

Sprawa C-172/03

Wolfgang Heiser

przeciwko

Finanzamt Innsbruck

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Podatek VAT – Zwolnienie świadczenia usług opieki medycznej w ramach wykonywania zawodu medycznego – Korekta odliczeń

Opinia rzecznika generalnego A. Tizzano przedstawiona w dniu 28 października 2004 r. I-0000

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 3 marca 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi – Selektowny charakter przepisu – Względny uzasadniający wynikający z charakteru i ogólnej struktury systemu – Naruszenie konkurencji*

(traktat WE, art. 92 ust. 1 (obecnie, po zmianie, art. 87 ust. 1 WE))

2. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Przepis służący osiągnięciu celu społecznego – Odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 traktatu (obecnie art. 86 ust. 2 WE) – Przepisy państwowe mające na celu zbliżenie warunków konkurencji do warunków panujących w innych państwach członkowskich – Brak wpływu na kwalifikację pomocy*

(traktat WE, art. 90 ust. 2 i art. 93 ust. 3 (obecnie art. 86 ust. 2 WE i art. 88 ust. 3 WE) oraz art. 92 ust. 1 (obecnie, po zmianie, art. 87 ust. 1 WE))

3. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Rezygnacja, w przypadku przejścia lekarzy z systemu opodatkowania transakcji podatkiem od wartości dodanej na system transakcji zwolnionych, z przewidzianego w art. 20 szóstej dyrektywy w sprawie podatku od wartości dodanej zmniejszenia dokonanego wcześniej odliczenia, dotyczącego towarów wykorzystywanych nadal w przedsiębiorstwie – Zaliczenie*

(traktat WE, art. 92 ust. 1 (obecnie, po zmianie, art. 87 ust. 1 WE); dyrektywa Rady 77/388, art. 20)

1. Zgodnie z art. 92 ust. 1 traktatu (obecnie art. 87 ust. 1 WE), aby dane działanie mogło zostać zakwalifikowane jako pomoc państwa, muszą być spełnione następujące przesłanki: po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść; po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem.

Odnosząc się do drugiej przesłanki, nie istnieje próg lub procent, poniżej którego można uznać, że wymiana handlowa między państwami członkowskimi nie została naruszona. Stosunkowo

bowiem niewielkie znaczenie pomocy lub stosunkowo nieduży rozmiar przedsięwzięcia z niej korzystającego nie wykluczają *a priori* ewentualności, aby wspomniana pomoc miała wpływ na wymiany handlowe. Zatem druga przesłanka może zostać spełniona niezależnie od lokalnego lub regionalnego charakteru świadczonych usług bądź znaczenia sektora danej działalności.

Jeżeli chodzi o trzecią przesłankę, bezsporne jest, że pojęcie pomocy obejmuje nie tylko świadczenia o charakterze pozytywnym, ale również różne postaci środków interwencyjnych, które zmniejszają koszty obciążające zwykle budżet przedsiębiorstwa i które, nie bądź przez to subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczny skutek. W tym zakresie art. 92 ust. 1 traktatu wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy jest w stanie sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu do innych, które znajdują się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Odpowiedź twierdząca oznacza, że dany przepis spełnia przesłankę selektywności stanowiąc element konstrukcyjny pojęcia pomocy państwa. W istocie ani okoliczności, że liczba przedsiębiorstw, które mogą powoływać się na ten przepis jest bardzo znacząca, ani okoliczności, że przedsiębiorstwa te należą do różnych sektorów działalności, nie jest wystarczająca do podważenia selektywnego charakteru tego przepisu, a stąd do wykluczenia możliwości uznania go za pomoc państwa. Pomoc państwa może też dotyczyć całego sektora gospodarczego, a mimo to podlegać art. 92 ust. 1 traktatu. Byłoby inaczej, gdyby środek, jakkolwiek przynosiłcy beneficjentowi korzyść, był uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu, którego jest częścią.

Jeżeli chodzi o czwartą przesłankę, pomoc mająca na celu uwolnienie przedsiębiorstwa od kosztów, które musi ono ponosić w ramach zwykłego zarządu lub działalności, zakłada co do zasady warunki konkurencji.

(por. pkt 27, 32, 33, 36, 40, 42, 43, 55)

2. Zwykła okoliczność, że przepis służy osiągnięciu pewnego celu społecznego, nie wystarcza, by uznać, iż taki przepis nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 92 traktatu (obecnie art. 87 WE). Ustęp 1 tego przepisu nie wprowadza bowiem rozróżnienia pomiędzy interwencjami państwowymi w zależności od ich przyczyn lub celów, ale definiuje interwencje te na podstawie ich skutków. Ponadto odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 traktatu (obecnie art. 86 ust. 2 WE) nie pozwala na wykluczenie możliwości uznania przepisu za pomoc państwa w rozumieniu art. 92 traktatu. Nie może ono również, gdyby taka kwalifikacja została dokonana, zwolnić zainteresowanego państwa członkowskiego z obowiązku notyfikacji pomocy zgodnie z art. 93 ust. 3 traktatu (obecnie art. 88 ust. 3 WE). Wreszcie okoliczność, że państwo członkowskie dąży przez zastosowanie jednostronnych działań do zbliżenia warunków konkurencji istniejących w danym sektorze gospodarczym do warunków panujących w innych państwach członkowskich, nie pozbawia tych działań charakteru pomocy.

(por. pkt 46, 51, 54)

3. Artykuł 92 traktatu (obecnie art. 87 WE) należy interpretować w ten sposób, że powinien zostać uznany za pomoc państwa przepis przewidujący, że przebieg leczenia z systemu opodatkowania transakcji podatkiem VAT na system transakcji zwolnionych nie implikuje zmniejszenia dokonanego wcześniej odliczenia, dotyczącego towarów wykorzystywanych nadal w przedsiębiorstwie, które zostało przewidziane w art. 20 szóstej dyrektywy.

(por. pkt 59)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 3 marca 2005 r. (*)

Podatek VAT – Zwolnienie świadczenia usług opieki medycznej w ramach wykonywania zawodu medycznego – Korekta odliczeń

W sprawie C-172/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria), postanowieniem z dnia 31 marca 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 kwietnia 2003 r., w postępowaniu

Wolfgang Heiser

przeciwko

Finanzamt Innsbruck,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans (sprawozdawca), prezes izby, C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk i J. Klučka, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Tizzano,

sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 września 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu W. Heisera przez R. Kapferera, Steuerberater,
- w imieniu rządu austriackiego przez E. Riedla i J. Bauera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez V. Kreuschitza, V. Di Bucciego i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 października 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 92 traktatu WE (obecnie art. 87 WE).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy W. Heiserem i Finanzamt Innsbruck (Austria) dotyczącego decyzji tego drugiego dotyczącej korekty odliczeń od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Uregulowania krajowe

3 Z postanowienia odsyłanego wynika, że na podstawie § 6 ust. 1 pkt 19 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy z 1994 r. w sprawie podatku obrotowego, BGBl. 663/1994, zwanej dalej „UStG 1994”) transakcje związane z działalnością lekarza są zwolnione z podatku VAT. Odliczenie podatku naliczonego jest wykluczone. Zgodnie z § 29 ust. 5 UStG 1994 zwolnienie to ma jednakże zastosowanie jedynie do transakcji dokonanych po dniu 31 grudnia 1996 r. świadczenia medyczne udzielone przed dniem 1 stycznia 1997 r. podlegają podatkowi VAT według standardowej stawki.

4 Owo przesunięcie z systemu opodatkowania na system zwolnienia z podatku VAT stanowi wykonanie części IX pkt 2 lit. a) tiret drugie załącznika XV Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach, na mocy których ustanowiono Unia Europejska (Dz.U. 1994 C 241, str. 21 i Dz.U. 1995 L 1, str. 1). Wejście w życie zwolnienia z podatku VAT, przewidziane w art. 13 części A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), zostało bowiem przesunięte na podstawie tego załącznika na dzień 1 stycznia 1997 r., w szczególności w zakresie świadczenia usług opieki medycznej przez lekarzy w dziedzinie zdrowia publicznego i pomocy społecznej.

5 Z postanowienia odsyłanego wynika, że jeżeli długotrwałe świadczenia medyczne, takie jak opieka ortodontyczna, zostały rozpoczęte przed dniem 1 stycznia 1997 r., ale zakończono je po dniu 31 grudnia 1996 r., uważa się, że zostały one udzielone po tej drugiej dacie i w związku z tym są zwolnione z podatku VAT. Jeżeli lekarz otrzymał przed dniem 1 stycznia 1997 r. zaliczkę na takie świadczenia, a należy od niej podatek VAT został zapłacony, zaliczka ta podlega zwolnieniu retroaktywnie. Zwolnienie podatkowe podlega wykorzystaniu w roku podatkowym 1997.

6 Paragraf 12 ust. 10 UStG 1994 stanowi:

„Jeżeli w ciągu czterech lat kalendarzowych następujących po roku rozpoczęcia wykorzystywania przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa towaru jako dobra inwestycyjnego, nastąpi zmiana dotyczących go okoliczności, które miały wpływ na określenie wysokości odliczenia w roku kalendarzowym, w którym rozpoczęło jego wykorzystywanie (ust. 3), dokonuje się wyrównania poprzez korektę odliczeń dla każdego roku, którego dotyczy owa zmiana.

Zasada ta ma zastosowanie *mutatis mutandis* do podatku naliczonego od późniejszych kosztów nabycia lub produkcji, podlegających uwzględnieniu kosztów oraz wydatków na poważniejsze remonty nieruchomości. Okres, w którym dokonuje się korekty, rozpoczyna się zatem w roku kalendarzowym następującym po roku, w którym świadczenia, które spowodowały owe wydatki i koszty, zostały wykorzystane po raz pierwszy w związku z dobrem inwestycyjnym.

W odniesieniu do nieruchomości w rozumieniu § 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 [ustawy z 1987 r. o opłatach rejestracyjnych] (wówczas w to podlegające uwzględnieniu koszty oraz wydatki na poważniejsze remonty), zamiast okresu czterech lat kalendarzowych przewiduje się okres dziewięciu lat kalendarzowych.

Dla korekty dokonywanej dla każdego roku, którego dotyczy zmiana, przyjmuje się w każdym z lat jeden piątą podatku naliczonego od towaru, kosztów lub wydatków, a w przypadku nieruchomości - jedną dziesiątą (wówczas podlegające uwzględnieniu koszty oraz wydatki na poważniejsze remonty). W przypadku sprzedaży lub innego rozporządzenia towarem korekta jest dokonywana za pozostały czteroletni okres korekty, najpóźniej w momencie złożenia ostatniej deklaracji okresowej w roku podatkowym, w którym sprzedaż miała miejsce”.

7 Artykuł XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995 zmienionej federalną ustawą 756/1996 (zwaną dalej „federalną ustawą 21/1995”) stanowi:

„Nie daje podstawy do korekty odliczeń, o której mowa w § 12 [ust.] 10 UStG, stosowanie, po raz pierwszy po dniu 31 grudnia 1996 r., przepisów § 6 ust. 1 [pkt] [...] 19 [...] UStG [1994]”.

8 Na mocy Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (ustawy o pomocy dla sektora zdrowotnego i społecznego) BGBl. 746/1996 (zwanej dalej „GSBG 1996”), lekarze mają prawo do rekompensaty za podatek naliczony.

9 Artykuł 3 GSBG 1996 brzmi w sposób następujący:

„1) Lekarze, dentyści [»Dentisten«] i inne umawiające się strony otrzymują rekompensatę, obliczaną na podstawie wynagrodzenia wypłaconego przez instytucje zabezpieczenia społecznego, instytucje ubezpieczenia na wypadek choroby lub organy pomocy społecznej za świadczenia w rozumieniu § 6 ust. 1 pkt 19 UStG [1994].

[...]

3) Bundesminister für Finanzen [federalny minister finansów], w porozumieniu z Bundesminister für Arbeit und Soziales [federalnym ministrem pracy i spraw społecznych], ustala w drodze rozporządzenia stawki rekompensaty na podstawie analizy sytuacji gospodarczej zainteresowanej grupy przedsiębiorców”.

10 Wysokość rekompensaty została ustalona przez Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (rozporządzeniem federalnego ministra finansów dotyczącym stawek pomocy i rekompensaty mających zastosowanie w ramach GSBG 1996, BGBl. II 56/1997, dalej zwane „rozporządzeniem 56/1997”).

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 W. Heiser, skarżący w sprawie przed sądem krajowym, jest lekarzem dentystą.

12 Ze względu na przejście z systemu opodatkowania na system zwolnienia z podatku VAT W. Heiser wykazał w deklaracji VAT za rok 1997 r. zwolnienie podatkowe w wysokości około 3,5 miliona ATS z tytułu świadczeń długotrwałej opieki ortodontycznej rozpoczętych od 1991 r. i niezakończonych do dnia 1 stycznia 1997 r., na których poczet otrzymał zaliczki i od których to zaliczek zapłacił podatek VAT.

13 Właściwy urząd podatkowy uznał, że w odniesieniu do długotrwałej opieki ortodontycznej świadczenie trwa około jednego roku. Decyzją z dnia 4 października 1999 r. w sprawie opodatkowania obrotu za rok 1997 (zwanej dalej „decyzją podatkową”) przyznał zwolnienie z podatku VAT jedynie w stosunku do każdego leczenia, które zostało rozpoczęte w 1996 r. W rezultacie przyznał prawo do objętego wnioskiem zwolnienia tylko do wysokości 1 460 000 ATS.

14 Skarżący w sprawie przed sądem krajowym wniosł odwołanie od decyzji podatkowej.

15 Finanzlandesdirektion für Tirol (izba odwoławcza, zwana dalej „Finanzlandesdirektion”), która była stroną pozwaną w sprawie przed sądem krajowym, a następnie została zastąpiona przez Finanzamt Innsbruck, nakazała urzędowi podatkowemu pismem z dnia 1 marca 2002 r., aby ten w szczególności ustalił, w jakim zakresie należy dokonać, na podstawie § 12 ust. 10 UStG 1994, na dzień 1 stycznia 1997 r. korekty odliczeń, w przypadku przejścia z systemu opodatkowania podatkiem VAT na system zwolnienia, w którym wykluczone jest odliczenie podatku naliczonego.

16 W rezultacie ustaleń dokonanych wspólnie przez urząd podatkowy i W. Heisera, Finanzlandesdirektion wydała w dniu 19 września 2002 r. decyzję oddalającą wniesione do niej odwołanie, która skutkowałą pogorszeniem sytuacji podatnika w stosunku do stanu wynikającego z decyzji podatkowej. Decyzją ta ulga podatkowa W. Heisera została zmniejszona o kwoty 89 635,94 ATS i 164 870,15 ATS odpowiadające korekcie odliczeń.

17 W skardze wniesionej do Verwaltungsgerichtshof W. Heiser podnosi w szczególności, że Finanzlandesdirektion dokonała korekty. Skarga opiera się w szczególności na okoliczności, że art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995 wyraża nie wyklucza, aby lekarze byli zobowiązani do dokonania korekty odliczeń w dniu 1 stycznia 1997 r.

18 W odpowiedzi na skargę do tego sądu, Finanzlandesdirektion odpiera, że podczas badania odwołania od decyzji podatkowej nie zastosowała ona art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995, ponieważ brak korekty odliczeń stanowi nienotyfikowaną pomoc państwa w rozumieniu art. 92 traktatu. Zgodnie z art. 93 ust. 3 traktatu WE (obecnie art. 88 ust. 3 WE) organy państwa członkowskiego nie mogą wprowadzać w życie pomocy, o której Komisja nie została poinformowana. Wspomniany art. XIV ust. 3 jest ponadto zresztą niezgodny z art. 20 szóstej dyrektywy.

19 W postanowieniu odsyłającym Verwaltungsgerichtshof wskazuje, że ze struktury systemu podatku VAT zdefiniowanego w Unii Europejskiej poprzez dyrektywę wspólnotową, a w szczególności przez szóstą dyrektywę, wynika, że konsekwencją poddania transakcji opodatkowaniu podatkiem VAT jest przyznanie przedsiębiorcy prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego, podczas gdy przedsiębiorcom dokonującym transakcji zwolnionych z podatku VAT w zasadzie takie prawo nie przysuguje. Gdy zachodzi zmiana okoliczności, które miały wpływ na określenie wysokości odliczenia, art. 20 szóstej dyrektywy wymaga, aby odliczenia te zostały skorygowane. Sąd ten podnosi, że na podstawie art. 2 tego przepisu, dokonywana jest korekta w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, jeżeli w latach następujących po roku, w którym zostały one nabyte, zaszły zmiany w zakresie prawa do odliczenia w stosunku do stanu w momencie nabycia wspomnianych towarów.

20 Sąd odsyłający dodaje, że odmiennie niż to ma miejsce w art. 20 szóstej dyrektywy, art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995 przewiduje w odniesieniu do świadczeń w sektorze medycznym, zwłaszcza udzielanych przez lekarzy, iż przejście od dnia 1 stycznia 1997 r. z obowiązującego do dnia 31 grudnia 1996 r. systemu opodatkowania tych świadczeń podatkiem VAT na system zwolnienia nie pociąga za sobą korekty odliczeń dokonanych w odniesieniu do towarów nabytych w okresie podlegania opodatkowaniu wspomnianym podatkiem, gdy towary te nadal są wykorzystywane w ramach systemu zwolnienia, a więc umożliwiają dokonywanie zwolnionych transakcji. Zasada ta skutkuje utrzymaniem odliczenia w odniesieniu do towarów wykorzystywanych do takich transakcji.

21 Zdaniem Verwaltungsgerichtshof nie można wykluczyć, by ortodonci mający siedzibę w

Austrii konkurowali z ortodontami wykonującymi zawód w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, w szczególności w strefach przygranicznych. Przyjmując art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995, który wyklucza narzucone strukturę podatku VAT i wyrażenie przewidziane w art. 20 szóstej dyrektywy zmniejszenie odliczeń, ustawodawca austriacki przyznał korzyść lekarzom mającym siedzibę w tym państwie członkowskim.

22 Odliczenie stanowi jego zdaniem przyznaną z zasobów państwowych korzyść wzmacniającą konkurencyjną pozycję uzyskujących ją przedsiębiorców w stosunku do przedsiębiorców, z którymi konkurują i którzy nie mogą dokonać takiego odliczenia.

23 Ponadto zresztą Verwaltungsgerichtshof wątpi, aby art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995 (zwany dalej „przepisem rozpatrywanym przez sąd krajowy”), za pomocą którego Republika Austrii wykluczyła korektę odliczeń od podatku VAT, które były dokonywane przez lekarzy do dnia 31 grudnia 1996 r., być obiektywnie uzasadniony w rozumieniu pkt 42 wyroku z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Rec. str. I-8365, tym bardziej że zainteresowanym osobom wynagradza się niedogodności wynikające ze zniesienia prawa do odliczenia poprzez rekompensatę wypłacaną przez państwo członkowskie na podstawie GSBG 1996 i rozporządzenia 56/1997.

24 W tych okolicznościach, Verwaltungsgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy należy uznać za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE (dawniej art. 92 traktatu WE) przepis, taki jak ten zawarty w art. XIV ust. 3 federalnej ustawy [...] 21/1995 zmienionej [federalną ustawą] 756/1996, przewidujący że przejście lekarzy z systemu opodatkowania transakcji podatkiem obrotowym na system zwolnienia tych transakcji nie implikuje zmniejszenia dokonanego wcześniej odliczenia dotyczącego towarów wykorzystywanych nadal w przedsiębiorstwie, przewidzianego w art. 20 szóstej dyrektywy [...]?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

25 Należy od razu stwierdzić, że pytanie zadane przez sąd krajowy dotyczy wyjątku przewidzianego w art. 92 traktatu.

26 W tej kwestii należy przede wszystkim stwierdzić, że lekarz stomatolog, jakim jest W. Heiser, powinien być uważany za przedsiębiorstwo w rozumieniu niniejszego przepisu, ponieważ działa jako samodzielny podmiot gospodarczy świadczący usługi na rynku, konkretnie na rynku usług stomatologicznych (zob. podobnie wyrok z dnia 12 września 2000 r. w sprawach połączonych od C-180/98 do C-184/98 *Pavlov i in.*, Rec. str. I-6451, pkt 76 i 77).

27 Należy następnie przypomnieć, że zgodnie z art. 92 ust. 1 traktatu, aby dane działanie mogło zostać zakwalifikowane jako pomoc państwa, musi być spełnione następujące przesłanki: po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść; po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyrok z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 *Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg*, Rec. str. I-7747, pkt 75).

28 Jeżeli chodzi o pierwszą przesłankę wspomnianą w poprzedzającym punkcie, to nie ulega wątpliwości, że rozpatrywany przez sąd krajowy przepis stanowi interwencję państwa.

29 Odnosząc się do przesłanki wskazanej w pkt 27 niniejszego wyroku, W. Heiser i rząd austriacki utrzymują, że rozpatrywany przez sąd krajowy przepis nie jest w żadnym razie w stanie

wpływu na wymiany handlowe między państwami członkowskimi, gdy kwoty, których dotyczy wykluczenie korekty są co do zasady mało znaczące. Sprawa przed sądem krajowym dotyczy kwoty najwyżej 30 000 EUR za lata 1997–2004, która to kwota jest znacznie niższa od pułapu de minimis przewidzianego w wysokości 100 000 EUR na trzy lata w obwieszczeniu Komisji z dnia 6 marca 1996 r. w sprawie zasady de minimis w odniesieniu do pomocy (Dz.U. C 68, str. 9), który obowiązuje w dacie wejścia w życie tego przepisu w 1996 r.

30 Rząd austriacki utrzymuje również, że wpływ rozpatrywanego przez sąd krajowy przepisu na wymiany handlowe między państwami członkowskimi nie jest odczuwalny w świetle cech szczególnych opieki medycznej, która ma przede wszystkim charakter regionalny.

31 Argumenty te nie wykazują jednak, że druga przesłanka wspomniana w pkt 27 niniejszego wyroku nie została spełniona.

32 Należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału, nie istnieje próg lub procent, poniżej którego można uznać, że wymiana handlowa między państwami członkowskimi nie została naruszona. Stosunkowo bowiem niewielkie znaczenie pomocy lub stosunkowo nieduży rozmiar przedsięwzięcia z niej korzystającego nie wykluczają *a priori* ewentualności, aby wspomniana pomoc miała wpływ na wymiany handlowe (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 81 i wymienione tam orzecznictwo).

33 Zatem druga przesłanka zastosowania art. 92 ust. 1 traktatu, zgodnie z którym pomoc powinna móc mieć wpływ na wymiany handlowe między państwami członkowskimi, może zostać spełniona niezależnie od lokalnego lub regionalnego charakteru świadczonych usług bądź znaczenia sektora danej działalności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, pkt 82).

34 Jeżeli chodzi o pułap de minimis przewidziany w obwieszczeniu Komisji z dnia 6 marca 1996 r., to z akt sprawy przekazanych Trybunałowi przez sąd odsyłający nie wynika, by kwota odliczeń, z których może skorzystać lekarz na podstawie rozpatrywanego przez sąd krajowy przepisu, była w każdym wypadku niższa od kwoty de minimis, ustalonej w wysokości 100 000 EUR na trzy lata. Jak bowiem słusznie podnosi Komisja Wspólnot Europejskich, uregulowanie krajowe nie przewiduje żadnego ograniczenia kwoty, z której może skorzystać lekarz jako indywidualny przedsiębiorca w związku z wykluczeniem obowiązku korekty odliczeń. W tych okolicznościach należy stwierdzić, że nie zostało udowodnione, aby przepis taki mógł podlegać zasadzie de minimis ustanowionej przez wspomniane obwieszczenie.

35 W rezultacie, skoro nie można wykluczyć, jak zauważa Verwaltungsgerichtshof w postanowieniu odsyłającym, że lekarze stomatolodzy, jak W. Heiser, konkurują ze swoimi kolegami po fachu mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim, należy uznać drugą przesłankę zastosowania art. 92 ust. 1 za spełnioną.

36 Jeżeli chodzi o trzecią przesłankę wspomnianą w pkt 27 niniejszego wyroku, dotyczącą istnienia korzyści, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie pomocy obejmuje nie tylko świadczenia o charakterze pozytywnym, ale również różne postaci środków interwencyjnych, które zmniejszają koszty obciążające zwykle budżet przedsiębiorstwa i które, nie będąc przez to subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczny skutek (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 38 i wymienione tam orzecznictwo).

37 W. Heiser podnosi w istocie, że rozpatrywany przez sąd krajowy przepis nie stanowi korzyści już z tego tylko powodu, że sama korekta jest w każdym razie niezgodna z prawem wspólnotowym.

38 Nawet gdyby założyć, że uregulowanie przewidujące korektę odliczeń, jakim jest w sprawie przed sądem krajowym § 12 ust. 10 UStG 1994 jest nielegalne, to nie umniejsza to faktu, że uregulowanie to jest w stanie wywierać skutki tak dalekiego, póki nie zostanie uchylone lub przynajmniej póki nie zostanie stwierdzona jego niezgodność z prawem. Zatem może ono powodować powstanie kosztu, który zwykle obciąża budżet lekarza stomatologa, takiego jak W. Heiser. Okoliczność, że Republika Austrii wykluczyła w późniejszym terminie korektę odliczeń, za pomocą przepisu innego niż ten, który przewidywał tę korektę, zmniejsza koszty zwykle obciążające budżet takiego lekarza i w związku z tym stanowi dla niego korzyść.

39 Rząd austriacki podnosi jednakże, że wykluczenie korekty odliczeń nie stanowi pomocy, ponieważ dotyczy wszystkich lekarzy, a mianowicie stomatologów, psychoterapeutów, położnych i innych samodzielnych praktyków w rozumieniu Krankenpflegegesetz (ustawy o opiece zdrowotnej) oraz placówek szpitalnych. Taka rezygnacja nie może więc sprzyjać tylko niektórym lekarzom.

40 Należy tu przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, art. 92 ust. 1 traktatu wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy jest w stanie sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu do innych, które znajdują się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Odpowiedź twierdząca oznacza, że dany przepis spełnia przesłankę selektywności stanowiąc element konstrukcyjny pojęcia pomocy państwa przewidzianego przez ten przepis (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. str. I-0000, pkt 68 i wymienione tam orzecznictwo).

41 Należy zaznaczyć, że okoliczność, iż rozpatrywany przez sąd krajowy przepis stanowi korzyść nie tylko dla takich jak W. Heiser lekarzy stomatologów, ale również dla innych podmiotów działających w sektorze medycznym, czy nawet dla wszystkich podmiotów działających w tym sektorze, nie oznacza, że przepis ten nie spełnia przesłanki selektywności.

42 W istocie ani okoliczność, że liczba przedsiębiorstw, które mogą powoływać się na ten przepis jest bardzo znacząca, ani okoliczność, że przedsiębiorstwa te należą do różnych sektorów działalności, nie jest wystarczająca do podważenia selektywnego charakteru tego przepisu, a stąd do wykluczenia możliwości uznania go za pomoc państwa (zob. w szczególności wyrok z dnia 13 lutego 2003 r. w sprawie C-409/00 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. str. I-1487, pkt 48 i wskazane tam orzecznictwo). Pomoc państwa może też dotyczyć całego sektora gospodarczego, a mimo to podlega art. 92 ust. 1 traktatu (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji, Rec. str. I-3671, pkt 33 i wskazane tam orzecznictwo).

43 Byłoby inaczej, gdyby radek, jakkolwiek przynosiłby beneficjentowi korzyść, był uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu, którego jest częścią (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 42 i wskazane tam orzecznictwo).

44 W tej kwestii rząd austriacki podnosi, że przepis, jaki rozpatrywany jest przez sąd krajowy, sprzyja solidarnościowemu charakterowi instytucji ubezpieczenia na wypadek choroby, gdy w rzeczywistości to im przynosi korzyść. Wzrost opłat pobieranych przez samodzielnych lekarzy powodowany zmianą w opodatkowaniu ich obrotów spowoduje pośrednio powstanie kosztów dla

wspomnianych instytucji. Instytucje te nie mogły jednak zwiększyć swoich dochodów, gdy wysokość składek jest ustalona ustawowo. Podczas rozprawy rzędn ten uścielił, podobnie jak to uczynił W. Heiser w swoich uwagach na piśmie, że rozpatrywany jest przez sąd krajowy przepis nie kumuluje się z rekompensatą wypłacaną na podstawie GSBG 1996 i rozporządzenia 56/1997, gdy rekompensata ta nie ma zastosowania do takich jak W. Heiser lekarzy, z którymi instytucje ubezpieczenia na wypadek choroby nie zawarły umów.

45 Niemniej argumentacja ta nie pozwala na stwierdzenie, że przepis, taki jak rozpatrywany przez sąd krajowy, nie powinien być uznany za pomoc państwa.

46 Po pierwsze, nawet gdyby zostało wykazane, że rezygnacja z korekty odliczeń służy osiągnięciu pewnego celu społecznego, nie wystarcza, by uznać, iż taki przepis nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu art. 92 traktatu. Ustęp 1 tego przepisu nie wprowadza bowiem rozróżnienia pomiędzy interwencjami państwowymi w zależności od ich przyczyn lub celów, ale definiuje interwencje te na podstawie ich skutków (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-159/01 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. str. I-0000, pkt 51 i wskazane tam orzecznictwo).

47 Po drugie, jeżeli chodzi o skutki przepisu, takiego jak rozpatrywany przez sąd krajowy, to należy zaznaczyć, że z prawnego punktu widzenia lekarze są jego jedynymi beneficjentami. W aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi przez sąd krajowy nie ma żadnej wskazówki, jakoby korzyść z takiego przepisu była systematycznie przekazywana przez lekarzy instytucjom ubezpieczenia na wypadek choroby w ten sposób, by w ostatecznym rozliczeniu neutralizowała to uzyskaną przez nich korzyść.

48 Ponadto zresztą rząd austriacki nie wyjaśnia powodu, dla którego korzyść wynikająca z rozpatrywanego przez sąd krajowy przepisu mogłaby być uzasadniona okolicznościami, że lekarze, z którymi instytucje ubezpieczeń na wypadek choroby nie zawarły umów, są pozbawieni rekompensaty przewidzianej w § 3 GSBG, a której wysokość została ustalona rozporządzeniem 56/1997. W aktach sprawy nie ma bowiem nic, co pozwalałoby na stwierdzenie, że lekarze, z którymi instytucje ubezpieczenia na wypadek choroby zawarły umowy i którzy otrzymują tę rekompensatę, nie odnoszą również korzyści z wyłączenia obowiązku korekty.

49 Stąd, wobec niewskazania przez rząd austriacki innych mających znaczenie dla sprawy argumentów, należy stwierdzić, że z przedstawionych Trybunałowi akt sprawy nie wynika, by rozpatrywany przez sąd krajowy przepis był uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, którego jest częścią.

50 Nie można również przyjąć argumentacji rzędu austriackiego, w której powołuje się on na art. 90 ust. 2 traktatu WE (obecnie art. 86 ust. 2 WE), aby zaprzeczyć, że rozpatrywany przez sąd krajowy przepis ma charakter korzyści.

51 Odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 traktatu nie pozwala bowiem na wykluczenie możliwości uznania przepisu za pomoc państwa w rozumieniu art. 92 traktatu. Nie może ono również, gdyby taka kwalifikacja została dokonana, zwolnić zainteresowanego państwa członkowskiego z obowiązku notyfikacji pomocy zgodnie z art. 93 ust. 3 traktatu (zob. wyrok z dnia 21 października 2003 r. w sprawach połączonych C-261/01 i C-262/01 Van Calster i in., Rec. str. I-12249, pkt 61 i wskazane tam orzecznictwo).

52 W. Heiser utrzymuje również, że przepis, taki jak rozpatrywany jest przez sąd krajowy, nie stanowi korzyści, ponieważ jego jedynym skutkiem jest likwidacja niekorzystnego położenia, w jakim znajdowali się mający siedzibę w Austrii lekarze, z którymi instytucje ubezpieczenia na wypadek choroby nie zawarły umów, w porównaniu z ich kolegami po fachu mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich. Podczas bowiem gdy świadczenia medyczne tych ostatnich nie

były objęte podatkiem VAT, usługi świadczone w 1995 r. i 1996 r. przez mających siedzibę w Austrii lekarzy, z którymi instytucje ubezpieczenia na wypadek choroby nie zawarły umów, podlegały temu opodatkowaniu.

53 W tej kwestii, nawet zakładając, że rozpatrywany przez sąd krajowy przepis ma na celu likwidację niekorzystnego położenia, na które wskazuje W. Heiser, należy stwierdzić, podobnie jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 50 opinii, że przepis taki nie może w żadnym razie być uzasadniony okolicznościami, że jego celem jest wyeliminowanie zakłóceń konkurencji istniejących na wspólnotowym rynku usług medycznych.

54 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, okoliczności, że państwo członkowskie dokony przez zastosowanie jednostronnych działań do zbliżenia warunków konkurencji istniejących w danym sektorze gospodarczym do warunków panujących w innych państwach członkowskich, nie pozbawia tych działań charakteru pomocy (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-372/97 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. I-0000, pkt 67 i wskazane tam orzecznictwo).

55 Jeżeli chodzi o czwartą przesłankę wymienioną w pkt 27 niniejszego wyroku, według której interwencja państwa musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem, to należy przypomnieć, że pomoc mająca na celu uwolnienie przedsiębiorstwa od kosztów, które musi ono ponosić w ramach zwykłego zarządu lub działania, zakłóca co do zasady warunki konkurencji (wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. str. I-6857, pkt 30 i wskazane tam orzecznictwo).

56 Nie można przyjąć argumentu W. Heisera i rzędu austriackiego, według którego czwarta przesłanka nie została spełniona, gdy lekarze będący beneficjentami przepisu, takiego jak rozpatrywany przez sąd krajowy, nie pozostają w stosunku konkurencji cenowej.

57 Nawet bowiem jeżeli zgodzić się z W. Heiserem i rzędem austriackim, że na wybór lekarza przez pacjentów mogą mieć wpływ inne kryteria niż cena leczenia, takie jak jego jakość i zaufanie do lekarza, to nie umniejsza to faktu, że cena wpływa, nawet znacząco, na wybór lekarza przez pacjenta. Jest tak w szczególności, jak to wynika z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy, w przypadku lekarzy, takich jak W. Heiser, z którymi instytucje ubezpieczenia na wypadek choroby nie zawarły umów, a więc to pacjent musi sam zapłacić ponad 50% ceny leczenia.

58 Z powyższych rozważań wynika, że należy uznać przepis, taki jak rozpatrywany przez sąd krajowy, za pomoc państwa w rozumieniu art. 92 ust. 1 traktatu.

59 Na przedstawione pytanie należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 92 traktatu należy interpretować w ten sposób, że powinien zostać uznany za pomoc państwa rozpatrywany w sprawie przed sądem krajowym przepis przewidujący, że przebieg lekarzy z systemu opodatkowania transakcji podatkiem VAT na system transakcji zwolnionych nie implikuje zmniejszenia dokonanego wcześniej odliczenia, dotyczącego towarów wykorzystywanych nadal w przedsiębiorstwie, które zostało przewidziane w art. 20 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

60 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 92 traktatu WE (obecnie art. 87 WE) należy interpretować w ten sposób, że powinien zostać uznany za pomoc państwa przepis zawarty w art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995 zmienionej federalną ustawą 756/1996, że przejście lekarzy z systemu opodatkowania transakcji podatkiem od wartości dodanej na system transakcji zwolnionych nie implikuje zmniejszenia dokonanego wcześniej odliczenia dotyczącego towarów wykorzystywanych nadal w przedsiębiorstwie, które zostało przewidziane w art. 20 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.