CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 25 septembrie 2025 [1]

Cauza C-513/24

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

[cerere de decizie preliminară formulată de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă)]

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Drept de deducere a TVA-ului – Articolul 173 alineatul (1) – Prorata de deducere – Noțiunea de «cheltuieli generale» – Dotare tehnică și materială minimă a unităților medicale care condiționează obținerea autorizației de furnizare a serviciilor de sănătate care nu dau drept de deducere, dar necesare pentru furnizarea serviciilor care dau drept de deducere”

Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară formulată de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) privește în esență interpretarea articolului 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) [2].

2. Această cerere se înscrie în cadrul unui litigiu între Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., spital din regiunea Boemia Centrală, Republica Cehă) (denumit în continuare „reclamantul din litigiul principal”), pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția de Soluționare a Contestațiilor în Materie Fiscală, Republica Cehă) (denumită în continuare „Direcția de Soluționare a Contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a TVA-ului în ceea ce privește serviciile legate de sănătate.

3. Mai precis, instanța de trimitere ridică problema dacă, în cadrul unor operațiuni care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, o persoană impozabilă poate deduce o parte din TVA-ul aferent achizițiilor de bunuri și de servicii care, în temeiul reglementării naționale

[1] Limba originală: franceza.

[2] JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

aplicabile, constituie dotarea minimă necesară pentru obținerea autorizației de a presta servicii care nu dau drept de deducere (și anume servicii de sănătate), prestare care este de asemenea necesară pentru exercitarea serviciilor care dau drept de deducere.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

4. Articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[…]

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător.”

5. Articolul 168 litera (a) din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă.”

6. Articolul 173 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Prorata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.”

Dreptul ceh

7. Articolul 1 alineatul (1) din vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (Ordinul nr. 92/2012 privind cerințele pentru dotarea minimă tehnică și materială a unităților medicale și punctelor de contact pentru îngrijirea la domiciliu) din 15 martie 2012 (denumit în continuare

„Ordinul nr. 92/2012”) [3], în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevede în esență că cerințele generale privind dotarea tehnică și materială minimă (denumită în continuare „dotarea tehnică și materială”) a unităților medicale sunt prevăzute în anexa la acest ordin.

8. Articolul 2 alineatul (1) din ordinul menționat are următorul cuprins:

„O unitate medicală în care un prestator de servicii de sănătate (denumit în continuare «prestatorul») este autorizat să furnizeze servicii de sănătate la data intrării în vigoare a prezentului ordin trebuie să fie dotat din punct de vedere tehnic și material în conformitate cu prezentul ordin. […]”

9. Anexele la același ordin cuprind mai multe sute de elemente de dotări tehnice și materiale de care trebuie să dispună diferite tipuri de unități medicale. Printre aceste elemente figurează în special cerințe referitoare la încăperi (sală de consultații, sală de așteptare, toalete pentru pacienți, zone de depozitare), la dotările din aceste încăperi (fotolii, chiuvete, dulapuri, scaune, mese), la instrumente (stetoscop, lupă), la dotările simple (tonometru, cântar, glucometru), precum și la echipamente mai complexe (electrocardiograf, ecograf, laringostroboscop, aparate de monitorizare a funcțiilor vitale).

Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

10. Reclamantul din litigiul principal este un spital situat în Republica Cehă, a cărui activitate economică principală constă în furnizarea de servicii de sănătate care nu dau drept de deducere a TVA-ului (denumite în continuare „serviciile de sănătate”), furnizând totodată și alte servicii care dau drept de deducere (denumite în continuare „serviciile suplimentare”) [4]. Potrivit reglementării naționale aplicabile (și anume Ordinul nr. 92/2012), pentru a putea furniza servicii de sănătate, acest reclamant este condiționat de obținerea unei autorizații pentru fiecare domeniu specific al îngrijirilor medicale și, în vederea obținerii acestei autorizații, trebuie să garanteze prezența unor dotări minime.

11. La 18 ianuarie 2019, reclamantul menționat a depus o declarație fiscală suplimentară pentru luna decembrie 2016, în cadrul căreia și-a exercitat dreptul de deducere parțială (prorata) a TVA-ului în cuantum de 4 176 327 de coroane cehe (CZK) (aproximativ 164 500 de euro). La 5 februarie 2021, administrația fiscală i-a emis o decizie de rectificare a impunerii, prin care a aprobat o parte din deducerea reclamată, excluzând în același timp din aceasta suma de 3 287 723 CZK (aproximativ 129 500 de euro), care corespunde unor prestații pentru furnizarea de servicii de sănătate.

12. În urma contestației sale formulate împotriva acestei decizii de rectificare a impunerii, admisă în parte prin decizia Direcției de Soluționare a Contestațiilor, și a unei acțiuni în justiție introduse împotriva acestei decizii, care a fost respinsă de Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga,

[3] 36/2012 Sb.

[4] Printre aceste servicii figurează în special studii clinice privind efectele medicamentelor, cazarea persoanelor care însoțesc pacienții, servicii suplimentare pentru pacienții spitalizați, stagii pentru medici, un serviciu de sterilizare a instrumentelor pentru terți, radiografii, ecografii și examinări veterinare. Reclamantul din litigiul principal a precizat în observațiile sale scrise că activitățile sale ar trebui împărțite mai degrabă în trei categorii: în primul rând, serviciile de sănătate care au ca scop protecția sănătății (scutite de TVA), apoi serviciile de sănătate care au un alt scop decât protecția sănătății (supuse TVA-ului) și, în sfârșit, celelalte servicii.

Republica Cehă)[5], același reclamant a formulat recurs la Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă), care a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 173 alineatul (1) din [Directiva TVA] trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care realizarea unei operațiuni care dă drept de deducere este condiționată de deținerea unei autorizații de desfășurare a unor activități care nu dau drept de deducere (în speță servicii de sănătate), bunurile și serviciile auxiliare care, în temeiul legislației naționale, constituie dotare tehnică și materială minimă a unităților sanitare și sunt o condiție prealabilă pentru furnizarea de servicii de sănătate constituie cheltuieli generale (indirecte) legate în mod direct și imediat de întreaga activitate economică a persoanei impozabile și, prin urmare, dau dreptul de deducere prorata a taxei?”

13. Reclamantul din litigiul principal, guvernul ceh și Comisia Europeană au depus observații scrise la Curte. Aceste părți, precum și Direcția de Soluționare a Contestațiilor au formulat de asemenea observații orale în ședința de audiere a pledoariilor care a avut loc la 12 iunie 2025.

Analiză

14. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență Curții să stabilească dacă, în cadrul unor operațiuni care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, o persoană impozabilă poate deduce o parte din TVA-ul aferent achiziționării de bunuri și de servicii care, în temeiul reglementării naționale aplicabile, constituie dotarea minimă necesară pentru obținerea autorizației de a presta servicii care nu dau drept de deducere (și anume servicii de sănătate), prestarea acestor servicii fiind de asemenea necesară pentru exercitarea serviciilor care dau drept de deducere (și anume servicii suplimentare).

15. În ceea ce privește bunurile și serviciile furnizate pentru a realiza atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA-ului, articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA prevede în esență că deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții și că prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile economice efectuate de persoana impozabilă, urmând metodologia prevăzută la articolele 174 și 175 din această directivă.

[5] Această instanță a respins acțiunea pentru motivul că nu era necesar să se considere drept cheltuieli generale costurile tuturor dotărilor materiale și tehnice de care spitalele trebuie să dispună pentru a asigura funcționarea lor, precum și prestarea tuturor serviciilor lor (îngrijiri medicale și servicii impozabile), ci numai costurile care asigură funcționarea normală a spitalului în discuție în litigiul principal și care, cel puțin într-o anumită măsură, au fost efectiv suportate pentru prestarea de servicii care nu sunt scutite.

16. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru ca un drept de deducere [6] să îi fie recunoscut unei persoane impozabile [7], este necesar, în principiu, să existe o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achiziției de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca cheltuielile efectuate pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau drept de deducere [8].

17. Totuși, un drept de deducere este de asemenea admis, chiar și în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau drept de deducere, atunci când costurile bunurilor sau ale serviciilor în cauză fac parte din *cheltuielile generale* ale acestei persoane impozabile și sunt, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile [9]. În schimb, în cazul în care bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă au legătură cu operațiuni scutite sau nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte [10].

18. Prin urmare, existența dreptului de deducere este determinată în funcție de operațiunile în aval cărora le sunt afectate operațiunile în amonte [11] și, atunci când activitatea economică a persoanei impozabile constă atât în operațiuni taxabile, cât și în operațiuni scutite de TVA, trebuie să se aplice cheltuielilor generale ale acesteia regimul de deducere prevăzut la articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA [12].

19. În plus, Curtea a precizat că existența unor legături între operațiuni trebuie apreciată având în vedere *conținutul obiectiv* al acestora. Mai precis, este important să se țină seama de toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în discuție și să se ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. În acest sens, trebuie să se țină seama de *utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor* achiziționate de persoana impozabilă și de *cauza exclusivă a operațiunii* în discuție, aceasta din urmă trebuind să fie considerată un criteriu de determinare a conținutului obiectiv [13].

6 Acest drept face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercită imediat pentru toate taxele aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează în acest mod neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 4 octombrie 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, denumită în continuare „Hotărârea Voestalpine Giesserei Linz”, EU:C:2024:866, punctele 16 și 17, precum și jurisprudența citată).

7 Din articolul 168 din Directiva TVA reiese că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie îndeplinite două condiții: în primul rând, persoana interesată trebuie să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei directive; în al doilea rând, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și, în amonte, aceste bunuri trebuie să fie livrate sau aceste servicii trebuie să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea Hotărârea Voestalpine Giesserei Linz, punctul 19 și jurisprudența citată).

8 A se vedea Hotărârea Voestalpine Giesserei Linz (punctul 20 și jurisprudența citată).

9 A se vedea Hotărârea Voestalpine Giesserei Linz (punctul 21 și jurisprudența citată).

10 A se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat) (C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 48 și jurisprudența citată).

11 Existența unei legături directe și imediate presupune că costul prestărilor în amonte este încorporat în prețul anumitor operațiuni în aval sau, respectiv, în prețul bunurilor sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă în cadrul activităților sale economice (a se vedea Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctul 33 și jurisprudența citată).

12 A se vedea punctul 15 din prezentele concluzii.

13 A se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat) (C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 49 și jurisprudența citată).

20. În această privință, existența unei obligații legale de a achiziționa bunuri sau servicii nu a fost considerată, în sine, de Curte ca fiind un element decisiv sau pertinent în cadrul aprecierii legăturii directe și imediate dintre această achiziție și operațiunile în aval care dau drept de deducere a TVA-ului sau întreaga activitate economică a persoanei impozabile. De exemplu, în Hotărârea Portugal Telecom [14], Curtea a considerat că dreptul de deducere a integralității TVA-ului achitat în amonte nu poate fi limitat pentru simplul motiv că reglementarea națională califică operațiunile impozitate drept accesorii față de activitatea lor principală [15], în timp ce, în Hotărârea Becker [16], aceasta a apreciat că împrejurarea că dreptul civil național obligă o întreprindere să suporte cheltuielile legate de apărarea, în materie penală, a intereselor organelor sale este lipsită de relevanță pentru calificarea operațiunilor legate de această apărare [17]. Desigur, în Hotărârea PPG Holdings [18], examinând posibilitatea de a deduce costul rezultat din achiziționarea de prestații furnizate pentru a asigura funcționarea unui fond de pensii, Curtea a menționat existența unei obligații legale a întreprinderii holding impozabile de a constitui acest fond de pensii pentru angajații întreprinderilor sale. Totuși, în opinia noastră, această obligație legală nu a jucat un rol decisiv în aprecierea Curții, care a precizat că astfel de costuri erau deductibile *în măsura în care făceau parte din cheltuielile generale* ale întreprinderii în cauză [19].

21. În speță, în conformitate cu reglementarea națională în discuție în litigiul principal, pe de o parte, pentru a dispune de o autorizație în vederea furnizării de servicii de sănătate, unitățile trebuie să îndeplinească cerințe tehnice și materiale minime, ceea ce impune achiziționarea, repararea, revizia și întreținerea echipamentelor necesare în acest scop [20], și, pe de altă parte, pentru a putea asigura servicii suplimentare, aceste unități trebuie să îndeplinească condițiile necesare pentru prestarea serviciilor de sănătate.

22. Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica, în conformitate cu jurisprudența Curții amintită la punctele 16 și 17 din prezentele concluzii, dacă, în lipsa unei legături directe și imediate între serviciile achiziționate în amonte și operațiunile în aval care dau drept de deducere, primele fac parte din cheltuielile generale ale reclamantului din litigiul principal, astfel încât trebuie considerate elemente constitutive ale prețului bunurilor sau al serviciilor pe care acesta le furnizează. Acestea fiind precizate, pentru ca instanța menționată să se poată pronunța în mod definitiv cu privire la acest aspect efectuând o apreciere a faptelor din litigiul principal, revine Curții sarcina de a-i furniza indicații utile în această privință.

[14] Hotărârea din 6 septembrie 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 45).

[15] În speță, era vorba despre servicii achiziționate de Portugal Telecom, o societate holding, de la consultanți în regim TVA și facturate filialelor sale. Totuși, împrejurările acestei din urmă cauze se deosebesc de cele care fac obiectul prezentului litigiu, întrucât reglementarea națională în discuție nu privea *impozitarea* unor operațiuni de achiziție, ci doar *calificarea* acestora.

[16] Hotărârea din 21 februarie 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 32).

[17] În speță era vorba despre achiziționarea de către domnul Becker, administrator și asociat principal al unei întreprinderi cu răspundere limitată, a unor servicii avocațiale legate de inițierea unei anchete penale împotriva sa, precum și împotriva unui alt administrator pentru corupție sau complicitate în cadrul unei proceduri de cerere de ofertă.

[18] Hotărârea din 18 iulie 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, punctul 25).

[19] Din motive de exhaustivitate, considerăm oportun să reproducem acest din urmă punct, potrivit căruia, „[c]onstituind fondul, PPG a respectat o obligație legală care îi revenea în calitate de angajator și, în măsura în care costurile serviciilor achiziționate de PPG în acest cadru fac parte din cheltuielile sale generale, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, acestea reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului produselor PPG”.

[20] Astfel cum s-a arătat în decizia de trimitere, Ordinul nr. 92/2012 prevede la articolul 1 alineatul (1) cerințe generale referitoare la dotarea *unităților medicale*, iar la alineatul (2) litera (c) al acestuia, cerințe suplimentare privind dotarea *unităților medicale spitalicești*. În plus, anexele la acest ordin descriu cerințele referitoare la dotarea diferitelor tipuri de instituții medicale și a serviciilor acestora.

23. Cu titlu introductiv, observăm că legătura evidențiată de instanța respectivă în decizia sa de trimitere nu privește o *legătură comercială* între operațiunile în amonte și cele în aval, ci o *legătură juridică*, și anume obligația, pe care reglementarea națională în discuție o impune reclamantului din litigiul principal, de a achiziționa un anumit număr de bunuri și de servicii pentru a putea presta serviciile de sănătate și, indirect, serviciile suplimentare.

24. În această privință, apreciem că simpla existență a unei obligații juridice de achiziționare nu constituie un element suficient pentru ca aceasta să poată stabili o legătură directă și imediată cu întreaga activitate economică a persoanei impozabile, având în vedere jurisprudența Curții potrivit căreia această legătură trebuie apreciată în raport cu *conținutul obiectiv* al operațiunilor în cauză [21].

25. Totuși, reglementarea națională în discuție în litigiul principal constituie un element, printre altele, care trebuie luat în considerare la aprecierea acestei legături directe și imediate, astfel încât cheltuielile pentru achiziționarea bunurilor și a serviciilor în cauză, impuse de reglementarea respectivă pentru a obține autorizația de a furniza servicii de sănătate, ar putea fi considerate ca fiind *afectate* acelorași servicii. În împrejurările speței, nu prezintă importanță atât existența unei obligații legale, ci mai degrabă faptul că, în temeiul reglementării menționate, bunurile și serviciile în cauză sunt achiziționate pentru a fi afectate prestării de servicii de sănătate [22].

26. Această constatare se aplică și atunci când – așa cum arată reclamantul din litigiul principal și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere – anumite servicii nescutite pe care el le furnizează, deși sunt supuse TVA-ului, sunt calificate drept *servicii de sănătate* și intră astfel sub incidența obligației legale în discuție. În acest caz, cheltuielile pentru achiziționarea bunurilor și a serviciilor în cauză vor putea fi repartizate între, pe de o parte, serviciile de sănătate scutite și, pe de altă parte, serviciile de sănătate supuse TVA-ului și deduse prorata [23].

27. În schimb, situația este diferită în ceea ce privește *serviciile suplimentare*. Chiar presupunând că prestarea serviciilor de sănătate este necesară pentru a putea furniza aceste servicii suplimentare, arătăm că, în măsura în care obligația impusă de reglementarea națională în discuție în litigiul principal pare să fie concepută numai în vederea furnizării serviciilor de sănătate, iar nu a serviciilor suplimentare, nu se poate prezuma că bunurile și serviciile a căror achiziționare este impusă sunt afectate prestării serviciilor suplimentare. Astfel, legătura dintre, pe de o parte, bunurile și serviciile în amonte și, pe de altă parte, prestarea de servicii suplimentare în aval nu este suficient de directă și de imediată, ceea ce implică faptul că cheltuielile efectuate pentru achiziționarea acestor bunuri și servicii nu pot fi asimilate unor cheltuieli generale pentru simplul motiv că achiziționarea lor este impusă de această reglementare națională [24].

[21] A se vedea punctele 17 și 19 din prezentele concluzii. Această constatare este, în opinia noastră, de asemenea în concordanță cu jurisprudența Curții expusă la punctul 20 din prezentele concluzii.

[22] Cu alte cuvinte, întrucât afectarea acestor bunuri și servicii serviciilor de sănătate este determinată în mod direct de reglementarea menționată în funcție de (posibila) lor utilizare, s-ar putea prezuma că bunurile și serviciile respective sunt afectate activității în cauză.

[23] Astfel, în măsura în care bunurile și serviciile a căror achiziționare este impusă nu sunt legate de toate activitățile prestate de reclamantul din litigiul principal, acestuia îi va reveni sarcina de a demonstra că bunurile sau serviciile respective sunt afectate serviciilor de sănătate pe care le prestează. În această privință, normele referitoare la sarcina probei, care țin de dreptul național, în conformitate cu principiul autonomiei procedurale, au un rol determinant, fără a aduce atingere principiilor echivalenței și efectivității. Astfel, deși această sarcină revine inițial persoanei impozabile, care este obligată să prezinte elementele care permit să se stabilească o legătură directă și imediată între cheltuielile în amonte pe care intenționează să le deducă și afectarea lor operațiunilor supuse TVA-ului în aval, existența unei obligații legale care prevede ea însăși această afectare ar putea fi suficientă pentru a transfera sarcina probei administrației fiscale.

[24] Altfel spus, așa cum a subliniat Comisia în observațiile sale scrise, simpla împrejurare că o unitate nu își poate desfășura activitatea principală (care constă în realizarea de operațiuni scutite) decât în urma achiziționării anumitor bunuri și servicii – și că, în plus, poate desfășura activități legate de realizarea unor operațiuni taxabile – nu este suficientă pentru a demonstra existența unei asemenea legături.

28. În orice caz, faptul că obligația legală nu permite, în mod automat, să se stabilească o legătură directă și imediată între operațiunile impuse în amonte de reglementarea națională în discuție în litigiul principal și operațiunile în aval care dau drept de deducere a TVA-ului nu împiedică posibilitatea demonstrării existenței unei asemenea legături, de la caz la caz, potrivit principiilor enunțate de jurisprudența Curții menționată la punctele 16-20 din prezentele concluzii. Astfel, în măsura în care o parte din bunurile și serviciile în litigiu este de asemenea necesară pentru furnizarea serviciilor suplimentare, achiziționarea lor prezintă o legătură directă și imediată cu aceste activități, ceea ce implică faptul că dreptul de deducere poate fi atribuit proporțional acestora. În această privință, considerăm că elementul determinant pentru ca operațiunile în aval să dea dreptul la o deducere prorata a operațiunilor în amonte nu este, contrar a ceea ce pare să sugereze instanța de trimitere, utilizarea efectivă sau legală a bunurilor și a serviciilor achiziționate în amonte, ci mai degrabă *posibilitatea* acestei utilizări [25].

29. Temeinicia analizei de mai sus ni se pare cu atât mai clară dacă se ia în considerare exemplul, evocat de această instanță, al achiziționării unui defibrilator ca dotare obligatorie destinată unei unități de terapie intensivă (și, așadar, pentru prestarea de servicii de sănătate).

30. Pe de o parte, este foarte puțin probabil ca un defibrilator să poată fi considerat un element legat de întreaga activitate economică a reclamantului din litigiul principal. Astfel, legătura dintre achiziționarea acestui echipament și anumite prestații în aval, precum realizarea de studii clinice sau furnizarea de stagii medicilor stagiari (servicii suplimentare), nu este evidentă. Prin urmare, această legătură nu poate fi prezumată pentru serviciile care nu necesită în niciun caz utilizarea unui defibrilator și al căror unic raport cu achiziționarea acestui instrument se limitează la faptul că ele pot fi furnizate numai în combinație cu o activitate care poate necesita utilizarea unui asemenea instrument.

31. Pe de altă parte, nu se poate exclude posibilitatea ca un defibrilator să fie utilizat în cadrul unor intervenții medicale supuse TVA-ului, precum în cazul serviciilor de sănătate ginecologice sub anestezie generală care sunt menționate de reclamantul din litigiul principal în observațiile sale scrise. Într-o asemenea situație, deși același echipament este destinat să fie utilizat în mod mai regulat de unitatea de terapie intensivă decât de serviciile ginecologice, acesta ar putea totuși să fie necesar în acest al doilea caz, ca echipament ce *poate* fi utilizat dacă este nevoie, așa încât există o legătură între achiziționarea sa și activitatea exercitată [26]. Astfel, după cum reiese printre altele din Hotărârea Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments [27], o legătură între operațiunile în amonte și cele în aval nu trebuie să fie exclusivă și poate privi activități în amonte de care beneficiază de asemenea alte operațiuni în aval sau alte persoane [28].

[25] Pe de altă parte, în ceea ce privește metodele sau criteriile de repartizare a cheltuielilor în amonte, în lipsa unor norme prevăzute explicit în Directiva TVA, revine statelor membre, potrivit instrucțiunilor și metodelor prevăzute la articolul 173 alineatul (2), precum și la articolele 174 și 175 din această directivă, sarcina de a se asigura că deducerea TVA-ului achitat în amonte nu este autorizată decât proporțional cu valoarea operațiunilor care dau drept de deducere (în acest sens, a se vedea printre altele Terra, B., Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, *IBFD*, 2024, în special p. 1124).

[26] În mod evident, într-o asemenea ipoteză, revine reclamantului din litigiul principal sarcina de a demonstra că acest defibrilator poate fi utilizat în cadrul activităților sale legate de sănătate.

[27] A se vedea Hotărârea din 14 septembrie 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 40).

[28] În speță, o societate a grupului Iberdrola realizase, pe de o parte, prin intermediul unei societăți terțe, lucrări de reabilitare a unei stații de pompare dintr-o comună bulgară și, pe de altă parte, intenționase să construiască imobile care puteau fi racordate la aceeași stație de pompare. Chiar dacă de aceste lucrări beneficiase și comuna în cauză, Curtea a recunoscut totuși că ele erau de asemenea, cel puțin în parte, necesare pentru imobilele construite de această societate, astfel încât un drept de deducere a costurilor lucrărilor menționate putea să îi fie acordat, cel puțin prorata, în privința operațiunilor sale imobiliare în cauză.

32. În definitiv, considerăm că articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că costurile suportate de o persoană impozabilă pentru achiziționarea de bunuri sau de servicii care, în temeiul reglementării naționale aplicabile, constituie o dotare tehnică și materială minimă pentru desfășurarea unor activități care nu dau dreptul de deducere a TVA-ului (în speță servicii de sănătate) nu corespund, numai pentru acest motiv, unor cheltuieli generale care au o legătură directă și imediată cu întreaga activitate economică a acestei persoane impozabile și care dau, așadar, dreptul de deducere prorata a TVA-ului, inclusiv pentru realizarea unei operațiuni care dă drept de deducere și care este condiționată de deținerea unei autorizații pentru efectuarea activităților care nu dau drept de deducere, cu excepția cazului în care se demonstrează că aceste bunuri și aceste servicii au o legătură directă și imediată cu întreaga activitate economică a persoanei impozabile menționate.

Concluzie

33. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă) după cum urmează:

Articolul 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretat în sensul că

costurile suportate de o persoană impozabilă pentru achiziționarea de bunuri sau de servicii care, în temeiul reglementării naționale aplicabile, constituie o dotare tehnică și materială minimă pentru desfășurarea unor activități care nu dau dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) (în speță servicii de sănătate) nu corespund, numai pentru acest motiv, unor cheltuieli generale care au o legătură directă și imediată cu întreaga activitate economică a acestei persoane impozabile și care dau, așadar, dreptul de deducere prorata a TVA-ului, inclusiv pentru realizarea unei operațiuni care dă drept de deducere și care este condiționată de deținerea unei autorizații pentru efectuarea activităților care nu dau drept de deducere, cu excepția cazului în care se demonstrează că aceste bunuri și aceste servicii au o legătură directă și imediată cu întreaga activitate economică a persoanei impozabile menționate.