Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
ATHANASIOS RANTOS
apresentadas em 25 de setembro de 2025 [1]

Processo C-513/24

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

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa)]

«Reenvio prejudicial — Harmonização das legislações fiscais — Diretiva 2006/112/CE — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Direito à dedução do IVA — Artigo 173.º, n.º 1 — *Pro rata* de dedução — Conceito de "custos gerais" — Equipamento técnico e material mínimo dos estabelecimentos de saúde que condicionam a obtenção da autorização para prestar serviços de saúde que não conferem direito à dedução, mas necessários para fornecer os serviços que conferem direito à dedução»

Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa) tem por objeto, em substância, a interpretação do artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») [2].

2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Oblastní nemocnice Kolín, a. s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a. s., estabelecimento hospitalar da região da Boémia Central, República Checa), (a seguir «recorrente no processo principal») à Odvolací finanční ředitelství (Direção de Finanças Competente em Matéria de Recursos, República Checa), (a seguir «Direção de Finanças») a respeito do direito à dedução do IVA relativo a serviços relacionados com a saúde.

3. Mais especificamente, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se, no âmbito de operações que conferem direito à dedução do IVA pago a montante, um sujeito passivo pode deduzir uma parte do IVA que incide sobre a aquisição de bens e serviços que, por força da regulamentação nacional aplicável, constituem o equipamento mínimo necessário para obter a

[1] Língua original: francês.
[2] JO 2006, L 347, p. 1.

autorização de prestação de serviços que não conferem direito à dedução (a saber, serviços de saúde), prestação essa que é também necessária para o exercício dos serviços que conferem direito à dedução.

Quadro jurídico

Direito da União

4. O artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA enuncia:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos».

5. O artigo 168.º, alínea a), desta diretiva prevê:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo».

6. O artigo 173.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe:

«No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

O *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.»

Direito checo

7. O § 1, n.º 1, do vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (Regulamento n.º 92/2012, do Ministério da Saúde, relativo aos Requisitos Aplicáveis ao Equipamento Técnico e Material Mínimo de Estabelecimentos de Saúde e Pontos de Contacto para a Prestação de Cuidados

Domiciliários), de 15 de março de 2012 (a seguir «Regulamento n.º 92/2012») [3], na versão em vigor à data do litígio no processo principal, estabelece, em substância, que os requisitos gerais relativos ao equipamento técnico e material mínimo (a seguir «equipamento técnico e material») dos estabelecimentos de saúde constam de anexo a esse regulamento.

8. O § 2, n.º 1, do referido regulamento tem a seguinte redação:

«Um estabelecimento de saúde no qual um prestador de serviços de saúde (a seguir designado «prestador») está autorizado a prestar serviços de saúde à data de entrada em vigor do presente regulamento deve estar equipado com equipamento técnico e material em conformidade com o presente regulamento. […]»

9. Os anexos deste regulamento compreendem várias centenas de unidades de equipamento técnico e material de que os diferentes tipos de estabelecimentos de saúde devem dispor. Entre esses elementos figuram, nomeadamente, requisitos relativos às instalações (gabinetes, salas de espera, casas de banho para os utentes, locais de armazenamento), ao equipamento dessas instalações (poltronas reclináveis, lavatórios, armários, cadeiras, mesas), aos instrumentos (estetoscópio, lupa), aos equipamentos simples (tonómetro, balança, glicómetro), e aos equipamentos mais complexos (eletrocardiograma, ecógrafo, laringoestroboscópio, monitores de sinais vitais).

Litígio no processo principal, questão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

10. O recorrente no processo principal é um estabelecimento hospitalar situado na República Checa, cuja atividade económica principal consiste na prestação de serviços de saúde que não conferem direito à dedução do IVA (a seguir «serviços de saúde»), mas que presta também outros serviços que conferem direito à dedução (a seguir «serviços adicionais») [4]. De acordo com a regulamentação nacional aplicável (ou seja, o Regulamento n.º 92/2012), para poder prestar serviços de saúde, este recorrente está obrigado à obtenção de uma autorização para cada área específica dos cuidados de saúde e, para obter essa autorização, deve garantir que dispõe de um equipamento mínimo.

11. Em 18 de janeiro de 2019, o referido recorrente apresentou uma declaração fiscal complementar relativa ao mês de dezembro de 2016, no âmbito da qual exerceu o direito à dedução parcial (*pro rata*) do IVA num montante de 4 176 327 coroas checas (CZK) (cerca de 164 500 euros). Em 5 de fevereiro de 2021, a Administração Fiscal emitiu um aviso de liquidação fiscal, no qual reconheceu uma parte da dedução reivindicada, excluindo desta o montante de 3 287 723 CZK (cerca de 129 500 euros), que corresponde a despesas para a prestação de serviços de saúde.

[3] 36/2012 Sb.

[4] Entre esses serviços figuram, nomeadamente, ensaios clínicos sobre os efeitos dos medicamentos, o alojamento dos acompanhantes dos doentes, serviços complementares para os doentes hospitalizados, internatos de médicos, um serviço de esterilização de instrumentos para terceiros, exames radiográficos, ecográficos e veterinários. O recorrente no processo principal indicou, nas suas observações escritas, que as suas atividades deveriam antes ser repartidas em três categorias: em primeiro lugar, os serviços de saúde destinados à proteção da saúde (isentos de IVA), em seguida, os serviços de saúde com finalidade não relacionada com a proteção da saúde (sujeitos a IVA) e, por último, os outros serviços.

12. Na sequência da sua reclamação contra esse aviso de liquidação fiscal, parcialmente deferida por decisão da Direção de Finanças, e de um recurso judicial interposto dessa decisão, ao qual foi negado provimento pelo Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa) [5], o mesmo recorrente interpôs recurso de cassação no Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo), que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 173.º, n.º 1, da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que, quando a realização de uma operação que confere direito à dedução está subordinada à detenção de uma autorização para efetuar operações que não conferem direito à dedução (no processo em apreço, serviços de saúde), os bens e serviços relacionados com estes últimos que, nos termos da regulamentação nacional, constituem o equipamento técnico e material mínimo dos estabelecimentos de saúde e condicionam a prestação de serviços de saúde, correspondem a custos gerais (indiretos) direta e imediatamente relacionados com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo e que, por conseguinte, conferem direito à dedução *pro rata* do imposto?»

13. Foram apresentadas observações escritas ao Tribunal de Justiça pelo recorrente no processo principal, o Governo Checo e a Comissão Europeia. Estas partes, bem como a Direção de Finanças, apresentaram também observações orais na audiência de alegações realizada em 12 de junho de 2025.

Análise

14. Através da sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, ao Tribunal de Justiça se, no âmbito de operações que conferem direito à dedução do IVA pago a montante, um sujeito passivo pode deduzir uma parte do IVA que incide sobre a aquisição de bens e serviços que, por força de regulamentação nacional aplicável, constituem o equipamento mínimo necessário para obter a autorização de prestação de serviços que não conferem direito à dedução (a saber, serviços de saúde), sendo a prestação desses serviços também necessária para o exercício de serviços que conferem direito à dedução (a saber, serviços adicionais).

15. No que diz respeito aos bens e aos serviços fornecidos para realizar tanto operações com direito à dedução como operações sem direito à dedução do IVA, o artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê, no essencial, que a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações e que o *pro rata* de dedução é determinado para o conjunto das operações económicas efetuadas pelo sujeito passivo, de acordo com a metodologia prevista nos artigos 174.º e 175.º desta diretiva.

[5] Este órgão jurisdicional negou provimento ao recurso com o fundamento de que não havia que considerar como custos gerais os custos de todos os equipamentos materiais e técnicos de que os estabelecimentos hospitalares devem dispor para assegurar o seu funcionamento e a prestação de todos os seus serviços (cuidados de saúde e serviços tributáveis), mas apenas os custos que asseguram o funcionamento normal do estabelecimento hospitalar em causa no processo principal e que, pelo menos em certa medida, foram efetivamente suportados para a prestação dos serviços não isentos.

16. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para que o direito à dedução [6] seja reconhecido ao sujeito passivo [7], é, em princípio, necessário que exista uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução. O direito à dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução [8].

17. No entanto, também é admitido um direito à dedução mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante que confiram direito a dedução, quando os custos dos bens e dos serviços em causa fizerem parte das *despesas gerais* do referido sujeito e forem, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Esses custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com toda a atividade económica do sujeito passivo [9]. Pelo contrário, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para os fins de operações isentas ou não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante [10].

18. Por conseguinte, a existência do direito à dedução é determinada em função das operações a jusante às quais as operações a montante são afetadas [11] e, quando a atividade económica do sujeito passivo consista simultaneamente em operações tributadas e operações isentas de IVA, o regime de dedução previsto no artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser aplicado às despesas gerais do sujeito passivo [12].

19. Além disso, o Tribunal de Justiça precisou que a existência de tal relação entre operações deve ser apreciada à luz do *conteúdo objetivo* das mesmas. Mais especificamente, importa tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa e ter em conta apenas as operações que estão objetivamente relacionadas com a atividade tributável do sujeito passivo. Neste sentido, há que ter em conta a *utilização efetiva dos bens e dos serviços* adquiridos pelo sujeito passivo e a *causa exclusiva da operação* em questão, devendo esta última ser considerada um critério de determinação do conteúdo objetivo [13].

6 Este direito faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se diretamente para a totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante. O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (v. Acórdão de 4 de outubro de 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, a seguir «Acórdão Voestalpine Giesserei Linz», EU:C:2024:866, n.ºs 16 e 17 e jurisprudência referida).

7 Resulta do artigo 168.º da Diretiva IVA que, para poder beneficiar do direito à dedução, devem estar preenchidos dois requisitos: primeiro, o interessado deve ser um «sujeito passivo», na aceção desta diretiva, segundo, os bens ou serviços invocados para fundamentar esse direito devem ser utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas e, a montante, esses bens devem ser entregues ou esses serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo (v. Acórdão Voestalpine Giesserei Linz, n.º 19 e jurisprudência referida).

8 V. Acórdão Voestalpine Giesserei Linz (n.º 20 e jurisprudência referida).

9 V. Acórdão Voestalpine Giesserei Linz (n.º 21 e jurisprudência referida).

10 V. Acórdão de 8 de setembro de 2022, Finanzamt R (Dedução do IVA ligado a uma entrada de acionista) (C-98/21, EU:C:2022:645, n.º 48 e jurisprudência referida).

11 A existência de uma relação direta e imediata pressupõe que o preço das prestações a montante seja incorporado, respetivamente, nos preços das operações particulares a jusante ou nos preços dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (v. Acórdão de 25 de novembro de 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, n.º 33 e jurisprudência referida).

12 V. n.º 15 das presentes conclusões.

13 V. Acórdão de 8 de setembro de 2022, Finanzamt R (Dedução do IVA ligado a uma entrada de acionista) (C-98/21, EU:C:2022:645, n.º 49 e jurisprudência referida).

20. A este respeito, a existência de uma obrigação regulamentar de aquisição de bens ou de serviços não foi, em si mesma, considerada pelo Tribunal de Justiça como um elemento decisivo ou pertinente no âmbito da apreciação da relação direta e imediata entre essa aquisição e as operações a jusante com direito à dedução do IVA ou o conjunto da atividade económica do sujeito passivo. Por exemplo, no seu Acórdão Portugal Telecom [14], o Tribunal de Justiça considerou que o direito à dedução da totalidade do IVA pago a montante não podia ser limitado pelo simples facto de a regulamentação nacional qualificar as operações tributadas de acessórias da sua atividade principal [15], enquanto, no Acórdão Becker [16], considerou que a circunstância de o direito civil nacional obrigar uma empresa a suportar os encargos ligados à defesa dos interesses dos seus órgãos em processo penal é desprovida de pertinência para a qualificação das operações relacionadas com essa defesa [17]. É certo que, no seu Acórdão PPG Holdings [18], o Tribunal de Justiça, ao examinar a possibilidade de deduzir os custos decorrentes da aquisição de prestações para assegurar o funcionamento de um fundo de pensões, mencionou a existência de uma obrigação legal, para a empresa *holding* sujeita a tributação, de constituir esse fundo de pensões para os trabalhadores das suas empresas. Todavia, considero que esta obrigação legal não desempenhou um papel decisivo na apreciação do Tribunal de Justiça, que esclareceu que esses custos eram dedutíveis *uma vez que faziam parte das despesas gerais* da empresa em questão [19].

21. No caso em apreço, em conformidade com a regulamentação nacional em causa no processo principal, por um lado, para obter uma autorização para a prestação de serviços de saúde, os estabelecimentos devem cumprir os requisitos técnicos e materiais mínimos, o que impõe a aquisição, a reparação, a revisão e a manutenção dos equipamentos necessários para esse efeito [20], e, por outro, para poderem assegurar serviços adicionais, esses estabelecimentos devem preencher os requisitos exigidos para a prestação dos serviços de saúde.

22. Por conseguinte, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça referida nos n.os 16 e 17 das presentes conclusões, se, na falta de uma relação direta e imediata entre os serviços adquiridos a montante e as operações a jusante com direito a dedução, os primeiros fazem parte das despesas gerais do recorrente no processo principal, de modo que devam ser considerados elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços que fornece. Portanto, para que o órgão jurisdicional possa pronunciar-se definitivamente sobre esta questão através da apreciação dos factos no processo principal, compete ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe indicações úteis a este respeito.

14 Acórdão de 6 de setembro de 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 45).

15 Nesse caso, tratavam-se de serviços de consultoria que a Portugal Telecom, uma sociedade *holding*, adquiriu sob o regime de IVA e que foram faturados às suas participadas. Todavia, as circunstâncias deste último processo distinguem-se das que são objeto do presente litígio, uma vez que a regulamentação nacional em causa não dizia respeito à *tributação* de operações de aquisição, mas apenas à sua *qualificação*.

16 Acórdão de 21 de fevereiro de 2013 (C-104/12, EU:C:2013:99, n.º 32).

17 Nesse caso, tratava-se da aquisição por W. Becker, gerente e sócio principal de uma empresa de responsabilidade limitada, de serviços prestados por advogado relacionados com a instauração de um processo penal contra ele e contra um outro gerente por corrupção ou cumplicidade no âmbito de um concurso público.

18 Acórdão de 18 de julho de 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526, n.º 25).

19 Por uma questão de exaustividade, considero oportuno reproduzir este último ponto, segundo o qual, «[a]o constituir o fundo, a PPG cumpriu uma obrigação legal que lhe incumbia enquanto entidade empregadora e, na medida em que os custos das prestações adquiridas pela PPG neste âmbito fazem parte das suas despesas gerais, facto que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, esses custos são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos produtos da PPG».

20 Como enunciado no despacho de reenvio, o Regulamento n.º 92/2012 prevê, no seu § 1, n.º 1, requisitos gerais relativos ao equipamento dos *estabelecimentos de saúde* e, no seu n.º 2, alínea c), requisitos adicionais relativos ao equipamento dos *estabelecimentos de saúde de internamento*. Além disso, os anexos a este regulamento descrevem os requisitos relativos ao equipamento dos diferentes tipos de estabelecimentos de saúde e seus serviços.

23. A título preliminar, observo que a relação evidenciada pelo referido órgão jurisdicional no seu despacho de reenvio não diz respeito a uma *relação comercial* entre as operações a montante e as operações a jusante, mas a uma *relação jurídica*, a saber a obrigação, que a regulamentação nacional em causa impõe ao recorrente no processo principal, de adquirir um certo número de bens e de serviços para poder fornecer serviços de saúde e, indiretamente, os serviços adicionais.

24. A este respeito, considero que a mera existência de uma obrigação jurídica de aquisição não constitui um elemento suficiente para que este possa estabelecer uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, atendendo à jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual essa relação deve ser apreciada à luz do *conteúdo objetivo* das operações em questão [21].

25. No entanto, a regulamentação nacional em causa no processo principal constitui um elemento, entre outros, a ter em conta na apreciação dessa relação direta e imediata, de modo que as despesas com a aquisição dos bens e dos serviços em causa, impostas por esta regulamentação para obter a autorização para prestar serviços de saúde, podem considerar-se *afetadas* a esses mesmos serviços. Nas circunstâncias do caso em apreço, o que releva não é tanto a existência de uma obrigação regulamentar, mas antes o facto de, por força da referida regulamentação, os bens e os serviços em causa serem adquiridos para serem destinados à prestação de serviços de saúde [22].

26. Esta constatação é também aplicável quando — como alega o recorrente no processo principal e sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio — determinados serviços não isentos que este fornece, embora sujeitos a IVA, são qualificados de *serviços de saúde* e, por conseguinte, estão sujeitos à obrigação regulamentar em questão. Nesse caso, as despesas com a aquisição dos bens e dos serviços em causa poderão ser repartidas entre, por um lado, os serviços de saúde isentos e, por outro, os serviços de saúde sujeitos a IVA e deduzidos *pro rata* [23].

27. Em contrapartida, a situação é diferente no que respeita aos *serviços adicionais*. Mesmo admitindo que a prestação dos serviços de saúde seja necessária para poder fornecer esses serviços adicionais, saliento que, dado que a obrigação imposta pela regulamentação nacional em causa no processo principal parece estar concebida exclusivamente com vista à prestação dos serviços de saúde e não dos serviços adicionais, não se pode presumir que os bens e os serviços cuja aquisição é tributada estão afetos à prestação dos serviços adicionais. Com efeito, a relação entre, por um lado, os bens e os serviços a montante e, por outro, a prestação de serviços adicionais a

[21] V. n.os 17 e 19 das presentes conclusões. Na minha opinião, esta constatação está também em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 20 das presentes conclusões.

[22] Por outras palavras, uma vez que a afetação desses bens e serviços aos serviços de saúde é determinada diretamente pela referida regulamentação em função da sua (possível) utilização, pode presumir-se que os referidos bens e serviços estão destinados à atividade em causa.

[23] Com efeito, uma vez que os bens e os serviços cuja aquisição é tributada não estão relacionados com todas as atividades prestadas pelo recorrente no processo principal, compete a este demonstrar que esses bens ou esses serviços estão afetos aos serviços de saúde que presta. A este respeito, as regras relativas ao ónus da prova, que são da competência do direito nacional em conformidade com o princípio da autonomia processual, desempenham um papel determinante, sem prejuízo dos princípios da equivalência e da efetividade. Com efeito, embora esse ónus recaia inicialmente sobre o sujeito passivo, que é obrigado a apresentar os elementos que permitem estabelecer uma relação direta e imediata entre as despesas a montante que pretende deduzir e a sua afetação às operações a jusante sujeitas a IVA, a existência de uma obrigação regulamentar que preveja ela própria essa afetação pode bastar para transferir o ónus da prova para a Administração Fiscal.

jusante não é suficientemente direta e imediata, o que implica que as despesas efetuadas para a aquisição desses bens e desses serviços não podem ser equiparadas a despesas gerais pelo simples facto de a sua aquisição ser imposta por essa regulamentação nacional [24].

28. Em todo o caso, o facto de a obrigação regulamentar não permitir, de forma automática, estabelecer uma relação direta e imediata entre as operações tributadas a montante pela regulamentação nacional em causa no processo principal e as operações a jusante com direito à dedução do IVA não impede que a existência dessa relação possa ser demonstrada, caso a caso, segundo os princípios enunciados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça referida nos n.os 16 a 20 das presentes conclusões. Com efeito, uma vez que parte dos bens e dos serviços controvertidos é também necessária para a prestação dos serviços adicionais, a sua aquisição apresenta uma relação direta e imediata com essas atividades, o que implica que o direito à dedução lhes possa ser imputado *pro rata*. A este respeito, considero que o elemento determinante para que as operações a jusante confiram direito a uma dedução *pro rata* das operações a montante não é, contrariamente ao que parece sugerir o órgão jurisdicional de reenvio, a utilização efetiva ou regular dos bens e serviços adquiridos a montante, mas antes a *possibilidade* dessa utilização [25].

29. A pertinência da análise precedente parece-me particularmente evidente se considerarmos o exemplo, referido por este órgão jurisdicional, da aquisição de um desfibrilhador enquanto equipamento obrigatório destinado a uma unidade de cuidados intensivos (e, portanto, destinado à prestação de serviços de saúde).

30. Por um lado, é muito pouco provável que um desfibrilhador possa ser considerado um elemento relacionado com o conjunto da atividade económica do recorrente no processo principal. Com efeito, a relação entre a aquisição desse equipamento e determinadas prestações a jusante, como a realização de ensaios clínicos ou a oferta de internatos a médicos em formação (serviços adicionais), não é evidente. Essa relação não pode, portanto, ser presumida para os serviços que não necessitam em caso algum da utilização de um desfibrilhador e cuja única relação com a aquisição desse instrumento se limita ao facto de estes só poderem ser fornecidos em conjugação com uma atividade suscetível de necessitar da utilização desse instrumento.

31. Por outro lado, não se pode excluir que um desfibrilhador possa ser utilizado no âmbito de intervenções médicas sujeitas a IVA, como no caso dos serviços de saúde ginecológicos sob anestesia geral que são mencionados pelo recorrente no processo principal nas suas observações escritas. Nessa situação, embora o mesmo equipamento se destine a ser utilizado de forma mais regular pela unidade de cuidados intensivos do que pelos serviços ginecológicos, este pode, no entanto, ser necessário nesta segunda situação, enquanto equipamento que *pode* ser utilizado em caso de necessidade, de modo que existe uma relação entre a sua aquisição e a atividade exercida [26]. Com efeito, tal como resulta, nomeadamente, do Acórdão Iberdrola Inmobiliaria Real Estate

[24] Dito por outras palavras, como sublinhou a Comissão nas suas observações escritas, a mera circunstância de um estabelecimento só poder exercer a sua atividade principal (que consiste na realização de operações isentas) em razão da aquisição de determinados bens e serviços, e de poder, além disso, exercer atividades relacionadas com a realização de operações tributadas, não é suficiente para demonstrar a existência de tal relação.

[25] Por outro lado, no que respeita aos métodos ou aos critérios para a repartição das despesas a montante, na falta de regras expressamente previstas na Diretiva IVA, incumbe aos Estados-Membros, de acordo com as instruções e os métodos enunciados no artigo 173.º, n.º 2, bem como nos artigos 174.º e 175.º desta diretiva, assegurar que a dedução do IVA pago a montante só seja autorizada na proporção do montante das operações que conferem direito à dedução (v., nomeadamente, neste sentido, Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, em especial p. 1124).

[26] É evidente que, nessa hipótese, incumbe ao recorrente no processo principal demonstrar que esse desfibrilhador pode ser utilizado no âmbito das suas atividades relacionadas com a saúde.

Investments [27], a relação entre as operações a montante e as operações a jusante não deve ser exclusiva e pode dizer respeito a atividades a montante que também beneficiam de outras operações a jusante ou de outras pessoas [28].

32. Em última análise, considero que o artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os custos suportados por um sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços que, nos termos da regulamentação nacional aplicável, constituem um equipamento técnico e material mínimo para o exercício de atividades que não conferem direito à dedução do IVA (no processo em apreço, serviços de saúde) não correspondem, por este mero facto, a custos gerais que têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica desse sujeito passivo e que conferem, por conseguinte, direito à dedução *pro rata* do IVA, incluindo para a realização de uma operação que confere direito à dedução que está subordinada à detenção de uma autorização para exercer as atividades que não conferem direito à dedução, a menos que se demonstre que esses bens e serviços têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do referido sujeito passivo.

Conclusão

33. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pelo Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo, República Checa) do seguinte modo:

O artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,

deve ser interpretado no sentido de que:

os custos suportados por um sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços que, nos termos da regulamentação nacional aplicável, constituem um equipamento técnico e material mínimo para o exercício de atividades que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) (no caso em apreço, serviços de saúde) não correspondem, por esse simples facto, a custos gerais que tenham uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica desse sujeito passivo e que, por conseguinte, confiram direito à dedução *pro rata* do IVA, incluindo para a realização de uma operação que confira direito à dedução e que dependa da titularidade de uma autorização para exercer atividades que não conferem direito à dedução, a menos que se demonstre que esses bens e serviços têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do referido sujeito passivo.

[27] V. Acórdão de 14 de setembro de 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 40).

[28] No caso em apreço, uma sociedade do grupo Iberdrola tinha, por um lado, realizado, por intermédio de uma sociedade terceira, trabalhos de reabilitação de uma estação de bombagem de um município búlgaro e, por outro, projetado construir edifícios que poderiam ser ligados a essa mesma estação de bombagem. Ainda que essas obras também tivessem beneficiado o município em causa, o Tribunal de Justiça reconheceu, no entanto, que eram também necessárias, pelo menos em parte, às necessidades dos imóveis construídos por esta sociedade, pelo que se lhe podia conceder, pelo menos proporcionalmente, um direito à dedução dos custos dos referidos trabalhos em relação às suas operações imobiliárias em questão.