ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

1 de Dezembro de 2005 *

Nos processos apensos C-394/04 e C-395/04,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pelo Symvoulio tis Epikrateias (Grécia), por decisões de 16 de Junho de 2004, entrados no Tribunal de Justiça em 17 de Setembro de 2004, nos processos

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

contra

Ypourgos Oikonomikon,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus e A. Ó Caoimh (relator), juízes,

* Língua do processo: grego.

advogado-geral: P. Léger,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 29 de Junho de 2005,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE, por K. Karlis, dikigoros,

— em representação do Governo grego, por E.-M. Mamouna, S. Trekli e V. Kyriazopoulos, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e A. Tiemann, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo cipriota, por A. Miltiadou-Omirou, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 15 de Setembro de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação do 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no quadro de litígios que opõem a Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (a seguir «Ygeia»), pessoa colectiva de direito privado cujo objecto social consiste em fornecer assistência hospitalar e médica, ao Ypourgos Oikonomikon (Ministro das Finanças), a respeito da recusa de o Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (serviço de contribuições de Atenas encarregado da fiscalidade das sociedades anónimas) isentar do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), como operações estreitamente conexas com a hospitalização e com os cuidados de saúde, o fornecimento de serviços telefónicos e de locação de postos de televisão às pessoas hospitalizadas, bem como o de dormidas e refeições aos seus acompanhantes.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva dispõe:

«1. 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.»

4 O artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), da Sexta Directiva prevê:

«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.° 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.»

Legislação nacional

5 O artigo 18.°, n.° 1, alínea d), da Lei n.° 1642/1986, relativa à aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e de outras disposições» (FEK A' 125), estabelece:

«São isentas de 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 que actuem nos termos da lei. São equiparados a estes serviços os serviços prestados pelos estabelecimentos de cura e termais.»

Os litígios nos processos principais e a questão prejudicial

6 Após fiscalização dos livros da escrita da Ygeia relativamente aos exercícios fiscais de 1992 e 1993, o Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon considerou que as receitas realizadas por esta, a título, por um lado, do fornecimento de serviços telefónicos e de locação de postos de televisão às pessoas hospitalizadas e, por outro, do de dormidas e refeições aos seus acompanhantes, deviam ser sujeitas a IVA, pela razão de que essas prestações não podem ser consideradas operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica. Por conseguinte, rectificou a dívida fiscal daquela sociedade através de duas decisões distintas relativas a cada um dos dois anos em causa.

7 A Ygeia interpôs recursos dessas decisões para o Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal Administrativo de Primeira Instância de Atenas), e, mais tarde, recorreu para o Dioikitiko Efeteio Athinon (Tribunal Administrativo de Recurso de Atenas). Em apoio dos seus recursos, a Ygeia alegou que as prestações de serviços em causa contribuem para os cuidados das pessoas hospitalizadas e para a manutenção das suas relações sociais e, por consequência, para a aceleração do seu restabelecimento através da criação de um estado psicológico favorável. Foi negado provimento a esses recursos, pela razão de que as prestações controvertidas, uma vez que visam facilitar a estada dos doentes nos estabelecimentos hospitalares, sem contribuírem para os cuidados que lhes são dispensados, não podem ser consideradas estreitamente conexas com a hospitalização.

8 A Ygeia interpôs recurso de revista para o Symvoulio tis Epikrateias (Conselho de Estado) dos acórdãos proferidos pelo Dioikitiko Efeteio Athinon.

9 Nas suas decisões de reenvio, o Symvoulio tis Epikrateias indica que é claro que a Ygeia, enquanto pessoa colectiva de direito privado, preenche as condições de isenção do IVA no que respeita à assistência hospitalar e à assistência médica assim como às operações estreitamente conexas com estas. A única questão que se coloca, em sua opinião, incide sobre a questão de saber se as prestações controvertidas estão ou não abrangidas pelo conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e com a assistência médica.

10 O órgão jurisdicional de reenvio salienta, a este propósito, que esse conceito não está definido no artigo 13.°, A, n.° 1, da Sexta Directiva. Observa, todavia, que, com base nos critérios enunciados no artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), dessa directiva, poderá considerar-se que uma operação está estreitamente conexa com a hospitalização e com a assistência médica, quando, por um lado, for indispensável para levar a cabo as operações isentas e, por outro, não se destinar a obter receitas suplementares para quem realiza as prestações isentas. Acrescenta, por outro lado, que, no seu acórdão de 6 de Novembro de 2003, Dornier (C-45/01, Colect., p. I-12911, n.^{os} 33 à 35), o Tribunal de Justiça admitiu que a questão de saber se uma operação é abrangida pelo conceito de «operações [...] estreitamente conexas» depende do seu carácter acessório. Isso implica que se tenha de determinar se essa operação constitui para os destinatários um meio que lhes permite beneficiar de outras prestações, nas melhores condições, ou se constitui antes para eles um fim em si.

11 Nestas condições, o Symvoulio tis Epikrateias decidiu, no quadro do recurso que se refere ao exercício fiscal de 1992, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial (processo C-394/04):

«As prestações efectuadas pelas pessoas referidas no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da [Sexta Directiva], 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?»

12 No que respeita ao exercício fiscal de 1993, esse órgão jurisdicional decidiu suspender a instância no recurso que lhe foi submetido até que o Tribunal de Justiça tenha respondido à questão supramencionada (processo C-395/04).

13 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 14 de Outubro de 2004, os processos C-394/04 e C-395/04 foram apensos para efeitos das fases escrita e oral do processo, bem como do acórdão.

Quanto à questão prejudicial

14 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o fornecimento, por um estabelecimento de assistência visado no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva, de serviços telefónicos e de locação de postos de televisão às pessoas hospitalizadas assim como o fornecimento, por esse estabelecimento, de dormidas e refeições aos seus acompanhantes constituem operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica na acepção dessa disposição.

15 A título preliminar, há que recordar que, segundo a jurisprudência, os termos empregados para designar 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 (acórdãos de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha, C-287/00, Colect., p. I-5811, n.º 43, e de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 29). As referidas isenções constituem conceitos autónomos do direito comunitário, que têm como objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 15, e de 8 de Março de 2001, Skandia, C-240/99, Colect., p. I-1951, n.º 23).

16 Além disso, o artigo 13.º, A, da Sexta Directiva visa isentar de IVA certas actividades de interesse geral. Essa disposição, no entanto, não exclui da aplicação do IVA todas as actividades de interesse geral, mas unicamente as que nela são enumeradas e descritas de forma detalhada (v., nomeadamente, acórdãos de 12 de Novembro de 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Colect., p. I-7053, n.º 18, e de 20 de Novembro de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Colect., p. I-13711, n.º 60).

17 Tal como o Tribunal de Justiça já declarou, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da referida directiva não contém nenhuma definição do conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização ou com a assistência médica (acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 22). Todavia, resulta dos próprios termos dessa disposição que esta não visa prestações que não apresentem qualquer conexão com a hospitalização dos destinatários dessas prestações nem com a assistência médica eventualmente recebida por estes (acórdão Dornier, já referido, n.º 33).

18 Por isso, as prestações só são abrangidas pelo conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização ou a assistência médica que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), dessa directiva, quando forem efectivamente fornecidas como prestações acessórias da hospitalização dos destinatários ou da assistência médica recebidas por estes e que constituem a prestação principal (acórdão Dornier, já referido, n.º 35).

19 Resulta da jurisprudência que uma prestação pode ser considerada acessória de uma prestação principal quando constituir não um fim em si, mas o meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 24, e Dornier, já referido, n.º 34).

20 A este propósito, a Ygeia sustenta que as prestações de alojamento e de alimentação fornecidas aos acompanhantes, que têm por efeito apoiar no plano psicológico as pessoas hospitalizadas e ajudá-las nos casos em que, devido ao seu estado, já não conseguem realizar os gestos simples da vida quotidiana, permitem um melhor restabelecimento da sua saúde, reduzindo, simultaneamente, em parte, a carga de trabalho do pessoal auxiliar dos hospitais. Quanto aos serviços telefónicos e de locação de postos de televisão fornecidos às pessoas hospitalizadas, permitem que estas permaneçam em contacto com o mundo exterior, o que lhes proporciona um estado psicológico susceptível de assegurar uma convalescença mais rápida e reduz, por essa razão, o custo final da hospitalização. Daí resulta, segundo a Ygeia, que o critério pertinente para efeitos de determinar se tais prestações são ou não abrangidas pelo conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e com a assistência médica é a vontade do próprio doente, que pediu para beneficiar das referidas prestações porque as julgou necessárias ao seu restabelecimento.

21 Esta argumentação não poderá ser acolhida.

22 Para determinar se prestações como as que estão em causa nos processos principais constituem o meio de beneficiar nas melhores condições dos serviços de hospitalização e de assistência médica dispensados pela Ygeia, deve ter-se em conta, como sublinharam todos os governos dos Estados-Membros que apresentaram observações e a Comissão das Comunidades Europeias, a finalidade com que as referidas prestações são efectuadas (v., neste sentido, acórdão Comissão/França, já referido, n.º 24).

23 Com efeito, a isenção das operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica, prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva, destina-se a garantir que o benefício da assistência médica e hospitalar não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos dessa assistência se ela própria, ou as operações com ela estreitamente conexas, estiver sujeita a IVA (acórdão Comissão/França, já referido, n.° 23).

24 Ora, a assistência médica e hospitalar visada nessa disposição é, segundo a jurisprudência, a que tem por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (acórdão Dornier, já referido, n.° 48).

25 Por isso, tendo em conta o objectivo prosseguido pela isenção prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da referida directiva, conclui-se que só as prestações de serviços que se inscrevem logicamente no quadro do fornecimento dos serviços de hospitalização e de assistência médica e que constituem uma etapa indispensável no processo de prestação desses serviços para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas por estes são susceptíveis de constituir «operações [...] estreitamente conexas» na acepção dessa disposição. Com efeito, só tais prestações são susceptíveis de influir no custo dos cuidados de saúde cuja isenção em questão permite torná-los acessíveis aos particulares.

26 Esta conclusão é confirmada, tal como alegam, com razão, os referidos governos que apresentaram observações, pelo artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), primeiro travessão, dessa directiva, segundo o qual os Estados-Membros devem excluir do benefício da isenção as prestações de serviços previstas, nomeadamente, no n.° 1, alínea b), do mesmo artigo, se não forem indispensáveis à realização das operações isentas. Com efeito, tal como o advogado-geral observou nos n.^{os} 30 a 32 das suas conclusões, essa disposição, que reveste carácter obrigatório para os Estados-Membros, enuncia condições que devem ser tomadas em conta para a interpretação dos diferentes casos de isenção que ela visa, os quais, à semelhança do previsto no artigo 13.°, A,

n.º 1, alínea b), da mesma directiva, dizem respeito a prestações ou entregas que estão «estreitamente conexas» ou que têm uma «conexão estreita» com uma actividade de interesse geral.

27 Além disso, há que salientar que, nos n.os 48 e 49 do acórdão Comissão/Alemanha, já referido, o Tribunal de Justiça já decidiu, no que toca à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva para as prestações de serviços «estreitamente conexas» com o ensino universitário, que a realização, a título oneroso, de projectos de investigação, se bem que possa ser considerada muito útil para o ensino universitário, não é indispensável para atingir o objectivo visado por este, isto é, nomeadamente, a formação dos estudantes com vista a permitir-lhes exercer uma actividade profissional, e que, portanto, não poderá ser abrangida pela referida isenção.

28 Tendo em conta a finalidade da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da referida directiva, e tendo em conta os termos do n.º 2, alínea b), desse artigo, essas declarações valem igualmente, tal como o advogado-geral indicou, em substância, no n.º 35 das suas conclusões, para a interpretação do conceito de «operação estreitamente conexa» com a hospitalização e com os cuidados de saúde, que figura na primeira dessas disposições.

29 Daí resulta que as prestações de serviços que, à semelhança das que estão em causa nos processos principais, são susceptíveis de melhorar o conforto e o bem-estar das pessoas hospitalizadas, não são, regra geral, susceptíveis de beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), dessa directiva. Só assim não será se essas prestações revestirem um carácter indispensável para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas pelos serviços de hospitalização e de assistência médica no âmbito dos quais foram fornecidas.

30 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta todos os elementos concretos dos litígios que lhe foram submetidos e, sendo caso disso, o conteúdo das receitas médicas passadas aos doentes em causa, determinar o carácter indispensável ou não das prestações fornecidas.

31 Estas conclusões não são postas em causa pela argumentação exposta pela Ygeia, segundo a qual o conceito de «operação [...] estreitamente conexa» com a hospitalização e com a assistência médica, que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, não requer, tendo em conta a finalidade da isenção, uma interpretação particularmente estrita (acórdão Comissão/França, já referido, n.º 23). Com efeito, tal como resulta do n.º 25 do presente acórdão, sujeitar a IVA prestações que não revestem carácter acessório não tem por efeito aumentar o custo da hospitalização e da assistência médica cujo acesso essa disposição pretende garantir aos particulares, uma vez que essas prestações não são indispensáveis para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas por estas (v., neste sentido, acórdão de 20 de Novembro de 2003, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, C-307/01, Colect., p. I-13989, n.º 59).

32 Por outro lado, tal como o advogado-geral salientou no n.º 47 das suas conclusões, a sujeição de tais prestações a IVA está em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal, que se opõe, nomeadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que se encontrem, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v. acórdão de 23 de Outubro de 2003, Comissão/Alemanha, C-109/02, Colect., p. I-12691, n.º 20).

33 Com efeito, contrariamente ao que sustenta a Ygeia e como o Governo alemão alegou com razão, um estabelecimento de assistência, quando fornece prestações como as prestações controvertidas, encontra-se em concorrência com os sujeitos passivos que fornecem prestações da mesma natureza, tais como os fornecedores de serviços telefónicos e de televisão, no que diz respeito aos serviços dessa natureza propostos às pessoas hospitalizadas, e como os hotéis e os restaurantes, no que diz respeito às prestações de alojamento para os seus acompanhantes.

34 Por isso, em conformidade com o disposto no artigo 13.°, A, n.° 2, alínea b), segundo travessão, da Sexta Directiva, as prestações como as que estão em causa nos processos principais devem igualmente ser excluídas do benefício da isenção prevista no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da mesma directiva, se se destinarem essencialmente a obter receitas suplementares para a pessoa que as fornece, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apurar com base nos elementos concretos dos litígios que lhe foram submetidos.

35 Por conseguinte, há que responder à questão submetida que o fornecimento, pelas pessoas visadas no artigo 13.°, A, n.° 1, alínea b), da Sexta directiva, de serviços telefónicos e de locação de postos de televisão às pessoas hospitalizadas, bem como o fornecimento, por essas mesmas pessoas, de dormidas e refeições aos seus acompanhantes, não constituem, regra geral, operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica na acepção dessa disposição. Só assim não será se essas prestações revestirem um carácter indispensável para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas pela hospitalização e pela assistência médica e se não se destinarem essencialmente a obter receitas suplementares para a pessoa que as fornece, através da realização de operações efectuadas em concorrência directa com as de empresas comerciais sujeitas a IVA.

Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta todos os elementos concretos dos litígios que lhe foram submetidos e, sendo caso disso, o conteúdo das receitas médicas passadas aos doentes em causa, determinar se as prestações fornecidas preenchem essas condições.

Quanto às despesas

36 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

1) **O fornecimento, pelas pessoas visadas no artigo 13.º, A, n.º 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, de serviços telefónicos e de locação de postos de televisão às pessoas hospitalizadas, bem como o fornecimento, por essas mesmas pessoas, de dormidas e refeições aos seus acompanhantes, não constituem, regra geral, operações estreitamente conexas com a hospitalização e com a assistência médica na acepção dessa disposição. Só assim não será se as prestações revestirem um carácter indispensável para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas pela hospitalização e pela assistência médica e se não se destinarem essencialmente a obter receitas suplementares para a pessoa que as fornece, através da realização de operações efectuadas em concorrência directa com as de empresas comerciais sujeitas a IVA.**

2) **Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta todos os elementos concretos dos litígios que lhe foram submetidos e, sendo caso disso, o conteúdo das receitas médicas passadas aos doentes em causa, determinar se as prestações fornecidas preenchem essas condições.**

Assinaturas