkun stabbilit, skond l-Artikoli 174 u 175, għat-transazzjonijiet taxxabbli kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli."

Id-dritt Ċek

7. L-Artikolu 1(1) tal-vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (id-Digriet Nru 92/2012 dwar ir-rekwiżiti relatati mat-tagħmir tekniku u materjali minimu tal-istabbilimenti tas-saħħa u tal-punti ta' kuntatt għall-kura fid-dar), tal-15 ta' Marzu 2012 (iktar 'il quddiem id-"Digriet Nru 92/2012")[3], fis-seħħ fiż-żmien tal-fatti fil-kawża prinċipali, jipprevedi, essenzjalment, li r-rekwiżiti ġenerali dwar it-tagħmir tekniku u materjali minimu (iktar 'il quddiem it-"tagħmir tekniku u materjali") tal-istabbilimenti tas-saħħa jinsabu fl-anness ta' dan id-digriet.

[3] 36/2012 Sb.

8. L-Artikolu 2(1) tal-imsemmi digriet huwa fformulat kif ġej:

“Stabbiliment tas-saħħa li fih fornitur ta’ servizzi tas-saħħa (iktar ’il quddiem imsejjaħ “il-fornitur”) huwa awtorizzat jipprovdi servizzi tas-saħħa fid-data tad-dħul fis-seħħ ta’ dan id-digriet għandu jkun mgħammar teknikament u materjalment konformement ma’ dan id-digriet. […]”

9. L-annessi tal-istess digriet jinkludu diversi mijiet ta’ elementi ta’ tagħmir tekniku u materjali li tipi differenti ta’ stabbilimenti tas-saħħa għandu jkollhom għad-dispożizzjoni tagħhom. Fost dawn l-elementi hemm, b’mod partikolari, rekwiżiti relatati mal-bini (sala ta’ konsultazzjoni, sala ta’ stennija, tojlits għall-pazjenti, żoni ta’ ħażna), it-tagħmir ta’ dan il-bini (pultruni, friskaturi, armarji, siġġijiet, imwejjed), strumenti (stetoskopu, lenti), tagħmir sempliċi (tonometru, miżien, glukometru) kif ukoll tagħmir iktar kumpless (elettrokardjogramma, ekografija, laringġostroboskopu, moniters ta’ funzjonijiet vitali).

Il-kawża prinċipali, id-domanda preliminari u l-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

10. Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali huwa sptar li jinsab fir-Repubblika Ċeka, li l-attività ekonomika prinċipali tiegħu tikkonsisti li jipprovdi servizzi tas-saħħa li ma jagħtux dritt għal tnaqqis tal-VAT (iktar ’il quddiem is-“servizzi tas-saħħa”), filwaqt li jipprovdi wkoll servizzi oħra li jagħtu dritt għal tnaqqis (iktar ’il quddiem is-“servizzi addizzjonali”)[4]. Skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli (jiġifieri d-Digriet Nru 92/2012), sabiex jipprovdi servizzi tas-saħħa, dan ir-rikorrent huwa suġġett għall-kisba ta’ awtorizzazzjoni għal kull qasam partikolari tal-kura tas-saħħa u, sabiex jikseb din l-awtorizzazzjoni, għandu jiggarantixxi l-preżenza ta’ tagħmir minimu.

11. Fit-18 ta’ Jannar 2019, l-imsemmi rikorrent ippreżenta dikjarazzjoni tat-taxxa addizzjonali għax-xahar ta’ Diċembru 2016, li fil-kuntest tagħha eżerċita d-dritt tiegħu għal tnaqqis parzjali (prorata) tal-VAT għal ammont ta’ 4 176 327 koruna Ċeka (CZK) (madwar EUR 164 500). Fil-5 ta’ Frar 2021, l-awtorità tat-taxxa ħarġitlu avviż ta’ aġġustament fiskali, li permezz tiegħu hija rrikonoxxiet parti mit-tnaqqis mitlub, filwaqt li eskludiet minnu l-ammont ta’ CZK 3 287 723 (madwar EUR 129 500), li jikkorrispondi għall-provvista ta’ servizzi tas-saħħa.

12. Wara l-ilment tiegħu kontra dan l-avviż ta’ aġġustament fiskali, parzjalment milqugħ permezz ta’ deċiżjoni tad-Direttorat tal-Finanzi, u wara rimedju ġudizzjarju mressaq kontra din id-deċiżjoni li ġie miċħud mill-Krajský soud v Praze (il-Qorti Reġjonali ta’ Praga, ir-Repubblika

[4] Fost dawn is-servizzi hemm, b’mod partikolari, studji kliniċi dwar l-effetti tal-prodotti mediċinali, l-akkomodazzjoni ta’ persuni li jakkumpanjaw lill-pazjenti, servizzi addizzjonali għall-pazjenti mdaħħla l-isptar, stages fil-mediċina, servizz ta’ sterilizzazzjoni ta’ għodod għal terzi, eżamijiet radjografiċi, ekografiċi u veterinarji. Ir-rikorrent fil-kawża prinċipali ppreċiża fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu li l-attivitajiet tiegħu għandhom pjuttost jinqasmu fi tliet kategoriji. l-ewwel nett, is-servizzi tas-saħħa li għandhom bħala għan il-protezzjoni tas-saħħa (eżentati mill-VAT), sussegwentement, is-servizzi tas-saħħa li għandhom għan differenti mill-protezzjoni tas-saħħa (suġġetti għall-VAT) u, fl-aħħar nett, is-servizzi l-oħra.

Ċeka)[5], l-istess rikorrent ippreżenta appell ta' kassazzjoni quddiem in-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema), li ddeċidiet li tissospendi l-proċeduri quddiemha u li tagħmel lill-Qorti tal-Ġustizzja d-domanda preliminari li ġejja:

"L-Artikolu 173(1) tad-[Direttiva dwar il-VAT] għandu jiġi interpretat fis-sens li, jekk it-twettiq ta' tranżazzjoni li tagħti lok għal dritt għal tnaqqis hija suġġetta għall-pussess ta' awtorizzazzjoni li jitwettqu tranżazzjonijiet li ma jagħtux lok għal dritt għal tnaqqis (f'dan il-każ, servizzi tas-saħħa), il-beni u s-servizzi relatati ma' dawn tal-aħħar li, abbażi tal-leġiżlazzjoni nazzjonali, jikkostitwixxu tagħmir tekniku u materjali minimu tal-istrutturi tas-saħħa u li huma kundizzjoni għall-għoti ta' servizzi tas-saħħa, jikkorrispondu għal spejjeż ġenerali (indiretti) li għandhom rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika komplessiva tal-persuna taxxabbli u li għalhekk jagħtu lok għal dritt ta' tnaqqis prorata tat-taxxa?"

13. Ġew ippreżentati osservazzjonijiet bil-miktub lill-Qorti tal-Ġustizzja mir-rikorrent fil-kawża prinċipali, mill-Gvern Ċek u mill-Kummissjoni Ewropea. Dawn il-partijiet, kif ukoll id-Direttorat tal-Finanzi, ifformulaw ukoll osservazzjonijiet orali waqt is-seduta għas-sottomissjonijiet orali li nżammet fit-12 ta' Ġunju 2025.

Analiżi

14. Permezz tad-domanda preliminari tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi, essenzjalment, lill-Qorti tal-Ġustizzja jekk, fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa, persuna taxxabbli tistax tnaqqas parti mill-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti u ta' servizzi li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, jikkostitwixxu t-tagħmir minimu meħtieġ sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni li jiġu pprovduti servizzi li ma jagħtux dritt għal tnaqqis (jiġifieri, servizzi tas-saħħa), peress li l-provvista ta' dawn is-servizzi hija wkoll neċessarja għall-eżerċizzju tas-servizzi li jagħtu dritt għal tnaqqis (jiġifieri, servizzi addizzjonali).

15. Fir-rigward tal-oġġetti u tas-servizzi pprovduti sabiex jitwettqu kemm tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis kif ukoll tranżazzjonijiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis tal-VAT, l-Artikolu 173(1) tad-Direttiva dwar il-VAT jipprevedi, essenzjalment, li t-tnaqqis ikun aċċettat biss għall-parti tal-VAT li tkun proporzjonali għall-ammont relatat mal-ewwel tranżazzjonijiet u li t-tnaqqis prorata huwa ddeterminat għat-tranżazzjonijiet ekonomiċi kollha mwettqa mill-persuna taxxabbli, skont il-metodoloġija msemmija fl-Artikoli 174 u 175 ta' din id-direttiva.

[5] Din il-qorti ċaħdet ir-rikors minħabba li ma kienx hemm lok li jiġu kkunsidrati bħala spejjeż ġenerali l-ispejjeż tat-tagħmir materjali u tekniku kollu li l-isptarijiet għandu jkollhom sabiex jiżguraw il-funzjonament tagħhom kif ukoll il-provvista tas-servizzi kollha tagħhom (kura tas-saħħa u servizzi taxxabbli), iżda biss l-ispejjeż li jiżguraw il-funzjonament normali tal-isptar inkwistjoni fil-kawża prinċipali u li, tal-inqas sa ċertu punt, kienu ġew effettivament sostnuti għall-provvista ta' servizzi mhux eżentati.

16. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, sabiex dritt għal tnaqqis[6] jiġi rrikonoxxut fil-konfront ta' persuna taxxabbli[7], huwa neċessarju, bħala prinċipju, li teżisti rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni tal-output waħda jew iktar li jagħtu dritt għal tnaqqis. Id-dritt għal tnaqqis tal-VAT imposta fuq l-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi tal-input jippreżupponi li l-ispejjeż sostnuti għall-akkwist tagħhom jagħmlu parti mill-elementi li jikkostitwixxu l-prezz tat-tranżazzjonijiet tal-output intaxxati li jagħtu dritt għal tnaqqis[8].

17. Madankollu dritt għal tnaqqis huwa aċċettat ukoll, anki fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn tranżazzjoni tal-input partikolari u tranżazzjoni tal-output waħda jew iktar li jagħtu dritt għal tnaqqis, meta l-ispejjeż tal-oġġetti u tas-servizzi inkwistjoni jagħmlu parti mill-*ispejjeż ġenerali* ta' din il-persuna taxxabbli u jkunu, bħala tali, elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi li hija tipprovdi. Dawn l-ispejjeż għandhom, fil-fatt, rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli[9]. Min-naħa l-oħra, meta oġġetti jew servizzi akkwistati minn persuna taxxabbli jkollhom rabta ma' tranżazzjonijiet eżentati jew ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-VAT, la jista' jkun hemm ġbir ta' taxxa tal-output u lanqas tnaqqis ta' taxxa tal-input[10].

18. Għaldaqstant, l-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis hija ddeterminata skont tranżazzjonijiet tal-output li għalihom huma assenjati[11] t-tranżazzjonijiet tal-input u, meta l-attività ekonomika tal-persuna taxxabbli tikkonsisti kemm fi tranżazzjonijiet taxxabbli kif ukoll fi tranżazzjonijiet eżentati mill-VAT, għandha tiġi applikata għall-ispejjeż ġenerali tagħha s-sistema ta' tnaqqis prevista fl-Artikolu 173(1) tad-Direttiva dwar il-VAT[12].

19. Barra minn hekk, il-Qorti tal-Ġustizzja ppreċiżat li l-eżistenza ta' rabtiet bejn tranżazzjonijiet għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-*kontenut oġġettiv* tagħhom. Partikolarment, għandhom jittieħdu inkunsiderazzjoni ċ-ċirkustanzi kollha li fihom seħħew it-tranżazzjonijiet ikkonċernati u li għandhom jittieħdu inkonsiderazzjoni biss it-tranżazzjonijiet li jkunu oġġettivament marbuta mal-attività taxxabbli tal-persuna taxxabbli. F'dan is-sens, għandu jittieħed inkunsiderazzjoni l-

6 Dan id-dritt jagħmel parti integrali mill-mekkaniżmu tal-VAT u bħala prinċipju ma jistax jiġi limitat. Dan id-dritt jista' jiġi eżerċitat direttament fir-rigward tat-taxxi kollha imposti fuq it-tranżazzjonijiet tal-input imwettqa. Is-sistema tat-tnaqqis għandha l-għan li ttaffi lill-imprenditur għalkollox mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi kollha tiegħu. Għaldaqstant, is-sistema komuni tal-VAT tiżgura n-newtralità fir-rigward tal-oneru fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, irrispettivament mill-għanijiet jew mir-riżultati tagħhom, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu, bħala prinċipju, huma stess suġġetti għall-VAT (ara s-sentenza tal-4 ta' Ottubru 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, iktar 'il quddiem is-"sentenza Voestalpine Giesserei Linz", EU:C:2024:866, punti 16 u 17 kif ukoll il-ġurisprudenza ċċitata).

7 Mill-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li, sabiex jittieħed benefiċċju mid-dritt għal tnaqqis, għandhom jiġu ssodisfatti żewġ kundizzjonijiet: l-ewwel, il-persuna kkonċernata għandha tkun "persuna taxxabbli", fis-sens ta' din id-direttiva; it-tieni, l-oġġetti jew is-servizzi invokati sabiex jiġi invokat dan id-dritt għandhom jintużaw bħala tranżazzjoni tal-output mill-persuna taxxabbli għall-bżonnijiet tat-tranżazzjonijiet intaxxati tagħha stess u, bħala tranżazzjoni tal-input, dawn l-oġġetti għandhom jiġu kkunsinnati jew dawn is-servizzi għandhom jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli oħra (ara s-sentenza Voestalpine Giesserei Linz, punt 19 u l-ġurisprudenza ċċitata).

8 Ara s-sentenza Voestalpine Giesserei Linz (punt 20 u l-ġurisprudenza ċċitata).

9 Ara s-sentenza Voestalpine Giesserei Linz (punt 21 u l-ġurisprudenza ċċitata).

10 Ara s-sentenza tat-8 ta' Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT marbut ma' kontribuzzjoni ta' soċju) (C-98/21, EU:C:2022:645, punt 48 u l-ġurisprudenza ċċitata).

11 L-eżistenza ta' rabta diretta u immedjata tippreżupponi li l-ispejjeż tas-servizzi tal-input ikunu inklużi rispettivament fil-prezz ta' tranżazzjonijiet tal-output partikolari jew fil-prezz tal-oġġetti jew tas-servizzi pprovduti mill-persuna taxxabbli fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tagħha (ara s-sentenza tal-25 ta' Novembru 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punt 33 u l-ġurisprudenza ċċitata).

12 Ara l-punt 15 ta' dawn il-konklużjonijiet.

użu effettiv tal-oġġetti u tas-servizzi akkwistati mill-persuna taxxabbli u tar-*raġuni esklużiva tat-tranżazzjoni* inkwistjoni, fejn din tal-aħħar għandha titqies bħala li tikkostitwixxi kriterju ta' determinazzjoni tal-kontenut oġġettiv [13].

20. F'dan ir-rigward, l-eżistenza ta' obbligu leġiżlattiv ta' xiri ta' oġġetti jew ta' servizzi, fiha nnifisha, ma tqisitx mill-Qorti tal-Ġustizzja bħala element deċiżiv jew rilevanti fil-kuntest tal-evalwazzjoni ta' rabta diretta u immedjata bejn dan ix-xiri u t-tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis tal-VAT jew l-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli. Pereżempju, fis-sentenza tagħha Portugal Telecom [14], il-Qorti tal-Ġustizzja kkunsidrat li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa kollha ma setax jiġi limitat unikament minħabba li l-leġiżlazzjoni nazzjonali tikklassifika t-tranżazzjonijiet intaxxati bħala anċillari għall-attività prinċipali tagħhom [15], filwaqt li, fis-sentenza tagħha Becker [16], hija qieset li ċ-ċirkustanza li d-dritt ċivili nazzjonali jobbliga impriża sabiex tħallas l-ispejjeż marbuta mad-difiża, f'proċeduri kriminali, tal-interessi tal-korpi tagħha hija irrilevanti meta jiġu kklassifikati t-tranżazzjonijiet marbuta ma' din id-difiża [17]. Ċertament, fis-sentenza tagħha PPG Holdings [18], il-Qorti tal-Ġustizzja, filwaqt li eżaminat il-possibbiltà li jitnaqqas l-infiq li jirriżulta mix-xiri ta' servizzi provvduti sabiex jiġi żgurat il-funzjonament ta' fond tal-pensjoni, semmiet l-eżistenza ta' obbligu legali, għall-impriża holding suġġetta għat-taxxa, li tikkostitwixxi dan il-fond tal-pensjoni għall-impjegati tal-impriża tagħha. Madankollu, jidhirli li dan l-obbligu legali ma kellux rwol deċiżiv fl-evalwazzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja, li ppreċiżat li tali nfiq seta' jitnaqqas *sa fejn kien jagħmel parti mill-ispejjeż ġenerali* tal-impriża inkwistjoni [19].

21. F'dan il-każ, konformement mal-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali, minn naħa, sabiex ikollhom awtorizzazzjoni jipprovdu servizzi tas-saħħa, l-istabbilimenti għandhom jissodisfaw rekwiżiti tekniċi u materjali minimi, li jfisser l-akkwist, it-tiswija, ir-reviżjoni u l-manutenzjoni tat-tagħmir neċessarju għal dawn il-finijiet [20], u, min-naħa l-oħra, sabiex ikunu jistgħu jiżguraw servizzi addizzjonali, dawn l-istabbilimenti għandhom jissodisfaw il-kundizzjonijiet meħtieġa għall-provvista tas-servizzi tas-saħħa.

22. Għaldaqstant, hija l-qorti tar-rinviju li għandha tivverifika, konformement mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja mfakkra fil-punti 16 u 17 ta' dawn il-konklużjonijiet, jekk, fl-assenza ta' rabta diretta u immedjata bejn is-servizzi tal-input akkwistati u t-tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis, tal-ewwel jagħmlux parti mill-ispejjeż ġenerali tar-rikorrent fil-kawża prinċipali, b'tali mod li għandhom jitqiesu bħala elementi li jikkostitwixxu l-prezz tal-oġġetti jew

[13] Ara s-sentenza tat-8 ta' Settembru 2022, Finanzamt R (Tnaqqis tal-VAT marbut ma' kontribuzzjoni ta' soċju) (C-98/21, EU:C:2022:645, punt 49 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[14] Sentenza tas-6 ta' Settembru 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 45).

[15] F'dan il-każ, dawn kienu servizzi akkwistati minn Portugal Telecom, kumpannija holding, mingħand konsulenti taħt is-sistema tal-VAT u ffatturati lis-sussidjarji tagħha. Madankollu, iċ-ċirkustanzi ta' din l-aħħar kawża huma differenti minn dawk li huma s-suġġett ta' din it-tilwima, peress li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni ma kinitx tikkonċerna t-*tassazzjoni* ta' tranżazzjonijiet ta' xiri iżda sempliċement il-*klassifikazzjoni* tagħhom.

[16] Sentenza tal-21 ta' Frar 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, punt 32).

[17] F'dan il-każ, dan kien l-akkwist minn W. Becker, amministratur u soċju prinċipali ta' impriża b'responsabbiltà limitata, ta' servizzi ta' avukat marbuta mal-ftuħ ta' investigazzjoni kriminali kontrih kif ukoll fir-rigward ta' amministratur ieħor minħabba korruzzjoni jew kompliċità fil-kuntest ta' proċedura ta' sejħa għal offerti.

[18] Sentenza tat-18 ta' Lulju 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, punt 25).

[19] F'xewqa ta' kompletezza, inqis xieraq li nirriproduċi dan l-aħħar punt, li jgħid "[b]illi kkostitwiet il-fond, PPG issodisfatt obbligu li hija għandha bħala persuna li timpjega u, sa fejn l-ispejjeż tas-servizzi miksuba minn PPG f'dan il-kuntest jagħmlu parti mill-ispejjeż ġenerali tagħha, fatt li għandu jiġi vverifikat mill-qorti tar-rinviju, huma, bħala tali, komponenti tal-prezz tal-prodotti ta' PPG".

[20] Hekk kif dan ġie espost fid-deċiżjoni tar-rinviju, id-Digriet Nru 92/2012 jipprovdi fl-Artikolu 1(1) tiegħu rekwiżiti ġenerali dwar it-tagħmir tal-*istabbilimenti tas-saħħa* u fil-paragrafu 2(c) tiegħu rekwiżiti addizzjonali dwar it-tagħmir tal-*istabbilimenti ta' kura fl-isptar*. Minbarra dan, l-annessi ta' dan id-digriet jiddeskrivu r-rekwiżiti dwar it-tagħmir tad-diversi tipi ta' stabbilimenti tas-saħħa u s-servizzi tagħhom.

tas-servizzi li huwa jipprovdi. Dan premess, sabiex din il-qorti tkun tista' tiddeċiedi b'mod definittiv dwar din il-kwistjoni billi twettaq evalwazzjoni tal-fatti fil-kawża prinċipali, hija l-Qorti tal-Ġustizzja li għandha tipprovdilha indikazzjonijiet utli f'dan ir-rigward.

23. Preliminarjament, nosserva li r-rabta enfasizzata mill-imsemmija qorti fid-deċiżjoni tar-rinviju tagħha ma tikkonċernax *rabta kummerċjali* bejn it-tranżazzjonijiet tal-input u dawk tal-output, iżda *rabta ġuridika*, jiġifieri l-obbligu, li l-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni timponi fuq ir-rikorrent fil-kawża prinċipali, li jakkwista ċertu numru ta' oġġetti u ta' servizzi sabiex ikun jista' jipprovdi s-servizzi tas-saħħa u, indirettament, is-servizzi addizzjonali.

24. F'dan ir-rigward, inqis li s-sempliċi eżistenza ta' obbligu legali ta' xiri ma tikkostitwixxix element suffiċjenti sabiex dan ikun jista' jistabbilixxi rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-persuna taxxabbli, fid-dawl tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li tgħid li din ir-rabta għandha tiġi evalwata fid-dawl tal-*kontenut oġġettiv* tat-tranżazzjonijiet inkwistjoni [21].

25. Madankollu, il-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali tikkostitwixxi element, fost oħrajn, li għandu jittieħed inkunsiderazzjoni fl-evalwazzjoni ta' din ir-rabta diretta u immedjata, b'tali mod li l-ispejjeż għax-xiri tal-oġġetti u tas-servizzi kkonċernati, imposti minn din il-leġiżlazzjoni sabiex tinkiseb l-awtorizzazzjoni għall-provvista ta' servizzi tas-saħħa, jistgħu jitqiesu li huma *assenjati* għall-istess servizzi. Fiċ-ċirkustanzi ta' dan il-każ, ma hijiex tant l-eżistenza ta' obbligu leġiżlattiv li hija importanti, iżda pjuttost il-fatt li, skont l-imsemmija leġiżlazzjoni, l-oġġetti u s-servizzi kkonċernati huma akkwistati sabiex jiġu assenjati għall-provvista tas-servizzi tas-saħħa [22].

26. Din il-konstatazzjoni tapplika wkoll meta – kif isostni r-rikorrent fil-kawża prinċipali u bla ħsara għal verifika mill-qorti tar-rinviju – ċerti servizzi mhux eżentati li huwa jipprovdi, filwaqt li huma suġġetti għall-VAT, huma kklassifikati bħala *servizzi tas-saħħa* u għalhekk jaqgħu taħt l-obbligu leġiżlattiv inkwistjoni. F'dan il-każ, l-ispejjeż għax-xiri tal-oġġetti u tas-servizzi inkwistjoni jistgħu jinqasmu bejn, minn naħa, is-servizzi tas-saħħa eżentati u, min-naħa l-oħra, is-servizzi tas-saħħa suġġetti għall-VAT u mnaqqsa prorata [23].

27. Min-naħa l-oħra, is-sitwazzjoni hija differenti fir-rigward tas-*servizzi addizzjonali*. Anki jekk jiġi preżunt li l-provvista ta' servizzi tas-saħħa tkun neċessarja sabiex ikunu jistgħu jiġu pprovduti dawn is-servizzi addizzjonali, nirrileva li, sa fejn l-obbligu impost mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali jidher li ġie kkonċepit biss għall-provvista tas-servizzi tas-saħħa u mhux tas-servizzi addizzjonali, ma jistax jiġi preżunt li l-oġġetti u s-servizzi li l-akkwist tagħhom huwa intaxxat huma assenjati għall-provvista ta' servizzi addizzjonali. Fil-fatt, ir-rabta bejn, minn naħa, l-oġġetti u s-servizzi tal-input u, min-naħa l-oħra, il-provvista tas-servizzi addizzjonali

[21] Ara l-punti 17 u 19 ta' dawn il-konklużjonijiet. Fil-fehma tiegħi, din il-konstatazzjoni hija wkoll konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja esposta fil-punt 20 ta' dawn il-konklużjonijiet.

[22] Fi kliem ieħor, peress li l-assenjazzjoni ta' dawn l-oġġetti u servizzi għas-servizzi tas-saħħa hija ddeterminata direttament mill-imsemmija leġiżlazzjoni skont l-użu (possibbli) tagħhom, jista' jiġi preżunt li l-imsemmija oġġetti u servizzi huma assenjati għall-attività kkonċernata.

[23] Fil-fatt, sa fejn l-oġġetti u s-servizzi li x-xiri tagħhom huwa intaxxat ma humiex marbuta mal-attivitajiet kollha pprovduti mir-rikorrent fil-kawża prinċipali, huwa dan tal-aħħar li għandu juri li dawn l-oġġetti jew dawn is-servizzi huma assenjati għas-servizzi tas-saħħa li huwa jipprovdi. F'dan ir-rigward, ir-regoli dwar l-oneru tal-prova, li jaqgħu taħt id-dritt nazzjonali konformement mal-prinċipju ta' awtonomija proċedurali, għandhom rwol determinanti, bla ħsara għall-prinċipji ta' ekwivalenza u ta' effettività. Fil-fatt, għalkemm dan l-oneru jaqa' inizjalment fuq il-persuna taxxabbli, li hija obbligata tipproduċi l-elementi li jippermettu li tiġi stabbilita rabta diretta u immedjata bejn l-ispejjeż tal-input li hija għandha l-intenzjoni li tnaqqas u l-assenjazzjoni tagħhom għat-tranżazzjonijiet suġġetti għall-VAT tal-output, l-eżistenza ta' obbligu regolamentari li jipprevedi huwa stess din l-assenjazzjoni tista' tkun biżżejjed sabiex l-oneru tal-prova jiġi ttrasferit lill-awtorità tat-taxxa.

tal-output ma hijiex suffiċjentement diretta u immedjata, li jimplika li l-ispejjeż sostnuti għall-akkwist ta' dawn l-oġġetti u ta' dawn is-servizzi ma jistgħux jiġu assimilati ma' spejjeż ġenerali unikament għaliex l-akkwist tagħhom huwa impost minn din il-leġiżlazzjoni nazzjonali [24].

28. Fi kwalunkwe każ, il-fatt li l-obbligu leġiżlattiv ma jippermettix, b'mod awtomatiku, li tiġi stabbilita rabta diretta u immedjata bejn it-tranżazzjonijiet tal-input intaxxati mil-leġiżlazzjoni nazzjonali inkwistjoni fil-kawża prinċipali u t-tranżazzjonijiet tal-output li jagħtu dritt għal tnaqqis tal-VAT ma jipprekludix li l-eżistenza ta' tali rabta tkun tista' tintwera, każ b'każ, skont il-prinċipji stabbiliti mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja msemmija fil-punti 16 sa 20 ta' dawn il-konklużjonijiet. Fil-fatt, sa fejn parti mill-oġġetti u mis-servizzi kontenzjużi hija neċessarja wkoll għall-provvista tas-servizzi addizzjonali, l-akkwist tagħhom għandu rabta diretta u immedjata ma' dawn l-attivitajiet, li jimplika li d-dritt għal tnaqqis jista' jiġi attribwit lilhom prorata. F'dan ir-rigward, inqis li l-element determinanti sabiex it-tranżazzjonijiet tal-output jagħtu dritt għal tnaqqis prorata tat-tranżazzjonijiet tal-input huwa, kuntrarjament għal dak li tidher li tissuġġerixxi l-qorti tar-rinviju, mhux l-użu effettiv jew regolari tal-oġġetti u tas-servizzi tal-input akkwistati, iżda pjuttost il-*possibbiltà* ta' dan l-użu [25].

29. Jidhirli li l-fondatezza tal-analiżi preċedenti hija iktar ċara ukoll jekk jittieħed inkunsiderazzjoni l-eżempju, invokat minn din il-qorti, tax-xiri ta' defibrillatur bħala tagħmir obbligatorju intiż għal diviżjoni ta' kura intensiva (u għalhekk għall-provvista ta' servizzi tas-saħħa).

30. Minn naħa, huwa ftit probabbli li defibrillatur jista' jitqies bħala element marbut mal-attività ekonomika kollha tar-rikorrent fil-kawża prinċipali. Fil-fatt, ir-rabta bejn ix-xiri ta' dan it-tagħmir u ċerti servizzi tal-output, bħat-twettiq ta' studji kliniċi jew il-provvista ta' stages lil tobba li jkunu qegħdin jieħdu taħriġ (servizzi addizzjonali), ma hijiex evidenti. Għalhekk, din ir-rabta ma tistax tiġi preżunta għas-servizzi li fl-ebda każ ma jeħtieġu l-użu ta' defibrillatur u li l-unika rabta tagħhom max-xiri ta' dan l-istrument hija limitata għall-fatt li dawn jistgħu jiġu pprovduti biss flimkien ma' attività li tista' teħtieġ l-użu ta' tali strument.

31. Min-naħa l-oħra, ma jistax jiġi eskluż li defibrillatur jista' jintuża fil-kuntest ta' interventi mediċi suġġetti għall-VAT, bħal fil-każ tad-dipartimenti tas-saħħa ġinekoloġika taħt anesteżija ġenerali li jissemmew mir-rikorrent fil-kawża prinċipali fl-osservazzjonijiet bil-miktub tiegħu. F'tali sitwazzjoni, minkejja li l-istess tagħmir huwa intiż li jintuża b'mod iktar regolari mid-diviżjoni ta' kura intensiva milli mid-dipartimenti ġinekoloġiċi, dan jista' madankollu jkun neċessarju f'dan it-tieni każ, bħala tagħmir li *jista'* jintuża jekk hemm bżonn, b'mod li teżisti rabta bejn l-akkwist tiegħu u l-attività eżerċitata [26]. Fil-fatt, hekk kif dan jirriżulta b'mod partikolari

[24] Fi kliem ieħor, kif il-Kummissjoni enfasizzat fl-osservazzjonijiet bil-miktub tagħha, is-sempliċi fatt li stabbiliment jista' jeżerċita l-attività prinċipali tiegħu (li tikkonsisti fit-twettiq ta' tranżazzjonijiet eżentati) biss minħabba l-akkwist ta' ċerti oġġetti u servizzi – u li barra minn hekk jista' jeżerċita attivitajiet relatati mat-twettiq ta' tranżazzjonijiet intaxxati – ma huwiex biżżejjed sabiex tintwera l-eżistenza ta' tali rabta.

[25] Barra minn hekk, f'dak li jirrigwarda l-metodi jew il-kriterji għat-tqassim tal-ispejjeż tal-input, fin-nuqqas ta' regoli espliċitament previsti fid-Direttiva dwar il-VAT, huma l-Istati Membri, li jsegwu l-istruzzjonijiet u l-metodi stabbiliti fl-Artikolu 173(2) kif ukoll fl-Artikoli 174 u 175 ta' din id-direttiva, li għandhom jiżguraw li t-tnaqqis tal-VAT tal-input imħallsa jkun awtorizzat biss prorata tal-ammont tat-tranżazzjonijiet li jagħtu dritt għal tnaqqis (ara, b'mod partikolari, f'dan is-sens, Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, b'mod partikolari p. 1124).

[26] Evidentement, f'tali ipoteżi, huwa r-rikorrent fil-kawża prinċipali li għandu juri li dan id-defibrillatur jista' tintuża fil-kuntest tal-attivitajiet tiegħu marbuta mas-saħħa.

mis-sentenza Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27], rabta bejn it-tranżazzjonijiet tal-input u dawk tal-output ma għandhiex tkun esklużiva u tista' tikkonċerna attivitajiet tal-input li jkunu ta' benefiċċju ukoll għal tranżazzjonijiet tal-output jew għal persuni oħra [28].

32. B'mod definittiv, jiena tal-fehma li l-Artikolu 173(1) tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jiġi interpretat fis-sens li l-ispejjeż sostnuti minn persuna taxxabbli għall-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, jikkostitwixxu tagħmir tekniku u materjali minimu għall-eżerċizzju ta' attivitajiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis tal-VAT (f'dan il-każ, servizzi tas-saħħa) ma jikkorrispondux, minħabba dan il-fatt biss, għal spejjeż ġenerali li jkollhom rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha ta' din il-persuna taxxabbli u li għalhekk jagħtu dritt għal tnaqqis prorata tal-VAT, inkluż għat-twettiq ta' tranżazzjoni li tagħti dritt għal tnaqqis li hija suġġetta għaż-żamma ta' awtorizzazzjoni li jitwettqu l-attivitajiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis, sakemm ma jintweriex li dawn l-oġġetti u dawn is-servizzi jkollhom rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-imsemmija persuna taxxabbli.

Konklużjoni

33. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tirrispondi kif ġej għad-domanda preliminari magħmula min-Nejvyšší správní soud (il-Qorti Amministrattiva Suprema, ir-Repubblika Ċeka):

L-Artikolu 173(1) tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE tat-28 ta' Novembru 2006 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud,

għandu jiġi interpretat fis-sens li:

l-ispejjeż sostnuti minn persuna taxxabbli għall-akkwist ta' oġġetti jew ta' servizzi li, skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali applikabbli, jikkostitwixxu tagħmir tekniku u materjali minimu għall-eżerċizzju ta' attivitajiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis tat-taxxa fuq il-valur miżjud (VAT) (f'dan il-każ, servizzi tas-saħħa) ma jikkorrispondux, minħabba dan il-fatt biss, għal spejjeż ġenerali li jkollhom rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha ta' din il-persuna taxxabbli u li għalhekk jagħtu dritt għal tnaqqis prorata tal-VAT, inkluż għat-twettiq ta' tranżazzjoni li tagħti dritt għal tnaqqis li hija suġġetta għaż-żamma ta' awtorizzazzjoni li jitwettqu l-attivitajiet li ma jagħtux dritt għal tnaqqis, sakemm ma jintweriex li dawn l-oġġetti u dawn is-servizzi jkollhom rabta diretta u immedjata mal-attività ekonomika kollha tal-imsemmija persuna taxxabbli.

[27] Ara s-sentenza tal-14 ta' Settembru 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, punt 40).

[28] F'dan il-każ, kumpannija tal-grupp Iberdrola kienet wettqet, minn naħa, permezz ta' kumpannija terza, xogħlijiet ta' riabilitazzjoni ta' stazzjon għall-ippumpjar ta' komun Bulgaru u, min-naħa l-oħra, ipproġettat li tibni proprjetajiet immobbli li setgħu jiġu konnessi ma' dan l-istess stazzjon għall-ippumpjar. Anki jekk dawn ix-xogħlijiet kienu wkoll ta' benefiċċju għall-komun ikkonċernat, il-Qorti tal-Ġustizzja madankollu rrikonoxxiet li dawn kienu wkoll, tal-inqas parzjalment, neċessarji għall-bżonnijiet tal-proprjetajiet immobbli mibnija minn din il-kumpannija, b'tali mod li dritt għal tnaqqis tal-ispejjeż tal-imsemmija xogħlijiet seta', tal-inqas prorata, jingħatalha fir-rigward tat-tranżazzjonijiet immobiljari tagħha inkwistjoni.