

**Processo C-228/20**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

2 de junho de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário da Baixa Saxónia, Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

2 de março de 2020

**Demandante:**

I GmbH

**Demandada:**

Finanzamt H (Autoridade Tributária H)

---

**Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário da Baixa Saxónia)**

**Despacho**

*[Omissis]*

no litígio entre

I GmbH, *[Omissis]*

– demandante –

*[Omissis]*

contra

Finanzamt H

– demandada –

relativo ao imposto sobre o volume de negócios de 2009 a 2012,

a Quinta Secção do Niedersächsische Finanzgericht (Tribunal Tributário da Baixa Saxónia), em 2 de março de 2020,

decidiu:

I. Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

1. O § 4, n.º 14, alínea b), da Umsatzsteuergesetz (Lei alemã relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG») é compatível com o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), 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»), na medida em que, relativamente aos hospitais que não sejam organismos de direito público, prevê que a isenção do imposto depende da condição de terem sido reconhecidos ao abrigo do § 108 do do Livro V do Sozialgesetzbuch (Código da Segurança Social, a seguir «SGB V»)?

2. Em caso de resposta negativa à primeira questão: em que circunstâncias a hospitalização assegurada por hospitais de direito privado se realiza «em condições sociais análogas» à hospitalização realizada por organismos de direito público, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA?

II. Suspender a instância até ser proferida a decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia.

### Fundamentos

#### I.

A questão que se coloca é a de saber se as operações resultantes da exploração de um hospital estão isentas do imposto sobre o volume de negócios em conformidade com o § 4, n.º 14, da UStG, e do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

A demandante, uma sociedade de capitais constituída sob a forma de uma GmbH [sociedade de responsabilidade limitada], foi criada em [...]. Depois de um aumento de capital em [...] (e, portanto, nos anos controvertidos de 2009 a 2012), o sócio fundador e diretor médico Prof. Dr. [...], que detinha, inicialmente, uma participação de 51 % no capital social, detinha ainda uma participação de 13,33 % na demandante. Nos anos controvertidos, também eram sócios a K GmbH, a B GmbH, a Beteiligungskapital H GmbH & Co. KG e, inicialmente, a [...] AG, cuja participação social adquiriu a K GmbH. A administração foi confiada à K GmbH.

O objeto social da empresa é, nos termos do n.º 2 do contrato de sociedade, o planeamento, a construção e a exploração de uma [...], na qual estão representados [...] todos os setores [...] da neurologia [...]. A demandante presta serviços

hospitalares na aceção do § 2 do Bundespflegesatzverordnung (Regulamento Federal Relativo às Taxas de Assistência, a seguir «BPfIV») e do § 2 da Krankenhausfinanzierungsgesetz (Lei Relativa ao Financiamento Hospitalar, a seguir «KHG»). A sua exploração é autorizada pelo Estado em conformidade com o § 30 da Gewerbeordnung (Lei da Regulamentação do Comércio, a seguir «GewO»). No entanto, a demandante – por não estar inscrita no plano hospitalar do Land da Baixa Saxónia – não é um hospital incluído no plano hospitalar na aceção do § 108, n.º 2, do SGB V. Os pedidos da demandante de 8 de abril de 1999 e 11 de julho de 2008 apresentados para esse efeito ainda não foram decididos até à data. A demandante também não é um hospital que celebrou um contrato na aceção do § 108, n.º 3, do SGB V e não faz parte dos organismos financiados nos termos da KHG. Por conseguinte, não tem contratos de fornecimento com as instituições legais ou complementares de seguro de doença.

Os pacientes da demandante são pessoas sem seguro, que efetuam pagamentos antecipados para o tratamento (os denominados pacientes pré-pagos), que estão inscritos em seguros privados e/ou elegíveis para auxílio, os pacientes de embaixadas, para os quais uma embaixada de um Estado estrangeiro se compromete a suportar os custos, membros das Forças Armadas alemãs, pacientes das instituições profissionais e pacientes do regime legal de seguro de doença. Os pacientes de seguro de doença privado ou legal eram tratados caso a caso, após aceitação dos custos pelas autoridades responsáveis pelos auxílios, pelas instituições de seguro de doença, pelas instituições legais ou complementares de seguro de doença ou pelos seguros privados. Para os pacientes das embaixadas, os custos foram suportados por instituições sociais estrangeiras através das embaixadas em questão.

Segundo a demandante, os grupos de pacientes têm a seguinte composição:

<b>2009</b>	<b>Casos</b>	<b>Dias de hospitalização</b>
Pacientes pré-pagos	391	5 052
Pacientes com seguro de saúde privado	534	4 771
– incluindo beneficiários de ajuda	67	677
Pacientes com seguro de saúde obrigatório	143	1 309
Pacientes das Forças Armadas alemãs	9	44
Pacientes inscritos em associações profissionais	1	2
Pacientes da embaixada	64	1 716
<b>Total</b>	<b>1 132</b>	<b>12 838</b>

<b>2010</b>	<b>Casos</b>	<b>Dias de hospitalização</b>
Pacientes pré-pagos	362	5 043
Pacientes com seguro de saúde privado	456	3 755

– incluindo beneficiários de ajuda	68	562
Pacientes com seguro de saúde obrigatório	150	1 312
Pacientes das Forças Armadas alemãs	13	83
Pacientes inscritos em associações profissionais	0	0
Pacientes da embaixada	50	1 743
<b>Total</b>	<b>1 017</b>	<b>11 853</b>

<b>2011</b>	<b>Casos</b>	<b>Dias de hospitalização</b>
Pacientes pré-pagos	420	5 784
Pacientes com seguro de saúde privado	434	3 327
– incluindo beneficiários de ajuda	67	430
Pacientes com seguro de saúde obrigatório	150	1 324
Pacientes das Forças Armadas alemãs	22	99
Pacientes inscritos em associações profissionais	1	22
Pacientes da embaixada	57	2 708
<b>Total</b>	<b>1 060</b>	<b>13 143</b>

<b>Primeiro Semestre de 2012</b>	<b>Casos</b>	<b>Dias de hospitalização</b>
Pacientes pré-pagos	218	2 922
Pacientes com seguro de saúde privado	193	1 477
– incluindo beneficiários de ajuda	23	169
Pacientes com seguro de saúde obrigatório	74	606
Pacientes das Forças Armadas alemãs	16	90
Pacientes inscritos em associações profissionais	0	0
Pacientes da embaixada	34	1 647
<b>Total</b>	<b>465</b>	<b>6 652</b>

A demandante faturou inicialmente os seus serviços de hospitalização e de assistência, bem como as operações que lhes estavam estreitamente ligadas, com base nas taxas de assistência diárias na aceção do § 13 da BPfIV, como era igualmente o caso dos hospitais na aceção do 108 do SGB V. Aos pacientes colocados em quartos individuais ou duplos, a demandante faturava sobretaxas a esse título. As prestações médicas opcionais foram faturadas separadamente nos termos do Gebührenordnung für Ärzte (Regulamento Relativo às Tarifas dos Serviços Médicos, GOÄ). Ao longo do tempo, a demandante foi convertendo

progressivamente o seu sistema de faturação à faturação fixa [o denominado sistema Diagnosis Related Group (DRG)]. Na audiência de 13 de fevereiro de 2020, a demandante afirmou que em 2011 só tinham sido faturados pelo sistema DRG 15 a 20 % dos dias de tratamento.

Em 28 de junho de 2012, a demandante celebrou com a instituição de seguro de acidentes [...], na qualidade de instituição do seguro legal de acidentes, um acordo-quadro nos termos do § 4, n.º 14, alínea b), segundo período, subalínea cc), da UStG, com efeitos a partir de 1 de julho de 2012.

Nas suas declarações fiscais relativas aos anos de 2009 a 2012, a demandante considerou isentos os seus serviços hospitalares, faturados com base nas taxas de assistência, bem como as taxas faturadas aos médicos independentes que dispõem de camas no hospital. *[Omissis]*

No âmbito de uma auditoria especial do Finanzamt *[omissis]* relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a inspetora considerou que a grande maioria das operações da demandante não estavam isentas de imposto. Nos termos do § 4, n.º 14, alínea b), segundo período, subalínea aa), da UStG, só estão isentas as operações efetuadas por hospitais reconhecidos nos termos do § 108 do SGB V. Ora, a demandante não é um hospital reconhecido.

Nenhuma outra conclusão resulta do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. A hospitalização só seria realizada em condições sociais análogas àquelas em que os organismos de direito público prestam cuidados de saúde se uma parte significativa dos pacientes tivesse direito ao reembolso das despesas nos termos do § 13 do SGB V. No caso em apreço, a quota-parte dos dias de hospitalização desses grupos de pacientes representa apenas 10,2 % (2009), 11,1 % (2010), 10,10 % (2011) e 9,1 % (primeiro semestre de 2012) e não representam uma parte substancial. Por conseguinte, há que considerar que as operações controvertidas estão sujeitas a imposto. Só a partir da entrada em vigor do acordo com a instituição de seguro de acidentes [...], em 1 de julho de 2012, é que as operações controvertidas passaram a estar isentas ao abrigo do § 4, n.º 14, alínea b), segundo período, subalínea cc), da UStG.

Este parecer da auditoria foi confirmado pela demandada na decisão de 6 de setembro de 2017, relativa ao recurso administrativo, bem como no recurso contencioso-administrativo.

A demandante considera que as operações controvertidas estão isentas ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. Explora um hospital reconhecido em conformidade com o § 30 da GewO, que presta serviços hospitalares e assistência médica como um organismo de direito público. A atividade da demandante apresenta um interesse geral na medida em que oferece uma série de serviços comparável à de hospitais públicos ou de hospitais integrados no plano hospitalar. O interesse geral resulta igualmente do facto de fazer parte dos hospitais especializados líderes mundiais em neurocirurgia que, em princípio,

presta serviços a qualquer pessoa que esteja legalmente segurada, com ou sem seguro privado. O custo da assistência é suportado em larga medida por organismos de segurança social, entre os quais figuram não apenas as instituições legais de seguro de doença, mas também as Forças Armadas, instituições profissionais, autoridades responsáveis pelos auxílios e embaixadas. Assim, 33,08 % (2009), 34,31 % (2010), 38,15 % (2011) e 40,30 % (2012) dos dias de hospitalização são atribuídos aos pacientes que assumem o custo dos organismos de segurança social.

## II.

Esta Secção submete as questões mencionadas no dispositivo desta decisão ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) para interpretação da Diretiva IVA, e suspende a instância até que seja proferida decisão pelo Tribunal de Justiça.

### 1. Normas jurídicas pertinentes para a solução do litígio

#### a) Direito nacional

§ 4, n.º 14, alínea b), da UStG:

Nos termos do § 4, n.º 14, alínea b), da UStG, na versão em vigor desde 1 de janeiro de 2009, estão isentas as seguintes operações abrangidas pelo § 1, n.º 1, ponto 1, da UStG: a hospitalização e a assistência médica, incluindo diagnóstico, exames médicos, prevenção, reabilitação, assistência no parto e prestações de cuidados especializados, assim como as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público. Os serviços referidos no § 4, n.º 14, alínea b), da UStG estão igualmente isentos quando sejam prestados por:

aa) hospitais reconhecidos na aceção do § 108 do SGB V

[...]

cc) organismos que tenham participado na assistência por parte das instituições do seguro legal de acidentes, em conformidade com o § 34 do SGB VII.

[...]

#### § 108 do SGB V – Hospitais reconhecidos

As instituições de seguro de doença só podem permitir a hospitalização pelos seguintes hospitais (reconhecidos):

1. Hospitais universitários [*omissis*],

2. Hospitais integrados no plano hospitalar de um Land (hospital de referência), ou

3. Hospitais que tenham celebrado um contrato de assistência com as associações regionais das instituições de seguro de doença e com as associações das instituições complementares de seguro de doença.

§ 109 do SGB V – Celebração de contratos de assistência com hospitais

[...]

(2) Não existe direito à celebração de um contrato de assistência nos termos do § 108, n.º 3, do SGB V.

(3) Um contrato de assistência na aceção do § 108, n.º 3, do SGB V não pode ser celebrado quando o hospital:

1. não garantir um tratamento hospitalar eficiente e económico,
2. *[Omissis]* [não cumprir certos requisitos de qualidade] ou
3. não for necessário para que os segurados sejam hospitalizados de acordo com as suas necessidades.

[...]

§ 1 da Krankenhausfinanzierungsgesetz (Lei de financiamento dos hospitais, a seguir KhG) – Princípio geral

(1) o objetivo da presente lei é garantir a segurança económica dos hospitais, a fim de assegurar à população um serviço de alta qualidade, orientado para os pacientes e adaptado às suas necessidades, prestado por hospitais eficientes, de alta qualidade e que operam sob a sua própria responsabilidade, contribuindo para taxas de assistência socialmente sustentáveis.

§ 6 Planificação hospitalar e programas de investimento

(1) Os Länder adotarão planos hospitalares e programas de investimento com vista à realização dos objetivos referidos no § 1; os custos subsequentes, nomeadamente a incidência na taxa de assistência, devem ser tomados em consideração.

b) Direito da União

Artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA)

Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva IVA, 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.

2. Quanto à situação jurídica à luz do direito nacional; primeira questão prejudicial

A demandante não é um organismo de direito público, pelo que as suas operações não estão isentas de IVA ao abrigo do § 4, n.º 14, alínea b), primeiro período, da UStG. Além disso, a demandante não celebrou um contrato de assistência com as associações regionais das instituições de seguro de doença e as federações das instituições complementares, nem foi (até à data) incluída no plano hospitalar do Land da Baixa Saxónia. Por conseguinte, as condições de isenção das operações referidas no § 4, n.º 14, alínea b), subalínea aa), da UStG também não estão preenchidas. Uma vez que a demandante só celebrou um acordo-quadro com a instituição de seguro de acidentes [...] apenas com efeitos a partir de 1 de julho de 2012, só pode invocar a isenção prevista no § 4, n.º 14, alínea b), subalínea cc), da UStG a partir dessa data.

Tanto a Quinta como a Décima Primeira Secções do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) consideram que o § 4, n.º 14, alínea b), subalínea aa), da UStG não estão em conformidade com as exigências do direito da União constantes do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, dado que a isenção das prestações de serviços em hospitais explorados por empresas que não são organismos de direito público está sujeita a uma reserva de necessidade em matéria de segurança social [*omissis*].

Esta Secção inclina-se para concordar com o parecer jurídico das Quinta e Décima Primeira Secções do BFG. Dado que as associações regionais das instituições de seguro de doença e as associações de instituições complementares só podem celebrar um contrato de assistência com um hospital se tal for necessário para assegurar um tratamento conforme às necessidades dos segurados (§ 108, n.º 3, do SGB V, conjugado com o § 109, n.º 3, ponto 3, do SGB V), e que aspetos económicos («contribuir para taxas de assistência socialmente suportáveis») também desempenham um papel na inserção de um hospital no plano hospitalar na aceção do § 1 da KHG, aplica-se efetivamente o princípio «closed shop»; deste modo, um hospital (adicional) não tem perspectivas de ser inserido no plano hospitalar do seu Land e, assim, celebrar contratos de assistência com as instituições legais de seguro de doença, se nesse Land já estiverem disponíveis camas hospitalares suficientes para uma determinada especialidade. Isso teria por consequência tratar de forma diferente, para efeitos do imposto sobre o volume de negócios, serviços semelhantes prestados por hospitais diferentes, sendo a vantagem de alguns hospitais em relação a outros estabelecimentos hospitalares baseada unicamente no facto de terem sido criados antes e serem os primeiros a serem incluídos no plano hospitalar ou os primeiros a celebrar contratos de assistência. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a interpretação, pelo legislador nacional, dos elementos constitutivos da Diretiva IVA deve ser feita em

conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (Acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de junho de 2010, C-262/08 «CopyGene» Slg 2010, I-5053). Esta Secção não considera que uma disposição como a do § 4, n.º 14, alínea b), subalínea aa), da UStG, que tem por efeito contingentar de facto a isenção e reservá-la aos hospitais integrados em primeiro lugar no plano hospitalar, não pode ser considerada compatível com o princípio da neutralidade concorrencial do imposto sobre o volume de negócios.

É por esta razão que, com a primeira questão, esta Secção pede ao Tribunal de Justiça que declare se as disposições do § 4, n.º 14, alínea b), subalínea aa), da UStG são compatíveis com o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. A questão é igualmente pertinente para a solução do litígio, na medida em que, em caso de conformidade da norma nacional com o direito da União, deve ser negado provimento ao recurso, deixando de ser necessário determinar se os serviços hospitalares prestados pela demandante são socialmente comparáveis aos prestados pelos organismos de direito público.

3. Quanto à situação jurídica à luz do direito da União; segunda questão prejudicial

Em caso de resposta negativa à primeira questão a demandante poderia invocar diretamente o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. Importa determinar se os serviços de hospitalização prestados pela demandante e as operações com eles estreitamente conexas foram efetuados em condições sociais análogas àquelas em que os organismos de direito público prestam esses serviços.

A Décima Primeira Secção do Tribunal Tributário Federal, que parte igualmente do princípio de que o § 4, n.º 14, alínea b), subalínea aa), da UStG não interpreta corretamente o direito da União, remete para a frase introdutória do artigo 132.º da Diretiva IVA e sublinha que cabe a cada Estado-Membro, no âmbito da sua margem de apreciação, estabelecer as regras segundo as quais é concedido o reconhecimento exigido *[omissis]*. O legislador alemão só excedeu o seu poder de apreciação na medida em que, referindo-se ao § 108 do SGB V, sujeitou a inclusão do hospital num plano hospitalar ou a celebração de um contrato de assistência à exigência de concessão de isenção nos termos do § 4, n.º 14, alínea b), subalínea aa), da UStG, violando assim o princípio da neutralidade. No entanto, a Décima Primeira Secção não considera contestável que, através da referência em cadeia do § 4, n.º 14, alínea b), subalínea aa), da UStG ao § 108, n.ºs 2 e 3, do SGB V aos §§ 1 e 6, da KHG ou § 109 do SGB V, o desempenho do hospital em termos de pessoal, espaço e equipamento e a eficiência da sua gestão sejam uma condição para a concessão do benefício fiscal ao abrigo do § 4, n.º 14, alínea b), subalínea aa), da UStG; não ter em consideração as condições estabelecidas pelo legislador nacional privaria os Estados-Membros do poder de apreciação que lhes é conferido *[omissis]*.

A secção de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se, num caso em que a norma fiscal nacional remete para um sistema complexo de normas extrafiscais e em que a aplicação de todas as normas extrafiscais conduz a uma interpretação não conforme com o direito comunitário da norma da isenção fiscal, a margem de apreciação conferida ao legislador nacional pode ser preservada pelo facto de não serem aplicáveis unicamente os requisitos factuais das normas extrafiscais, que tornam a disposição nacional de isenção fiscal contrária ao direito comunitário, enquanto os outros requisitos factuais das normas extrafiscais continuam a ser aplicáveis. Com efeito, segundo esta Secção, a questão que se coloca é a de saber se corresponde de facto à intenção do legislador nacional e se contribui para preservar a sua margem de apreciação na transposição da Diretiva IVA para o direito nacional que a concessão do benefício fiscal não esteja dependente de uma avaliação das necessidades do hospital – o que é incompatível com o direito da União – mas de outros critérios de decisão que o legislador nacional poderia não ter tido em conta – se tivesse conhecimento da não conformidade com o direito da União em todos os outros aspetos.

Esta Secção tem dúvidas quanto à questão de saber se é necessário proceder a uma auditoria de desempenho do hospital para a interpretação do carácter análogo «das condições sociais» na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA [omissis]. Neste contexto, importa igualmente salientar que um hospital especializado, como a demandante, que efetua tratamentos neurocirúrgicos particularmente complicados e difíceis, deve necessariamente oferecer os seus serviços a um custo mais elevado do que um hospital, que efetua, em grande parte, tratamentos médicos simples que não necessitam de dispositivos médicos dispendiosos. A Secção considera, portanto, que o montante do custo próprio de um hospital não constitui um critério adequado para apreciar se o hospital oferece os seus serviços em condições sociais análogas às oferecidas por um hospital público. Por último, seria exigir demasiado tanto à Administração Tributária como aos tribunais administrativos e fiscais impor-lhes em todos os casos a realização de uma análise exaustiva do desempenho ou da eficiência, a fim de poderem decidir sobre a isenção das operações.

Por conseguinte, esta Secção considera que, numa situação em que o legislador nacional não transpôs corretamente para o direito nacional as disposições do direito da União, há que admitir a possibilidade de invocar diretamente o direito da União e interpretar autonomamente a disposição pertinente deste direito. No caso em apreço, a Secção considera, portanto, que a questão de saber se a demandante presta serviços de hospitalização em condições sociais análogas às de um hospital de direito público é pertinente para a solução do litígio; a Secção tende a responder à questão do carácter análogo das condições sociais, não tendo em conta os procedimentos operacionais nem as estruturas de custos do hospital, mas sim do ponto de vista da situação dos pacientes; as condições seriam socialmente análogas se os custos da maioria dos pacientes fossem abrangidos pelas instituições de segurança social.

A pertinência da segunda questão prejudicial decorre do facto de, para a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA, esta Secção pretender aplicar critérios de interpretação diferentes dos utilizados pelo Tribunal Tributário Federal como instância de recurso.

III.

O artigo 267.º, n.º 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia constitui a base jurídica do reenvio para o Tribunal de Justiça.

IV.

[Questões processuais]

DOCUMENTO DE TRABALHO