CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PHILIPPE LÉGER
apresentadas em 15 de Setembro de 2005 [1]

1. Os dois processos prejudiciais em causa, apresentados pelo Symvoulio tis Epikrateias (Conselho de Estado) (Grécia), dizem respeito à interpretação do conceito de operações [...] estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica, a que se refere o artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE [2].

2. Trata-se de saber se a prestação por um estabelecimento hospitalar de serviços telefónicos e de um posto de televisão a uma pessoa hospitalizada e a prestação de refeições e de dormidas aos seus acompanhantes se podem considerar operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica, estando, pois, isentas do imposto sobre o valor acrescentado [3] em aplicação dessa disposição.

I — O quadro jurídico

A — *O direito comunitário*

3. A Sexta Directiva tem por objectivo instituir um sistema de IVA comum ao conjunto dos Estados-Membros. Nesse sentido, por um lado, define de maneira uniforme as operações tributáveis [4]. Assim, o seu artigo 2.°, n.° 1, dispõe que estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Nos termos do seu artigo 4.°, por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma actividade económica, como a prestação de serviços, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

4. Por outro lado, a Sexta Directiva prevê, no seu título X, uma lista comum de isenções tendo em vista, segundo o décimo primeiro

1 — Língua original: francês.

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

3 — A seguir «IVA».

4 — V. acórdãos de 26 de Junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Colect., p. I-6729, n.° 38), e de 21 de Abril de 2005, HE (C-25/03, Colect., p. I-3123, n.° 36).

considerando, assegurar que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros.

5. O artigo 13.º, A, enumera as isenções previstas em benefício de certas actividades de interesse geral. O seu n.º 1 tem a seguinte redacção:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, 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;

[...]»

6. O artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros podem, caso a caso, subordinar a concessão da isenção prevista na alínea b) do n.º 1 a organismos que não sejam de direito público à observância de uma ou mais condições.

7. O mesmo artigo 13.º, A, n.º 2, dispõe, na sua alínea b):

«As prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1, se:

— não forem indispensáveis à realização das operações isentas;

— se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»

B — *O direito nacional*

8. O artigo 18.º, n.º 1, da Lei n.º 1642/1986 «relativa à aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e outras disposições» (FEK A' 125) dispõe [5]:

«1. São isentas do imposto:

[...]

d) As prestações de serviços de hospitalização e de assistência médica, bem como o fornecimento de bens e a prestação de serviços com eles estreitamente conexos, efectuadas por pessoas legalmente autorizadas. São equiparados a estes serviços os serviços prestados pelos estabelecimentos termais;

[...]»

II — Matéria de facto

9. A Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon — Ygeia AE [6] é uma pessoa colectiva de direito privado cujo objecto social consiste na prestação de assistência médica e hospitalar.

10. Na sequência de uma fiscalização ordinária à escrita e aos documentos da Ygeia relativos aos períodos fiscais de 1992 e 1993, a autoridade administrativa competente considerou que as receitas por esta obtidas com a prestação, por um lado, de serviços telefónicos e de um posto de televisão às pessoas hospitalizadas e, por outro, de refeições e alojamento aos seus acompanhantes deviam ser sujeitas ao IVA. A autoridade rectificou, por conseguinte, a dívida fiscal daquela sociedade relativamente a estes dois anos.

11. O Dioikitiko Protodikeio (tribunal administrativo de primeira instância) e seguidamente o Dioikitiko Efeteio (tribunal administrativo de segunda instância) negaram provimento aos recursos interpostos pela Ygeia das decisões tomadas por aquela autoridade. Estes órgãos jurisdicionais julgaram que as prestações em causa, pela sua própria natureza, não podem ser consideradas estreitamente conexas com as prestações de serviços de hospitalização e de assistência médica, uma vez que se destinam a facilitar a permanência dos pacientes nos institutos

5 — V. decisão de reenvio, na sua versão francesa, p. 3.

6 — A seguir «Ygeia».

hospitalares, mas não contribuem para a sua cura.

12. A Ygeia interpôs recurso do acórdão do Dioikitiko Efeteio.

III — A questão prejudicial

13. O órgão jurisdicional de reenvio indica que não se contesta que a Ygeia, enquanto pessoa colectiva de direito privado, possui os requisitos para gozar da controvertida isenção do imposto relativamente às receitas derivadas dos tratamentos médicos ou hospitalares que presta. A única questão que se coloca, segundo aquele órgão jurisdicional, é a de saber se as prestações controvertidas são ou não abrangidas pelo conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica.

14. O órgão jurisdicional de reenvio refere que este conceito não se encontra definido no artigo 13.°, A, n.° 1, da Sexta Directiva. Recorda que, no acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França [7], o Tribunal de Justiça declarou que este conceito não reclama uma interpretação particularmente restritiva, na medida em que a isenção das operações estreitamente conexas com a hospitalização ou a assistência médica se destina a garantir que o benefício destas não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos que resultaria se elas próprias, ou as operações com elas estreitamente conexas, fossem sujeitas ao IVA.

15. A jurisdição de reenvio remete ainda para o acórdão de 6 de Novembro de 2003, Dornier [8], no qual o Tribunal de Justiça admitiu que a questão de saber se uma operação é abrangida pelo conceito de «operações [...] estreitamente conexas» depende da sua natureza acessória ou não. Por outras palavras, trata-se de saber se a prestação em causa constitui, para os seus destinatários, um meio que lhes permite fruir de outros serviços nas melhores condições, ou um fim em si mesmo. O órgão jurisdicional de reenvio considera que, deste ponto de vista, as prestações aqui em causa poderiam ser qualificadas como acessórias relativamente à assistência médica prestada pela Ygeia, sem contudo tal qualificação ser suficiente para as integrar na categoria de operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica.

16. O órgão jurisdicional de reenvio indica, a este respeito, que, segundo o primeiro critério enunciado no artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva, para ser considerada estreitamente conexa com a hospitalização e a assistência médica a operação deve ser considerada indispensável. Cita, como exemplo de aplicação deste critério, o acórdão de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha [9], no qual o Tribunal de Justiça declarou que o conceito de prestações

7 — C-76/99, Colect., p. I-249, n.° 23.

8 — C-45/01, Colect., p. I-12911.

9 — C-287/00, Colect., p. I-5811, n.os 31 e 48.

de serviços «estreitamente conexos» com o ensino universitário abrange as prestações de serviços ou as entregas de bens *directamente necessárias* ao ensino. Daqui infere que, ao abrigo deste primeiro critério, as prestações como as aqui em causa não podem considerar-se isentas de IVA.

17. Foi à luz destas considerações que o Symvoulio tis Epikrateias decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As prestações efectuadas pelas pessoas referidas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Directiva 77/3888/CEE, que consistem na concessão do uso do telefone e da televisão aos pacientes e ainda no fornecimento de refeições e dormidas aos seus acompanhantes, devem ser qualificadas como estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica, na acepção da citada disposição, por serem acessórias da assistência médica e para ela indispensáveis?»

IV — Análise

18. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a prestação por um estabelecimento hospitalar de serviços telefónicos e de um posto de televisão aos pacientes e o fornecimento de refeições e dormidas aos seus acompanhantes devem ser qualificados como estreitamente conexos com a hospitalização e a assistência médica, na acepção da referida disposição.

19. Esta questão coloca-se na medida em que a prestação de serviços telefónicos e de televisão e o fornecimento de refeições e alojamento constituem, em princípio, operações sujeitas ao IVA, sempre que sejam efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo. Do mesmo modo, é normal, no sistema comum de IVA, que uma mesma pessoa possa efectuar operações isentas de IVA e prestações sujeitas a este imposto [10].

20. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio procura, pois, saber se as prestações em causa constituem, por natureza, operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica e

10 — Sempre que um sujeito passivo utilize bens e serviços para efectuar, não apenas operações isentas, mas também para fornecer serviços tributáveis, a Sexta Directiva prevê, nos seus artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, a forma como este sujeito passivo deve deduzir o IVA pago a montante em relação com o exercício das suas actividades tributáveis.

se, por conseguinte, devem ser sempre isentas do IVA, em aplicação do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva.

21. A Ygeia propõe uma resposta afirmativa a esta questão. Considera, por um lado, que as condições enunciadas no artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva não são necessariamente pertinentes para a definição do conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica. Segundo a Ygeia, trata-se eventualmente das condições às quais os Estados-Membros podem subordinar a aplicação da isenção em causa a outros prestadores de serviços que não as pessoas colectivas de direito público.

22. Alega, por outro lado, que as prestações como as aqui em causa não constituem, para os pacientes, um fim em si mesmo, mas a forma de fruir da hospitalização e da assistência médica nas melhores condições possíveis. Tratam-se, pois, segundo a Ygeia, de prestações acessórias à hospitalização, que, no tocante ao IVA, devem receber o mesmo tratamento fiscal que a hospitalização. Refere-se igualmente ao facto de, na Grécia, ser hábito os membros da família acompanharem o paciente, auxiliando, deste modo, o pessoal de saúde. Sublinha que a sua presença ajuda psicologicamente o paciente e contribui, assim, para o restabelecimento da respectiva saúde. Sustenta que o mesmo vale para a prestação de serviços telefónicos e de televisão, uma vez que estes permitem ao paciente repousar em contacto com o mundo exterior. Por conseguinte, segundo a Ygeia, o critério pertinente para determinar se estas prestações são ou não abrangidas pelo conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica é a vontade do próprio paciente, que pediu para fruir daquelas prestações por as entender necessárias ao seu restabelecimento.

23. Refere, por último, que, sendo os serviços em causa prestados unicamente no quadro do hospital, não se encontram em concorrência com os serviços equivalentes prestados por outras empresas sujeitas ao IVA.

24. Não partilho desta análise. Como a República Helénica, a República Federal da Alemanha, a República de Chipre e Comissão das Comunidades Europeias, considero que, à luz do direito comunitário aplicável, nenhuma das prestações em causa pode ser considerada uma operação estreitamente conexa, por natureza, com a hospitalização ou a assistência médica.

25. Todavia e diversamente daqueles Estados-Membros, entendo que nenhuma destas prestações deve ser sistematicamente excluída do benefício da isenção do IVA. Penso que as prestações devem ser isentas do IVA sempre que se demonstre que são indispensáveis ao tratamento do paciente e que, na realidade, o único critério pertinente que parece poder ser tomado em consideração para determinar se são efectivamente

necessárias consiste na prescrição médica. Assento esta posição, por um lado, no conteúdo do artigo 13.°, A, da Sexta Directiva e, por outro, no objectivo que subjaz à isenção do IVA no que respeita ao internamento e à assistência médica em meio hospitalar.

26. No que diz respeito, em primeiro lugar, ao conteúdo do artigo 13.°, A, da Sexta Directiva, como refere o órgão jurisdicional de reenvio e como o Tribunal de Justiça já declarou [11], não define o âmbito do conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica. De igual modo, também não encontro, na redacção do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da mesma directiva, qualquer indicação para uma resposta à questão de saber se qualquer das prestações aqui em causa está abrangida por esse conceito.

27. Como indica a Comissão, pode deduzir-se da redacção daquela disposição que visa os serviços prestados pelo pessoal do estabelecimento hospitalar, uma vez que abrange as prestações «asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares». Pelo contrário, não partilho da opinião da Comissão de que resulta igualmente da redacção desta disposição que as «operações [...] estreitamente conexas» só podem ser constituídas pelos serviços prestados ao próprio paciente. Creio que resulta da interpretação literal do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva que o conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica abrange o conjunto dos serviços prestados pelo estabelecimento hospitalar que apresentam uma ligação estreita com a hospitalização do paciente e com a assistência médica que lhe é dispensada [12].

28. Não se infere, portanto, da redacção do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva que os serviços prestados pelo estabelecimento a algum próximo do paciente, como o fornecimento de refeições e dormidas, estejam excluídos do benefício da isenção.

29. Ao invés, encontro no artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva indicações pertinentes para a resposta a dar à questão em análise. Assim, nos termos desta disposição, as prestações de serviços e as entregas de bens são excluídas do benefício da isenção previsto, designadamente, no referido artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da mesma directiva, sempre que, por um lado, não sejam indispensáveis à realização das operações isentas e, por outro, se destinem essencialmente a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização

11 — V. acórdão Comissão/França, já referido, n.° 22.

12 — V., neste sentido, acórdão de 23 de Fevereiro de 1988, Comissão/Reino Unido (353/85, Colect., p. 817, n.° 32), e acórdão Dornier, já referido, n.° 33.

de operações efectuadas em concorrência directa com empresas comerciais sujeitas ao IVA.

30. Apesar de o Tribunal de Justiça não ter feito referência ao artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva no acórdão Comissão/ /França, já referido, no qual se pronunciou sobre a interpretação a dar ao conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica, considero, com o órgão jurisdicional de reenvio e os Estados-Membros já referidos, que esta disposição reveste carácter relevante para esta interpretação. De facto, resulta do seu teor que os Estados-Membros devem respeitar duas obrigações em cada um dos casos de isenção expressamente previstos, isto é, os enunciados no artigo 13.°, A, n.° 1, alíneas b), g), h), i), l), m) e n). Saliento, além disso, que cada um destes casos diz respeito a prestações ou entregas que são «estreitamente conexas» ou que possuem «uma conexão estreita» com uma actividade de interesse geral [13].

31. O artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva, contrariamente à hipótese defendida pela Ygeia, não enuncia, pois, condições suplementares que só se aplicariam na circunstância específica de os Estados-Membros decidirem estender o benefício da isenção a outros prestadores de serviços diversos das pessoas colectivas de direito público. Com efeito, a ser esse o caso, faria todo o sentido considerar que estas condições não figurariam num ponto distinto, mas sim no seguimento do enunciado no artigo 13.°, A, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, que prevê, em relação aos Estados-Membros, esta possibilidade de extensão [14]. Resulta igualmente da redacção do artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva que as duas condições aí enunciadas revestem um carácter obrigatório para os Estados-Membros, ao contrário do que sucede com as condições enunciadas no mesmo artigo, A, n.° 2, alínea a), que têm carácter facultativo.

32. À luz do conteúdo do artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva, as condições enunciadas por esta disposição devem ser tomadas em consideração para a

13 — Por exemplo, o artigo 13.°, A, n.° 1, isenta, na alínea g), as prestações de serviços e as entregas de bens «estreitamente conexas» com a assistência social e com a segurança social; na alínea h), as prestações de serviços e as entregas de bens «estreitamente conexas» com a protecção da infância e da juventude; bem como, na alínea i), a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas «estreitamente conexas», etc.

14 — O artigo 13.°, A, n.° 2, alínea a), tem a seguinte redacção:
«Os Estados-Membros podem subordinar, caso a caso, a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.° 1 à observância de uma ou mais das seguintes condições:
os organismos em questão não devem ter como objectivo a obtenção sistemática de lucro; os eventuais lucros não devem em caso algum ser distribuídos, devendo antes ser destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;
devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não detenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;
devem praticar preços homologados pela Administração Pública, ou que não excedam os preços homologados, ou, no que diz respeito às actividades não susceptíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para actividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado;
as isenções não devem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»

interpretação dos termos dos diferentes casos de isenção por si previstos, isto é, os previstos no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b), g), h), i), l), m) e n).

33. Esta análise do alcance do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva foi confirmada no acórdão Comissão/Alemanha, já referido, no qual o Tribunal de Justiça se pronunciou sobre a questão de saber se as actividades de investigação efectuadas a título oneroso por estabelecimentos de ensino superior podiam ser isentas do IVA em aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva.

34. O Governo alemão sustentou, nesse processo, que a investigação constitui um serviço estreitamente conexo com o ensino em estabelecimentos públicos de ensino superior, visto que estes têm necessidade da investigação para levar a bom termo as suas actividades de ensino, permitindo-lhes desenvolver e transmitir novos conhecimentos. O Tribunal de Justiça não acolheu esta análise e declarou que, apesar de a investigação poder ser considerada «muito útil para o ensino universitário, não é indispensável para atingir o objectivo visado por este, a saber, nomeadamente, a formação dos estudantes para lhes permitir exercerem uma actividade profissional» [15].

15 — V. n.º 48. O Tribunal de Justiça também justificou esta análise, indicando que «muitos estabelecimentos de ensino universitário atingem este objectivo sem efectuarem projectos de investigação a título oneroso e que existem outras formas de garantir a existência de uma relação entre o ensino universitário e a vida profissional».

35. Este requisito, imposto pelo Tribunal de Justiça no âmbito da interpretação do conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com o ensino universitário, prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva, também vale, tendo em conta o conteúdo do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da mesma directiva, para a interpretação do conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica, a que se refere o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b).

36. Donde resulta que, no estado do direito aplicável e nos termos da primeira condição enunciada no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, não basta, para serem isentos de IVA, que os serviços prestados no estabelecimento hospitalar sejam potencial ou efectivamente úteis ao restabelecimento do paciente. Em conformidade com esta disposição, só constituem operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica aquelas que lhes são indispensáveis.

37. Quando se examinam as prestações em causa, não há nenhuma que pareça poder ser considerada indispensável ou necessária à hospitalização e à assistência médica de uma maneira geral, isto é, seja qualquer for a pessoa hospitalizada e os motivos do internamento. Não parecendo contestável que cada uma delas pode contribuir em alguma medida para a melhoria das condições de internamento do paciente e, por conseguinte, para o restabelecimento da sua saúde, creio que esta contribuição para o processo

terapêutico varia bastante em função da pessoa e dos motivos do respectivo internamento. Assim, parece-me que a situação é muito diferente consoante o paciente seja uma criança ou um adulto e o internamento se deva a uma intervenção cirúrgica benigna, que necessita de um internamento de curta duração, ou ao tratamento de uma patologia grave, que põe em risco a vida do paciente e que justifica um internamento de longa duração.

38. Não parece, pois, possível considerar que as prestações em causa são, por natureza, «estreitamente conexas» com a hospitalização e com a assistência médica. Entendo que são claramente diferentes, por exemplo, da operação que foi submetida à apreciação do Tribunal de Justiça no processo Comissão/ /França, já referido, e que o Tribunal declarou «estreitamente conexa» com uma análise clínica, isenta de IVA.

39. Com efeito, naquele processo, o Tribunal de Justiça foi confrontado com a legislação francesa que previa que certas análises biológicas só podiam ser efectuadas por laboratórios especializados. Esta legislação previa igualmente que o laboratório especializado que tivesse procedido à análise devia pagar ao laboratório que tivesse efectuado a colheita junto do paciente uma compensação pela transmissão da referida colheita. A crítica da Comissão em relação a esta legislação referia-se ao facto de, ao contrário do custo da análise e da colheita propriamente dita, o custo da transmissão da colheita estar sujeito ao IVA. Acolhendo a argumentação da Comissão, o Tribunal de Justiça declarou que a transmissão da colheita constituía uma operação estreitamente conexa com a análise, isenta de IVA, uma vez que essa transmissão se inscrevia logicamente entre o acto de colheita e a análise [16].

40. Partilho igualmente do parecer da Comissão de que nenhuma das prestações em causa pode ser equiparada ao fornecimento de refeições e de dormidas ao próprio paciente, que surgem, realmente e por natureza, como operações estreitamente conexas com a hospitalização. Conclui-se, pois, que nenhuma das prestações aqui em causa pode ser isenta sistematicamente do IVA em aplicação do artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva.

41. Esta análise parece-me justificada, em segundo lugar, à luz do objectivo que subjaz à isenção prevista por esta disposição. Como o Tribunal de Justiça já enunciou, esta isenção destina-se a garantir que o benefício da assistência médica e hospitalar não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resultaria se ela própria, ou as operações com ela estreitamente conexas, fossem sujeitas ao IVA [17]. Trata-se, segundo a jurisprudência, de isentar de IVA os

16 — V. n.° 24.

17 — V. acórdãos, já referidos, Comissão/França, n.° 23, e Dornier, n.° 43.

serviços prestados nos estabelecimentos com fins sociais, como a salvaguarda da saúde humana, e que têm por objectivo diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou as anomalias da saúde [18]. Esta isenção tem, pois, por objectivo, reduzir os custos da assistência médica e torná-la mais acessível aos particulares [19].

42. Para poderem beneficiar da isenção prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva, importa, pois, que os serviços prestados no estabelecimento hospitalar em causa prossigam efectivamente um objectivo terapêutico. É unicamente tendo em conta este objectivo que, segundo a jurisprudência, o conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica não deve ser objecto de uma interpretação demasiadamente restritiva. Esta jurisprudência não permite, por conseguinte, considerar que as prestações em causa constituem necessariamente operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica, uma vez que, como vimos, não podem ser entendidas, de uma maneira geral e sistemática, como prestações necessárias ou indispensáveis à assistência médica e ao ambiente hospitalar.

43. Além disso e como indica a Comissão, a isenção sistemática das prestações em causa podia produzir um resultado contrário ao objectivo prosseguido pelo artigo 13.°, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva. De facto e sempre que um sujeito passivo exerce uma actividade isenta de IVA, suporta, na realidade, o IVA pago a montante no âmbito da aquisição dos bens e serviços necessários à sua actividade, uma vez que não o pode repercutir nos consumidores finais. Refira-se igualmente que, quando exerça tanto actividades tributáveis como actividades isentas, só pode deduzir o IVA pago a montante na proporção da parte das suas actividades tributáveis em relação às actividades isentas. Portanto, aumentar a parte das actividades tributáveis tem por consequência reduzir os direitos à dedução do sujeito passivo e, portanto, aumentar o montante do IVA cujo pagamento lhe cabe. Na medida em que este sujeito deve equilibrar o seu orçamento, este aumento da carga fiscal traduzir-se-á num aumento do preço dos seus serviços isentos de IVA. Por outras palavras, isentar sistematicamente a prestação dos serviços de telefone e de televisão ao paciente hospitalizado, bem como as prestações de alojamento aos seus acompanhantes, comporta seriamente o risco de se provocar o aumento do preço por dia de internamento.

44. De igual modo, não creio que a apreciação das prestações em causa à luz do critério do seu carácter acessório ou não permita isentá-las sistematicamente do IVA. Como salienta o órgão jurisdicional de reenvio, este critério foi utilizado pelo Tribunal de Justiça nos processos, já referidos, Comissão/França e Dornier, com vista a determinar se as prestações em causa nesses processos eram ou não abrangidas pelo conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica. Seguramente, o conceito de «pres-

18 — V. acórdão Dornier, já referido, n.os 47 e 48.
19 — *Ibidem*, n.° 43.

tação acessória» pode parecer mais amplo que a condição segundo a qual a operação deve ser indispensável à prossecução do interesse geral em causa. De facto, segundo a jurisprudência, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador [20].

45. Todavia, mesmo apoiando-se neste critério e pressupondo que possa ser aplicado sem ter em conta a primeira condição enunciada no artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva, parece muito difícil de presumir de forma sistemática que as prestações em causa não constituam um fim em si mesmo. Como já referi, a prestação ao paciente dos serviços telefónicos e de televisão não estará sempre relacionada com um objectivo terapêutico. O paciente poder optar por receber estas prestações de um estabelecimento hospitalar e não de outro operador por razões de comodidade, sem que as prestações se inscrevam necessariamente no âmbito da acção terapêutica que justifica a hospitalização. Do mesmo modo, o recurso por parte dos acompanhantes do paciente às possibilidades de alojamento oferecidas pelo hospital não será sempre exigido pela idade ou a patologia do paciente, mas poderá decorrer apenas da simples vontade de se socorrer dessa possibilidade, menos cara e mais próxima da pessoa hospitalizada, em vez de recorrer a prestações equivalentes fornecidas por outro sujeito passivo, como um hotel ou restaurante.

46. Além disso, a isenção sistemática das prestações em causa seria contrária aos princípios consagrados pela jurisprudência que enquadram a interpretação das isenções previstas pela Sexta Directiva. Como salientaram todas as partes intervenientes, segundo jurisprudência assente, as isenções referidas no artigo 13.° da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo [21]. Há também que salientar, no mesmo sentido, que a Sexta Directiva não isenta do IVA todas as actividades de interesse geral, mas apenas as aí enumeradas e descritas de forma particularmente pormenorizada [22]. As prestações em causa não podem, portanto, ser isentas do IVA como

20 — V. acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.° 24), e de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, Colect., p. I-973, n.° 30).

21 — V., designadamente, acórdãos de 5 de Junho de 1997, SDC (C-2/95, Colect., p. I-3017, n.° 20); de 10 de Setembro de 2002, Kügler (C-141/00, Colect., p. I-6833, n.° 28); e de 20 de Novembro de 2003, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services (C-307/01, Colect., p. I-13989, n.° 52).

22 — V. acórdãos de 12 de Novembro de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Colect., p. I-7053, n.° 18); de 14 de Setembro de 2000, D. (C-384/98, Colect., p. I-6795, n.° 20); bem como D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, já referido, n.° 54.

se preenchessem rigorosamente as condições previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

47. A interpretação desta disposição deve igualmente respeitar o princípio da neutralidade fiscal, inerente ao sistema comum do IVA, em virtude do qual os operadores que efectuam as mesmas operações não devem ser tratados de maneira diferente em matéria de cobrança do IVA [23]. A este respeito, contrariamente ao que alega a Ygeia e como foi correctamente salientado pelos Estados-Membros que apresentaram observações no presente processo, quando presta os serviços em causa, o estabelecimento de assistência médica coloca-se em situação de concorrência com outros sujeitos passivos que prestam serviços da mesma natureza, como os hotéis e restaurantes, no que diz respeito ao alojamento prestado aos acompanhantes do paciente, e com os prestadores de serviços telefónicos e de televisão. Como refere a República Federal da Alemanha, os pacientes que utilizam um telemóvel pagam o IVA sobre o custo das prestações telefónicas e os membros da sua família que dormem e tomam as suas refeições num hotel pagam esse imposto sobre o preço do seu alojamento.

48. Resulta, por último, da jurisprudência que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem noções autónomas do direito comunitário que têm como objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro [24]. Isto implica que o conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica não deve assumir uma definição variável em função das características socioeconómicas de cada Estado-Membro.

49. É, pois, tendo em conta o conjunto destes elementos que penso que as prestações em causa não podem ser consideradas, de forma geral e sistemática, prestações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

50. Contudo, não creio que seja possível excluir que as prestações em causa possam, em certas circunstâncias, cair no âmbito da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Como vimos, esta isenção tem por objectivo reduzir o custo dos cuidados de saúde, isto é, das prestações que têm por finalidade proteger, manter ou restabelecer a saúde das pessoas. Portanto, é a finalidade da prestação que determina se deve ou não ser isenta do IVA.

23 — V. acórdãos, já referidos, Kügler, n.º 30, e Dornier, n.ºs 42 e 44.

24 — V. acórdão de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.º 11), bem como os acórdãos, já referidos, CPP, n.º 15; Comissão/França, n.º 21; e D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, n.º 52.

51. Parece-me perfeitamente concebível que, em certas circunstâncias, a presença de uma pessoa próxima da pessoa hospitalizada possa ser indispensável ao seu tratamento e que a prestação de alojamento e refeições a essa pessoa seja necessária para garantir a sua presença contínua ao lado do paciente. Isto pode suceder, por exemplo, no caso de a pessoa hospitalizada ser uma criança pequena ou de sofrer de uma patologia que provoque um padecimento considerável.

52. A prestação de serviços telefónicos a um paciente pode permitir-lhe manter o contacto com as pessoas que lhe são próximas, encontrando, junto delas, um conforto moral importante que se pode revelar indispensável em certas circunstâncias. Embora, à primeira vista, tal possa parecer menos evidente, é igualmente difícil de excluir categoricamente que a colocação à disposição de uma televisão, que constitui um meio de informação e de distracção apreciado pela maioria das pessoas, possa revestir, em certos casos, um carácter necessário ao tratamento de um doente hospitalizado. Tenho aqui novamente em mente as crianças que, em virtude de uma patologia grave ou do respectivo tratamento, não podem receber visitas ou só as podem receber em determinadas circunstâncias. O fornecimento de uma televisão a estas crianças pode constituir um elemento de distracção indispensável ao seu tratamento no meio hospitalar.

53. No entanto e sendo embora facilmente aceitável que a prestação destes serviços possa, em certos casos, ser considerada indispensável ao tratamento da pessoa hospitalizada, parece, pelo contrário, muito difícil de precisar em termos objectivos quais possam ser estes casos, tendo-se em conta a grande variedade de situações que podem ocorrer na prática. Há ainda que ter em mente que a Sexta Directiva tem por objectivo instaurar um sistema comum de IVA e que este sistema deve revestir um carácter de certeza e previsibilidade [25]. Não é, pois, conforme a este objectivo e a estas exigências confiar aos estabelecimentos de assistência médica e às autoridades nacionais a responsabilidade de apreciar, caso a caso, se as prestações em causa são efectivamente necessárias. Incumbe, portanto, ao Tribunal de Justiça enunciar um critério objectivo, comum ao conjunto dos Estados-Membros.

54. No estado do direito comunitário aplicável, não creio que este critério possa consistir no pedido do paciente, como propõe a Ygeia, ou no pedido das pessoas que lhe são próximas. Semelhante critério não permitiria garantir que a isenção se limitaria às prestações realmente necessárias à hospitalização e à assistência médicas. Além disso, a questão de saber se a prestação de qualquer dos serviços em causa é necessária ao tratamento da pessoa hospitalizada parece inserir-se no âmbito de uma apreciação de natureza médica. Com efeito, o terapeuta responsável pelo tratamento da

25 — V., designadamente, acórdão de 13 de Março de 1990, Comissão/França (C-30/89, Colect., p. I-691, n.º 23).

pessoa hospitalizada no estabelecimento de cuidados de saúde parece ser a autoridade mais competente para apreciar se prestações como as aqui em causa, que não constituem, por natureza, prestações estreitamente conexas com a hospitalização e com os cuidados de saúde, devem, não obstante, ser consideradas indispensáveis ao tratamento dessa pessoa. Este critério apresenta a vantagem de respeitar as exigências da certeza e da previsibilidade.

55. Nos termos deste critério, a prestação por um estabelecimento hospitalar de serviços telefónicos e de uma televisão a uma pessoa hospitalizada, bem como a prestação, por esse estabelecimento, de refeições e de dormidas aos seus acompanhantes, constituirão, portanto, operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica se a colocação à disposição destes equipamentos ou a presença permanente de uma pessoa próxima tiver sido objecto de prescrição médica.

56. Quando, na audiência, as partes foram convidadas a dar a conhecer a sua posição sobre este critério, o representante da Ygeia referiu que os médicos nunca prescrevem este tipo de prestações. Ao invés, o representante do Governo helénico referiu que este critério podia conduzir a abusos.

57. Antes de mais, deduzo da resposta do Governo helénico que, contrariamente ao que sustenta a Ygeia, o critério que proponho pode ser aplicado na prática. Em segundo lugar, não contesto que o facto de se pôr em prática este critério pode conduzir a abusos ou, pelo menos, a práticas divergentes entre os estabelecimentos de assistência médica. Todavia, este risco e desvantagem são inerentes ao recurso a qualquer critério que consista numa apreciação humana e o facto de não excluir categoricamente as prestações em causa sobrepõe-se, creio, às dificuldades práticas que suscita a aplicação do critério proposto. Há igualmente que salientar que os Estados-Membros podem, em caso de necessidade, tomar as medidas adequadas para evitar os abusos na aplicação deste critério.

58. Seguindo o Tribunal de Justiça esta minha proposta, caberá ao juiz nacional examinar, no caso vertente, se os serviços em causa que são prestados pela Ygeia a pessoas hospitalizadas no seu estabelecimento são objecto de prescrição médica. Deverá igualmente verificar que a prestação destes serviços não se destina essencialmente à obtenção de receitas suplementares pela Ygeia, conforme dispõe o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva.

59. À luz do conjunto destes elementos, proponho que se responda à questão prejudicial que o artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a prestação por um estabelecimento hospitalar de serviços telefónicos e de um posto de televisão a uma pessoa hospitalizada, bem como a prestação de refeições e dormidas aos seus acompanhantes, só constituem operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica, nos termos desta disposição, se a prestação destes serviços ao paciente ou a presença permanente de uma pessoa que lhe é próxima tiver sido objecto de prescrição médica.

V — Conclusão

60. À luz das precedentes considerações, proponho que se responda do seguinte modo à questão formulada pelo Symvoulio tis Epikrateias:

«O artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que a prestação por um estabelecimento hospitalar de serviços telefónicos e de um posto de televisão a uma pessoa hospitalizada, bem como a prestação de refeições e dormidas aos seus acompanhantes, só constituem operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica, nos termos desta disposição, se a prestação destes serviços ao paciente ou a presença permanente de uma pessoa que lhe é próxima tiver sido objecto de prescrição médica.»