

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-513 din 2024, Oblastní nemocnice Kolín. Deducerea TVA de la achiziții prin prorată când bunurile cumpărate sunt destinate atât pentru activități cu drept de deducere cât și pentru activități ce nu permit deducerea.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

19 martie 2026

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Dreptul de deducere a TVA-ului – Articolul 173 alineatul (1) – Prorata de deducere – Cheltuieli care fac parte din cheltuielile generale ale unei persoane impozabile – Echipament tehnic și material minim al unităților medicale care condiționează obținerea autorizației de a presta servicii medicale care nu dau drept de deducere – Servicii necesare pentru furnizarea serviciilor care dau dreptul de deducere ”

În cauza C-513/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 15 iulie 2024, primită de Curte la 23 iulie 2024, în procedura

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

împotriva

Odvolací finanční ředitelství,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna K. Jürimäe, președintă de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a doua, domniile F. Schalin (raportor), M. Gavalec și Z. Csehi, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 iunie 2025,

luând în considerare observațiile prezentate:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Oblastní nemocnice Kolín, a.s., nemocnice Středočeského kraje, de M. Bohuslav și J. Procházková, advokáti;
 - pentru Odvolací finanční ředitelství, de V. Mertová;
 - pentru guvernul ceh, de L. Březinová, M. Smolek și J. Vláčil, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de M. Herold și J. Hradil, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 septembrie 2025, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Oblastní nemocnice Kolín, a.s., nemocnice Středočeského kraje (spital din regiunea Boemia Centrală, Kolín, societate pe acțiuni, Republica Cehă) (denumită în continuare „Nemocnice Kolín”), pe de o parte, și Odvolací finanční ředitelství (Direcția de Soluționare a Contestațiilor în Materie Fiscală, Republica Cehă), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„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”.

- 4 Articolul 173 alineatul (1) din această directivă are următorul cuprins:

„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

- 5 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 referitoare la echipamentul tehnic și material minim al unităților medicale și al punctelor de contact pentru îngrijirea la domiciliu) (denumit în continuare „Ordinul nr. 92/2012”), în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevede în esență că cerințele generale referitoare la echipamentul tehnic și material minim (denumit în continuare „echipamentele tehnice și materiale”) ale unităților medicale figurează în anexa la acest ordin.
- 6 Partea II din anexa nr. 4 la Ordinul nr. 92/2012, intitulată „Cerințe speciale”, prevede la punctul 2.1 că orice unitate de terapie intensivă pentru adulți trebuie, printre altele, să fie dotată cu un defibrilator.
- 7 Anexele la acest ordin menționează mai multe sute de elemente de echipamente tehnice și materiale de care trebuie să dispună diferitele 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) și la echipamentele mai complexe (ECG, ecograf, laringostroboscop, aparate de monitorizare a funcțiilor vitale).

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 8 Nemocnice Kolín este un spital a cărui activitate economică principală constă în prestarea de servicii medicale care nu dau drept de deducere a TVA-ului. În plus, acesta furnizează alte servicii care dau drept de deducere a TVA-ului (denumite în continuare „servicii suplimentare”), printre care în special studii clinice privind efectele medicamentelor, cazarea persoanelor care însoțesc pacienții, stagii pentru medici, un serviciu de sterilizare a instrumentelor pentru terți, cursuri prenatale sau radiografii, ecografiile și examinări veterinare.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 9 La 18 ianuarie 2019, Nemocnice Kolín a depus o declarație fiscală suplimentară pentru luna decembrie 2016 în care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului, calculat prorata, în cuantum de 4 176 327 de coroane cehe (CZK) (aproximativ 164 500 de euro). La 5 februarie 2021, Finanční úřad pro Středočeský kraj (Administrația fiscală din Boemia Centrală, Republica Cehă) a emis o decizie de rectificare prin care a admis o parte din această deducere. Totuși, această administrație a concluzionat că Nemocnice Kolín nu demonstrase temeinicia dreptului de deducere a TVA-ului în cuantum de 3 287 723 CZK (aproximativ 129 500 de euro), în măsura în care prestațiile primite în raport cu această sumă erau destinate și utilizate în principal pentru prestarea de servicii de sănătate, cu alte cuvinte pentru operațiuni care nu dau drept de deducere.
- 10 Întrucât contestația introdusă de acesta împotriva acestei decizii de rectificare la Direcția de Soluționare a Contestațiilor în Materie Fiscală nu a fost admisă decât în parte, Nemocnice Kolín a sesizat Krajský soud v Praze (Curtea Regională din Praga, Republica Cehă) cu o acțiune în justiție. Prin hotărârea din 25 februarie 2022, această instanță a respins acțiunea pentru motivul că nu era necesar să se considere ca fiind cheltuieli generale costurile tuturor echipamentelor tehnice și materiale de care unitățile medicale trebuiau să dispună pentru a asigura funcționarea lor și furnizarea tuturor serviciilor lor (asistență medicală și servicii suplimentare). Astfel, aceste echipamente tehnice și materiale nu ar fi elemente constitutive ale prețului bunurilor sau al serviciilor care dau drept de deducere a TVA-ului. În consecință, instanța menționată a apreciat că costurile echipamentelor tehnice și materiale menționate nu puteau fi deduse cu TVA-ul datorat prorata în raport cu utilizarea lor.
- 11 Ulterior, Nemocnice Kolín a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), care este instanța de trimitere. Acesta arată că cheltuielile legate de echipamentele tehnice și materiale constituie cheltuieli generale. Astfel, pentru a putea furniza serviciile suplimentare, acesta ar trebui să dispună de o autorizație de a furniza servicii de sănătate. Or, în conformitate cu Ordinul nr. 92/2012, pentru a dispune de o astfel de autorizație, unitățile medicale ar trebui să îndeplinească cerințe tehnice și materiale minime. Ar rezulta că achiziționarea, repararea, revizia și întreținerea acestor echipamente ar fi necesare pentru furnizarea serviciilor suplimentare.
- 12 Instanța de trimitere arată că teza potrivit căreia cheltuielile impuse prin Decretul nr. 92/2012 ar fi cheltuieli generale este susținută de faptul că este evident că, în lipsa acestor cheltuieli, Nemocnice Kolín nu ar fi autorizat să furnizeze servicii de sănătate și, prin urmare, nu ar putea furniza serviciile suplimentare. Totuși, această instanță arată în esență că Decretul nr. 92/2012 privește numai furnizarea de prestații de sănătate, iar nu toate serviciile care pot fi furnizate de un spital, precum

activității de cercetare sau de învățământ. Prin urmare, aceasta urmărește să afle dacă legătura stabilită prin acest ordin, între operațiunile în amonte și cele în aval, este suficient de directă și de imediată.

- 13 În aceste împrejurări, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) 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?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 14 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că cheltuielile efectuate pentru achiziționarea de bunuri și de servicii impuse de o reglementare națională pentru furnizarea de prestații de sănătate care nu dau drept de deducere, dar care sunt utilizate și pentru exercitarea unor prestații care dau drept de deducere constituie, numai ca urmare a acestei cerințe normative, cheltuieli generale care dau dreptul la o deducere prorata.
- 15 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și nu poate, în principiu, să fie limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor urmărește, astfel, să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează 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. În măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate în momentul dobândirii unui bun sau a unui serviciu, utilizează acest bun sau acest serviciu în scopul operațiunilor sale taxabile, ea este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctele 25-27, și Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctul 23).

- 16 Din articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA reiese că, în cazul în care o persoană impozabilă utilizează bunuri și servicii pentru a realiza atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, 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.
- 17 Potrivit jurisprudenței Curții, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 23, și Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28).
- 18 Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, 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 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 le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile [Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 24, și Hotărârea din 13 iunie 2024, C (Administratori și lichidatori judicari), C-696/22, EU:C:2024:499, punctul 87].
- 19 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 [Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 30, și 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].

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 20 În plus, Curtea a precizat că existența unor legături între operațiuni trebuie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al acestora. Mai exact, revine administrațiilor fiscale și instanțelor naționale obligația să țină seama de toate împrejurările în care s-au desfășurat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. În acest sens, s-a statuat că se poate ține seama de utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor achiziționate în amonte de persoana impozabilă și de cauza exclusivă a acestei achiziții [a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 31, Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctul 34, precum și Hotărârea din 13 iunie 2024, C (Administratori și lichidatori judiciari), C-696/22, EU:C:2024:499, punctul 89].
- 21 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că, în conformitate cu Ordinul nr. 92/2012, Nemocnice Kolín trebuie să dispună de echipamente tehnice și materiale pentru a obține o autorizație în vederea furnizării de prestații de sănătate. Această unitate trebuie de asemenea să îndeplinească condițiile impuse pentru furnizarea unor astfel de prestații pentru a putea furniza servicii suplimentare supuse TVA-ului.
- 22 În acest context, instanța de trimitere urmărește în special să afle dacă o legătură directă și imediată între cumpărarea de bunuri în amonte și ansamblul activității economice a persoanei impozabile poate fi stabilită pentru motivul că cumpărarea acestor bunuri decurge dintr-o obligație normativă care revine persoanei impozabile.
- 23 Cu toate acestea, ținând seama de considerațiile care precedă, precum și de punctele 20, 24 și 25 din concluziile domnului avocat general, este necesar să se considere că existența unei obligații normative de cumpărare de bunuri sau de servicii nu poate, ca atare, să fie suficientă pentru a stabili existența unei legături directe și imediate între această achiziție și operațiunile în aval care dau drept de deducere a TVA-ului sau ansamblul activității economice a persoanei impozabile. În plus, având în vedere regimul obiectiv al TVA-ului instituit de sistemul comun al TVA-ului, este determinantă numai relația obiectivă dintre operațiunile în amonte și cele în aval sau ansamblul activității economice a persoanei impozabile, în caz contrar fiind repusă în mod grav în discuție aplicarea uniformă a dreptului Uniunii în materie (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punctul 32).
- 24 În aceste condiții, existența unei asemenea obligații poate fi luată în considerare la aprecierea tuturor împrejurărilor relevante menționate la punctul 20 din prezenta hotărâre.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 25 Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia, în lumina tuturor acestor împrejurări, pentru fiecare dintre echipamentele tehnice și materiale achiziționate în amonte, dacă acesta are o legătură directă și imediată cu o operațiune efectuată în aval de Nemocnice Kolín care dă naștere dreptului de deducere sau, în caz contrar, cu ansamblul activității economice a Nemocnice Kolín, cu titlu de cheltuieli generale [a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctul 38, și 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 51].
- 26 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a situației de fapt din cauză este de competența instanței naționale. Totuși, pentru a oferi acesteia un răspuns util, Curtea poate, într-un spirit de cooperare cu instanțele naționale, să îi furnizeze toate indicațiile pe care le consideră necesare (a se vedea Hotărârea din 21 martie 1985, Celestri & C., 172/84, EU:C:1985:137, punctul 12, Hotărârea din 1 iulie 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, punctul 30, și Hotărârea din 30 mai 2024, Amazon Services Europe, C-665/22, EU:C:2024:435, punctul 40).
- 27 În speță, din elementele dosarului de care dispune Curtea reiese că Nemocnice Kolín efectuează, pe de o parte, prestații de sănătate. Potrivit informațiilor furnizate de instanța de trimitere, toate aceste prestații sunt scutite de TVA. Cu toate acestea, Nemocnice Kolín a susținut în fața Curții că unele dintre prestațiile menționate, precum o întrerupere voluntară a sarcinii, pot fi de asemenea supuse TVA-ului. Pe de altă parte, Nemocnice Kolín efectuează prestații suplimentare, care sunt supuse TVA-ului.
- 28 În primul rând, trebuie subliniat că revine instanței de trimitere sarcina de a verifica, pentru fiecare dintre echipamentele tehnice și materiale în discuție în litigiul principal, dacă achiziționarea acestor echipamente are o legătură directă și imediată cu una sau cu mai multe activități în aval. În acest scop, conform jurisprudenței citate la punctul 20 din prezenta hotărâre, instanța menționată poate în special să țină seama de utilizarea efectivă a acestor echipamente, precum și, după cum arată domnul avocat general la punctul 25 din concluzii, de afectarea echipamentelor menționate.
- 29 În această privință, este necesar să se observe, astfel cum a procedat domnul avocat general la punctul 27 din concluzii, că, având în vedere constatările efectuate de instanța de trimitere și fără a aduce atingere aprecierilor care îi revin acesteia, echipamentele materiale și tehnice par, la prima vedere, să fie afectate prestării de servicii de sănătate, iar nu prestării de servicii suplimentare.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 30 În ceea ce privește prestațiile de sănătate, trebuie precizat că, deși rezultă, la finalul aprecierii menționate la punctul 28 din prezenta hotărâre, că anumite echipamente materiale și tehnice în discuție în litigiul principal au vocația de a fi utilizate exclusiv în scopul de a efectua prestații de sănătate scutite, operațiunile de achiziționare a acestor echipamente nu vor da naștere niciunui drept de deducere, astfel cum reiese din jurisprudența citată la punctul 19 din prezenta hotărâre.
- 31 Dacă, în schimb, unele dintre aceste echipamente materiale și tehnice au vocația de a fi utilizate atât pentru prestații de sănătate supuse TVA-ului, cât și pentru prestații de sănătate scutite de această taxă, este necesar, în conformitate cu articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA, să se stabilească prorata de deducere urmând metodologia prevăzută la articolele 174 și 175 din această directivă.
- 32 Având în vedere elementele dosarului de care dispune Curtea și fără a aduce atingere verificărilor care revin instanței de trimitere, aceasta ar putea fi situația, de exemplu, a unui defibrilator a cărui achiziționare ar fi necesară pentru obținerea unei autorizații de a presta servicii de sănătate, indiferent dacă sunt scutite sau supuse TVA-ului, și care ar avea vocația de a fi utilizat, în caz de nevoie, cu ocazia acestor prestări.
- 33 În ceea ce privește serviciile suplimentare, este necesar să se considere că, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 28 din concluzii, faptul că reglementarea națională nu permite să se stabilească în mod automat o legătură directă și imediată între operațiunile impozitate în amonte și operațiunile efectuate de Nemocnice Kolín care dau drept de deducere a TVA-ului în aval nu împiedică posibilitatea de a stabili o astfel de legătură de la caz la caz potrivit principiilor menționate mai sus.
- 34 Astfel, în ipoteza în care o parte din echipamentele tehnice și materiale în discuție în litigiul principal ar fi de asemenea necesare pentru furnizarea serviciilor suplimentare, ar putea fi stabilită o legătură directă și imediată între achiziționarea lor în amonte și aceste operațiuni în aval, astfel încât le-ar fi admis un drept de deducere prorata potrivit metodologiei amintite la punctul 31 din prezenta hotărâre.
- 35 Pe de altă parte, este necesar să se precizeze că împrejurarea că unul dintre echipamentele tehnice și materiale în discuție în litigiul principal nu este, eventual, utilizat în cursul prestării unuia dintre serviciile menționate la punctul 27 din prezenta hotărâre este lipsită de incidență asupra aprecierii legăturii directe și imediate.

- 36 Astfel, după cum s-a amintit la punctul 15 din prezenta hotărâre, sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca respectivele activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului. Prin urmare, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar dacă ulterior activitatea economică preconizată nu a fost realizată și, prin urmare, nu a condus la operațiuni taxabile sau chiar dacă persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile și serviciile care au determinat deducerea în cadrul unor operațiuni taxabile din cauza unor împrejurări străine de voința sa (Hotărârea din 25 noiembrie 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punctul 35 și jurisprudența citată). Prin urmare, după cum s-a arătat deja la punctul 28 din prezenta hotărâre, afectarea bunurilor dobândite în amonte este cea care poate fi determinantă.
- 37 În al doilea rând, numai dacă rezultă că achiziționarea unora dintre echipamentele tehnice și materiale nu prezintă o legătură directă și imediată cu una sau mai multe operațiuni specifice în aval, va fi necesar să se examineze dacă această achiziție are totuși o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, în măsura în care aceasta face parte din cheltuielile sale generale. Aceasta ar putea fi situația, de exemplu, în ipoteza în care o reglementare națională ar impune ca anumite încăperi să dispună de anumite echipamente pentru motive de securitate sau de confort.
- 38 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 173 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că cheltuielile efectuate pentru achiziționarea de bunuri și de servicii impuse de o reglementare națională pentru furnizarea de prestații de sănătate care nu dau drept de deducere, dar care sunt utilizate și pentru exercitarea unor prestații care dau drept de deducere, nu constituie, numai ca urmare a acestei cerințe normative, cheltuieli generale care dau dreptul la o deducere prorata.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 39 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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

cheltuielile efectuate pentru achiziționarea de bunuri și de servicii impuse de o reglementare națională pentru furnizarea de prestații de sănătate care nu dau drept de deducere, dar care sunt utilizate și pentru exercitarea unor prestații care dau drept de deducere, nu constituie, numai ca urmare a acestei cerințe normative, cheltuieli generale care dau dreptul la o deducere prorata.