Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

18 de setembro de 2019*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c) — Isenções — Hospitalização e assistência médica — Prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas — Inexistência de relação de confiança entre o prestador de serviços e o paciente»

No processo C-700/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 11 de outubro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de dezembro de 2017, no processo

Finanzamt Kyritz

contra

Wolf-Henning Peters,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Toader, presidente de secção, L. Bay Larsen (relator) e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo alemão, inicialmente, por T. Henze e R. Kanitz, em seguida, por R. Kanitz, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por B.-R. Killmann e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Kyritz (Serviço de Finanças de Kyritz, Alemanha, a seguir «Serviço de Finanças») a W.-H. Peters a respeito da recusa de isentar do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) as prestações de serviços de assistência por este efetuadas como médico especialista em química clínica e diagnóstico de laboratório.

Quadro jurídico

Diretiva 2006/112

3 O considerando 7 da Diretiva 2006/112 enuncia:

«O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.»

4 O artigo 132.º, n.º 1, desta diretiva tem a seguinte redação:

«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;

c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;

[…]»

5 O artigo 133.º da referida diretiva prevê:

«Os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições:

a) Os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

b) Esses organismos devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não tenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;

c) Esses organismos devem praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou que não excedam tais preços ou, no que diz respeito às atividades não suscetíveis de homologação de preços, inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA;

d) As isenções não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.

[…]»

Direito alemão

6 O § 4 da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), conforme alterada pela Lei de 19 de dezembro de 2008 (BGBl. 2008 I, p. 2794) (a seguir «UStG»), dispõe:

«Entre as operações referidas no § 1, n.º 1, ponto 1, estão isentas:

[…]

14) a) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, por médicos, dentistas, homeopatas, fisioterapeutas, parteiras ou de qualquer outra atividade médica análoga. […]

[…]

b) A hospitalização e a assistência médica, incluindo o diagnóstico, os exames médicos, a prevenção, a reabilitação, a assistência no parto e as prestações de cuidados especializados, assim como as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público. As prestações referidas no primeiro período estão igualmente isentas quando prestadas por

[…]

bb) centros de assistência médica e de diagnóstico que participem no sistema de cuidados médicos convencionados nos termos do § 95 do Fünftes Buch Sozialgesetzbuch [livro V do Código da Segurança Social] ou aos quais se aplique o regime previsto no § 115 do livro V do Código da Segurança Social,

[…]

e que sejam, por natureza, prestações de um tipo a que diga respeito à autorização, ao contrato ou ao regime, respetivamente, nos termos do Código da Segurança Social […]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 W.-H. Peters é médico especialista em química clínica e diagnóstico de laboratório.

8 Durante os exercícios fiscais de 2009 a 2012, prestou serviços de assistência à LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, uma sociedade de laboratórios que presta serviços laboratoriais a médicos que exercem em consultórios, a clínicas de reabilitação, a centros de saúde e a hospitais.

9 Recebeu desta sociedade uma retribuição mensal de 6 000 euros por estas prestações, que incluíam, nomeadamente, a realização de análises com vista a diagnósticos precisos de médico de laboratório e apoio médico no âmbito de medidas de medicina transfusional em situações terapêuticas concretas.

10 W.-H. Peters não apresentou a declaração de imposto sobre o volume de negócios para os exercícios fiscais em causa, considerando que os referidos serviços estavam isentos deste imposto por força do § 4, n.º 14, alínea a), primeiro período, da UStG.

11 Em contrapartida, o Serviço de Finanças considerou que os mesmos serviços eram tributáveis. Esta decisão fundamentava-se na constatação de que a isenção prevista no § 4, n.º 14, alínea a), primeiro período, da UStG está subordinada ao requisito da existência de uma relação de confiança entre o médico e o paciente, um requisito que não se verifica no que respeita às prestações dos químicos clínicos e médicos de laboratório. Por conseguinte, emitiu avisos de liquidação de montante fixo relativos ao imposto sobre o volume de negócios com base nos honorários líquidos recebidos por W.-H. Peters nos exercícios fiscais em causa.

12 Por Decisão de 2 de dezembro de 2013, o Serviço de Finanças indeferiu as reclamações apresentadas por W.-H. Peters contra os referidos avisos.

13 W.-H. Peters recorreu dessa decisão para o Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal Tributário de Berlim-Brandeburgo, Alemanha), que deu provimento ao seu recurso e alterou os avisos de liquidação controvertidos, por considerar que a isenção prevista no § 4, n.º 14, alínea a), primeiro período, da UStG não exige que exista uma relação de confiança entre o médico e o paciente.

14 O Serviço de Finanças interpôs recurso de «Revision» para o órgão jurisdicional de reenvio.

15 O órgão jurisdicional de reenvio considera que o elemento da relação de confiança não tem importância decisiva para o local da prestação que determina, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, a distinção entre os casos de isenção previstos no artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva 2006/112. Por outro lado, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a existência de uma relação de confiança entre o médico e o paciente não é um requisito necessário da isenção de uma atividade no âmbito de uma prestação de serviços de assistência na aceção da disposição de direito alemão que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva, dado que essa relação de confiança é apenas um caso típico de aplicação dessa isenção.

16 Foi neste contexto que o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A isenção fiscal de prestações de serviços de assistência por parte de um médico especialista em química clínica e diagnóstico de laboratório, em circunstâncias como as do processo principal, é apreciada à luz do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva [2006/112] ou à luz do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da mesma diretiva?

2) A aplicabilidade do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva [2006/112], caso esta disposição seja aplicável, [exige] uma relação de confiança entre o médico e o paciente?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

17 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que as prestações de serviços de assistência, como as que estão em causa no processo principal, que são efetuadas por um médico especialista em química clínica e diagnóstico de laboratório, são suscetíveis de estar abrangidas pela isenção do IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.

18 Refira-se, desde logo, que o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva») e o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva 2006/112, cuja redação é, em substância, idêntica, devem ser interpretados do mesmo modo e que, portanto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à primeira dessas disposições serve de fundamento para interpretar a segunda (v., neste sentido, Acórdão de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 27).

19 Segundo o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros isentam 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. O artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, por sua vez, prevê a isenção das prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa.

20 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os conceitos de «assistência médica», que constam do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, e de «prestações de serviços de assistência», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, visam prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (v. Acórdão de 2 de julho de 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, n.º 20 e jurisprudência referida).

21 Importa também salientar que o critério a tomar em consideração para delimitar o âmbito de aplicação destes dois casos de isenção previstos nas referidas disposições está menos ligado à natureza da prestação do que ao local da sua execução. Com efeito, o artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva visa as prestações efetuadas em meio hospitalar, ao passo que o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da mesma diretiva visa as prestações efetuadas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de junho de 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, n.º 22, e de 2 de julho de 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, n.º 19).

22 Resulta da decisão de reenvio que a primeira questão prejudicial se refere a prestações de serviços de assistência, o que implica que estas prestações podem ser abrangidas pelo conceito de «assistência médica», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112, ou pelo conceito de «prestações de serviços de assistência», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.

23 No que respeita à aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva a essas prestações, o Tribunal de Justiça já declarou que um laboratório ou uma entidade individualizada que desempenhe uma função comparável é suscetível de constituir um estabelecimento «da mesma natureza» que os

«estabelecimentos hospitalares» e os «centros de assistência médica e de diagnóstico», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, Acórdão de 2 de julho de 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, n.º 35 e jurisprudência referida).

24 Assim sendo, para apreciar se as prestações de serviços de assistência estão isentas do IVA nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva, há que ter em conta todas as exigências previstas nesta disposição e noutras disposições pertinentes do título IX, capítulos 1 e 2, da referida diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 37 e jurisprudência referida).

25 Além disso, o artigo 133.º da Diretiva 2006/112 permite aos Estados-Membros fazer depender a concessão da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou de várias das condições aí mencionadas.

26 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, mais precisamente, sobre a possibilidade de prever a aplicabilidade do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 a prestações como as que estão em causa no processo principal, na hipótese de este chegar à conclusão de que as referidas prestações não preenchiam todos os requisitos de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), desta diretiva.

27 A este respeito, importa precisar que as prestações de serviços de assistência que não preencham todas as exigências estabelecidas para beneficiar da isenção do IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva não estão excluídas, por princípio, da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da mesma diretiva.

28 Com efeito, não resulta de modo nenhum da redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 2006/112 que esta disposição se destina a limitar o alcance do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, que visa, como foi recordado no n.º 21 do presente acórdão, as prestações de serviços de assistência efetuadas fora das estruturas abrangidas pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelos Estados-Membros.

29 Além disso, no que se refere a análises clínicas prescritas por médicos generalistas, o Tribunal de Justiça precisou que o princípio da neutralidade fiscal não seria respeitado se tais prestações estivessem sujeitas a um regime de IVA diferente consoante o local em que são efetuadas, quando a sua qualidade é equivalente tendo em conta a formação dos prestadores em causa (v., neste sentido, Acórdão de 8 de junho de 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, n.º 32).

30 Atendendo ao exposto, há que responder à primeira questão que o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que as prestações de serviços de assistência, como as que estão em causa no processo principal, que são efetuadas por um médico especialista em química clínica e diagnóstico de laboratório, são suscetíveis de estar abrangidas pela isenção do IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, se não preencherem todos os requisitos de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva.

Quanto à segunda questão

31 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção do IVA que prevê está subordinada ao requisito de a prestação de serviços de assistência em causa ser efetuada no âmbito de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços.

32 A este respeito, importa salientar que decorre de uma interpretação literal do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 que uma prestação deve estar isenta se preencher dois requisitos, a saber, por um lado, constituir uma prestação de serviços de assistência na saúde e, por outro, ser efetuada no âmbito do exercício de atividades médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 27, e de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 23).

33 Por conseguinte, não resulta de modo nenhum da redação desta disposição que, para as prestações de serviços de assistência serem isentas, se exija que sejam efetuadas no âmbito de uma relação de confiança entre o prestador de serviços e o paciente.

34 Não se justifica, aliás, acrescentar esse requisito, à luz do objetivo prosseguido pela referida disposição de reduzir o custo dos cuidados de saúde e de tornar esses cuidados mais acessíveis aos particulares (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, n.º 28 e jurisprudência referida), na medida em que os referidos cuidados apresentem um nível de qualidade suficiente (v., neste sentido, Acórdão de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 37), sem que a existência de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços revista, a este respeito, caráter decisivo.

35 É certo que o Tribunal de Justiça declarou que, por oposição ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), desta diretiva se aplica a prestações efetuadas fora de organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, relação que normalmente tem lugar no consultório deste último (v., neste sentido, Acórdãos de 23 de fevereiro de 1988, Comissão/Reino Unido, 353/85, EU:C:1988:82, n.º 33, e de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 35).

36 Todavia, não se pode deduzir destas constatações que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 só se aplica às prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito de uma relação de confiança entre o prestador de serviços e o paciente.

37 Com efeito, importa salientar que as referidas constatações visavam simplesmente sublinhar a oposição entre esta disposição e o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva relacionada com a delimitação do âmbito de aplicação dos dois casos de isenção previstos por essas disposições.

38 Assim, no n.º 33 do Acórdão de 23 de fevereiro de 1988, Comissão/Reino Unido (353/85, EU:C:1988:82), para responder ao argumento suscitado pelo Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte relativo ao paralelismo entre o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva e o seu artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), o Tribunal de Justiça salientou a importância da relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, para concluir que, salvo os pequenos fornecimentos estritamente necessários no momento da prestação dos serviços de assistência, a entrega de medicamentos e de outros bens é material e economicamente dissociável da prestação do serviço referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), desta diretiva.

39 Do mesmo modo, o Tribunal de Justiça, no n.º 35 do Acórdão de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), evocou a existência de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, a fim de sublinhar a oposição entre os dois casos de isenção previstos no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Diretiva quanto ao lugar onde as prestações devem ser efetuadas, ilustrando o âmbito em que as prestações referidas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), desta diretiva são geralmente efetuadas.

40 A este respeito, no n.º 36 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça precisou que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva isenta todas as prestações efetuadas em meio hospitalar, ao passo que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), desta diretiva se destina a isentar as prestações médicas efetuadas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar.

41 Além disso, embora o Tribunal de Justiça tenha enumerado, no n.º 27 do referido acórdão, os requisitos a que está sujeita a isenção prevista nessa disposição, não se referiu, a este respeito, à existência de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços.

42 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção do IVA que prevê não está subordinada ao requisito de a prestação de serviços de assistência em causa ser efetuada no âmbito de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços.

Quanto às despesas

43 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), 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 as prestações de serviços de assistência, como as que estão em causa no processo principal, que são efetuadas por um médico especialista em química clínica e diagnóstico de laboratório, são suscetíveis de estar abrangidas pela isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, se não preencherem todos os requisitos de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva.**

2) **O artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção do imposto sobre o valor acrescentado que prevê não está subordinada ao requisito de a prestação de serviços de assistência em causa ser efetuada no âmbito de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços.**

Assinaturas