

Zadeva C-172/03

Wolfgang Heiser

proti

Finanzamt Innsbruck

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija))

„DDV – Oprostitev opravljanja zdravstvene oskrbe v okviru poklicne zdravstvene dejavnosti – Popravek odbitka“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca A. Tizzana, predstavljeni 28. oktobra 2004

Sodba Sodišča (drugi senat) z dne 3. marca 2005

Povzetek sodbe

1. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Prizadetje trgovine med državami članicami – Selektivnost ukrepa – Utemeljitev na podlagi bistva ali splošnega namena sistema – Izkrivljanje konkurence*

(Pogodba ES, člen 92(1) (po spremembi postal člen 87(1) ES))

2. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Ukrep, ki zasleduje socialni cilj – Odstopanje od člena 90(2) Pogodbe (postal člen 86(2) ES) – Državni ukrepi za približevanje pogojev konkurence tistim, ki so v drugih državah – Nevpliv na opredelitev pomoči*

(Pogodba ES, člena 90(2) in 93(3) (postala člena 86(2) ES in 88(3) ES) in člen 92(1) (po spremembi postal člen 87(1) ES))

3. *Pomoči, ki jih dodelijo države – Pojem – Neuvedba znižanja že odbitih zneskov vstopnega davka za blago, ki je predmet nadaljnje uporabe v podjetju, kot ga predpisuje člen 20 Šeste direktive, v primeru prehoda zdravnikov z režima opravljanja transakcij, obdavčenih z davkom na dodano vrednost, na režim opravljanja oproščenih transakcij – Vključitev*

(Pogodba ES, člen 92(1) (po spremembi postal člen 87(1) ES); Direktiva Sveta 77/388, člen 20)

1. V skladu s členom 92(1) Pogodbe ES (po spremembi postal člen 87(1) ES) morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji za to, da se ukrep lahko opredeli kot državna pomoč. Najprej mora biti podan ukrep države oziroma ukrep, ki se izvaja z uporabo državnih sredstev. Drugič mora biti take vrste, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretjič mora tistemu, ki mu je namenjen, omogočati prednost. Četrto mora groziti, da bo izkrivil, oziroma dejansko izkrivljati konkurenco.

V zvezi z drugim navedenim pogojem ni določen noben prag ali procentualna stopnja, na podlagi katere bi bilo mogoče trditi, da trgovina med državami članicami ni prizadeta. Niti relativno majhen obseg pomoči niti relativna majhnost podjetja, ki prejema državno pomoč, namreč ne izključujeta možnosti, da je lahko trgovina med državami članicami prizadeta. Tako drugi pogoj ni odvisen od lokalne ali regionalne narave storitev, ki se opravljajo, ali od velikosti zadevnega področja

dejavnosti.

Kar zadeva tretji pogoj, ni sporno, da pojem pomoči ne obsega samo pozitivnih dejanj, ampak tudi ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo obremenitve, ki so jim praviloma podvržena podjetja, in ki tako ne pomenijo subvencij v strogem smislu te besede, vendar so jim po naravi in učinku enaki. V zvezi s tem člen 92(1) ES nalaga, naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo blaga, ki so glede na cilj, ki ga zasleduje zadevna uredba, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če je tako, potem zadevni ukrep izpolnjuje pogoj selektivnosti, ki je sestavni del pojma državne pomoči. Zgolj okoliščina, da lahko veliko podjetij zadevni ukrep uveljavlja in da ta podjetja pripadajo različnim branžam, še ni zadosti, da bi bilo mogoče zanikati selektivnost zadevnega ukrepa in s tem njegovo opredelitev kot državno pomoč. Ravno tako lahko pomoči zadevajo celoten gospodarski sektor, pa so vseeno zajete s členom 92(1) Pogodbe. Drugače bi bilo, če bi ukrep tistemu, ki mu je namenjen, sicer omogočal prednost, vendar bi bil upravičen na podlagi bistva ali splošnega namena sistema, v katerega se umešča.

Kar zadeva četrti pogoj, državne pomoči, ki naj bi podjetju omogočile zmanjšanje stroškov, ki ga sicer bremenijo v okviru izvajanja tekočih poslov ali splošnih dejavnosti, na celoma izkrivljajo pogoje konkurence.

(Glej točke 27, 32, 33, 36, 40, 42, 43 in 55.)

2. Zgolj okoliščina, da se z ukrepom zasleduje socialni namen, ne zadošča, da se tovrsten ukrep vnaprej izvzame od opredelitve kot državna pomoč v smislu člena 92 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 87 ES). Člen 92(1) Pogodbe ES namreč ne razlikuje na podlagi razlogov ali ciljev državnih ukrepov, ampak jih opredeljuje glede na njihov učinek. Poleg tega odstopanje iz člena 90(2) Pogodbe ES (po spremembi postal člen 86(2) ES) ne dovoljuje, da se ukrep izvzame od opredelitve kot državna pomoč v smislu člena 92 Pogodbe ES. Prav tako zadevna država članica, ko je enkrat že ugotovljeno, da gre za državno pomoč, ni oproščena dolžnosti, da tak ukrep na podlagi člena 93(3) Pogodbe ES (po spremembi postal člen 88(3) ES) prihlasi. Nazadnje, okoliščina, da poskuša država članica z enostranskimi ukrepi pogoje konkurence v določenem gospodarskem sektorju približati tistim v drugi državi članici, tem ukrepom ne more odvzeti narave državnih pomoči.

(Glej točke 46, 51 in 54.)

3. Člen 92 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 87 ES) je treba razlagati tako, da pravilo, na podlagi katerega zdravniki po prehodu z opravljanja transakcij, obdavčenih z davkom na dodano vrednost, na opravljanje oproščenih transakcij v zvezi z blagom, ki je predmet nadaljnje uporabe v podjetju, ne izvedejo znižanja že odbitih zneskov vstopnega davka, kot ga predpisuje člen 20 Šeste direktive, pomeni državno pomoč.

(Glej točko 59.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 3. marca 2005(\*)

„DDV – Oprostitev opravljanja zdravstvene oskrbe v okviru poklicne zdravstvene dejavnosti – Popravek odbitka“

V zadevi C-172/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče z odločbo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija) z dne 31. marca 2003, ki ga je Sodišče prejelo 14. aprila 2003, v okviru postopka

**Wolfgang Heiser**

proti

**Finanzamt Innsbruck,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans (poročevalec), predsednik senata, C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk in J. Klučka, sodniki,

generalni pravobranilec: A. Tizzano,

sodna tajnica: K. Sztranc, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in ustne obravnave z dne 30. septembra 2004,

na podlagi pisnih stališč, ki so jih predložili:

- za W. Heiserja R. Kapferer, Steuerberater,
- za avstrijsko vlado E. Riedl in J. Bauer, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti V. Kreuschitz, V. Di Bucci in K. Gross, zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na javni obravnavi 28. oktobra 2004

izreka naslednjo

### **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 92 Pogodbe ES (po spremembi sedaj člen 87 ES).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med W. Heiserjem in Finanzamt Innsbruck (Avstrija) zaradi odločbe zadnjega, ki se nanaša na popravek odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

### **Nacionalna ureditev**

3 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da je promet od opravljanja poklicne zdravstvene dejavnosti v Avstriji po členu 6(1)(19) Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon iz leta 1994 o prometnem

davku, BGBl. 663/1994, v nadaljevanju: UStG 1994) oproščen DDV. Vendar v skladu s 29(5) UStG 1994 ta oprostitve davkov velja zgolj za transakcije, ki so bile izvršene pred 31. decembrom 1996. Od zdravstvenih storitev, opravljenih pred 1. januarjem 1997, se je DDV obračunaval po splošni davčni stopnji.

4 Ta prehod od obveznosti do oprostitve plačila DDV pomeni izvedbo Priloge XV, del IX, točka 2(a), druga alineja, k Aktu o pogojih pristopa Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske ter o prilagoditvah pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 1994, C 241, str. 21, in UL 1995, L 1, str. 1) v nacionalni pravni red. Na podlagi te priloge je bila namreč na 1. januar 1997 med drugimi za opravljanje zdravstvene oskrbe v okviru poklicne zdravstvene dejavnosti na področju javnega zdravstva in socialnega varstva odložena uveljavitev oprostitve DDV po 13(A)(1)(c) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

5 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da za dolgotrajne zdravstvene oskrbe, kot je npr. ortodontija, če so bile začete pred 1. januarjem 1997, vendar končane šele po 31. decembru 1996, velja, da so bile opravljene po 31. decembru 1996 in so zaradi tega oproščene DDV. V primeru, da je zdravnik za tovrstne storitve pred 1. januarjem 1997 prejel predplačila in je od teh plačil DDV, je oprostitve teh predplačil retroaktivna. Ta davčna razbremenitev nastopi v poslovnem letu 1997.

6 2len 12(10) UStG 1994 določa:

„Če se v zvezi s predmetom, ki ga podjetnik v svojem podjetju uporablja ali koristi kot osnovna sredstva, v štirih koledarskih letih, ki sledijo letu prve uporabe, spremenijo okoliščine, ki so bile za odbitek vstopnega davka merodajne v koledarskem letu prve uporabe (odstavek 3), je treba za vsako leto, na katero se sprememba nanaša, izvesti kompenzacijo na podlagi popravka odbitka.

To se smiselno uporablja za vstopni davek od naknadnih nabavnih ali proizvodnih stroškov, kapitaliziranih stroškov ali v zvezi z nepremičninami tudi od stroškov večjih popravil, pri čemer prične časovno obdobje za popravek teži od začetka koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem so bile storitve, na katere se ti stroški in izdatki nanašajo, prvič uporabljene v povezavi z osnovnimi sredstvi.

Pri nepremičninah v smislu 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 (zakon o davku od prometa z nepremičninami 1987) (skupaj s kapitaliziranimi stroški in stroški večjih popravil) se časovno obdobje štirih koledarskih let nadomesti s časovnim obdobjem devetih koledarskih let.

V zvezi s popravkom, ki vedno sledi v letu spremembe, je za vsako leto spremembe treba izhajati iz ene petine, pri nepremičninah (skupaj s kapitaliziranimi stroški in stroški večjih popravil) pa iz ene desetine celotnega zneska vstopnega davka, ki se obračuna od predmeta, izdatkov ali stroškov; v primeru prodaje ali prenosa se popravek za preostalo časovno obdobje popravkov izvede najpozneje v zadnji prijavi obdobja za odmero davka, v katerem je bila odsvojitev izvršena.“

7 2len XIV(3) zveznega zakona BGBl. 21/1995, kot je bil spremenjen z zveznim zakonom BGBl. 756/1996 (v nadaljevanju: zvezni zakon BGBl. 21/1995), določa:

„Popravka odbitka vstopnega davka se v skladu s 2lenom 12(10) [...] Umsatzsteuergesetz [...], ki se zaradi uporabe določbe 2lena 6(1)(19) [...] Umsatzsteuergesetz [1994] [...] prvič uporabi po 31. decembru 1996, ne izvede. [...]“

8 Po Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (zakon o državnih pomočeh na

področjih zdravstva in sociale, BGBl. 746/1996; v nadaljevanju: GSBG 1996) imajo zdravniki pravico do kompenzacijskih plačil, s katerimi se kompenzira že obračunan vstopni davek.

9 V §-lenu 3 GSBG 1996 je določeno:

„1. Zdravniki, zobozdravniki in preostali pogodbeni partnerji so upravičeni do kompenzacijskih plačil, ki se določijo glede na plačila za njihove storitve s strani nosilcev socialne varnosti, institucij zdravstvenega zavarovanja in organizacij javnega socialnega skrbstva za storitve v smislu §-lena 6(1)(19) UStG [1994].

[...]

3. Zvezni finančni minister mora v sodelovanju z zveznim ministrom za delo in socialo z odredbo določiti stopnje kompenzacijskih plačil na podlagi ugotovitev o gospodarskih razmerah posamezne skupine zadevnih podjetij.“

10 Višina kompenzacijskega izplačila je določena v Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) (odredba zveznega finančnega ministra o procentualnih stopnjah pomoči in kompenzacije, ki se uporabljajo v okviru GSBG 1996, BGBl. II 56/1997; v nadaljevanju: odredba 56/1997).

### **Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

11 W. Heiser, pritožnik v postopku v glavni stvari, je zdravnik, specialist zobozdravnik.

12 Zaradi prestopa v oprostitev plačila DDV je W. Heiser v napovedi DDV za leto 1997 uveljavljal razbremenitev v znesku okrog 3,5 mio. ATS za dolgotrajne ortodontske oskrbe, ki so bile začete v letu 1991 in na dan 1. januarja 1997 še niso bile končane. Pri tem je šlo predvsem za oskrbe, za katere je prejel predplačila, od katerih je plačal DDV.

13 Pristojni davčni urad je izhajal iz predpostavke, da dolgotrajna ortodontska oskrba pomeni približno leto dni trajajoče opravljanje storitve. Pri izdaji odločbe o odmeri davka za leto 1997 z dne 4. oktobra 1999 (v nadaljevanju: davčna odločba) je razbremenitev DDV pripoznal zgolj za nekatere oskrbe, ki so se začele šele v letu 1996. Uveljavljeno razbremenitev je upošteval zgolj v znesku 1.460.000 ATS.

14 Pritožnik v postopku v glavni stvari je proti davčni odločbi vložil pritožbo.

15 Finanzlandesdirektion für Tirol (tirolska deželna direkcija za davke, v nadaljevanju: Finanzlandesdirektion) kot pritožbeni organ, na katerega mesto je sicer stopil Finanzamt Innsbruck, je med drugimi z dopisom z dne 1. marca 2002 davčnemu uradu naročila, naj ugotovi, v kakšnem obsegu se izvede popravek vstopnega davka po §-lenu 12(10) UStG 1994 na dan 1. januarja 1997 v primeru prehoda od obveznosti k oprostitvi plačila DDV, pri kateri je odbitek vstopnega davka izključen.

16 Glede na ugotovitve, ki jih je davčni urad posredoval s soglasjem W. Heiserja, je Finanzlandesdirektion 19. septembra 2002 izdala odločbo, s katero je zavrnila pritožbo proti davčni odločbi in davčno odločbo v škodo pritožnika spremenila. S to odločbo je dobropis davka W. Heiserja zmanjšala na zneska 89.635,94 ATS in 164.870,15 ATS, kar ustreza popravku odbitkov.

17 V pritožbi, ki jo je W. Heiser vložil na Verwaltungsgerichtshof, izpodbija popravek odbitkov, ki ga je izvedla Finanzlandesdirektion. V utemeljitev navaja, da §-len XIV(3) zveznega zakona

21/1995 izrecno izključuje obveznost zdravnikov izvesti popravek odbitkov do 1. januarja 1997.

18 V odgovoru na tožbo Finanzlandesdirektion navaja, da pri obravnavi pritožbe proti davčni odločbi ni uporabila člena XIV(3) zveznega zakona 21/1995 zaradi tega, ker gre pri neizvedbi popravka odbitkov za neprijavljeno pomoč v smislu člena 92 Pogodbe ES. Organi držav članic ne smejo izvajati neprijavljenih pomoči v skladu s členom 93(3) Pogodbe ES (sedaj člen 88(3) ES). Dalje je člen XIV(3) tudi v nasprotju s členom 20 Šeste direktive.

19 Verwaltungsgerichtshof je v predložitvenem sklepu navedlo, da k sistemu DDV sodi, da je znotraj EU na podlagi direktiv Skupnosti, še posebej na podlagi Šeste direktive, določeno, da je obveznost obdavčitve transakcij z DDV upravičeno povezana s pravico podjetnika do odbitka vstopnega davka v celoti, medtem ko po drugi strani tisti podjetniki, katerih transakcije so oproščene plačila DDV, na celoma nimajo pravice do odbitka. V primeru, da se spremenijo okoliščine, ki so bile podlaga za določitev odbitnega deleža vstopnega davka, določa člen 20 Šeste direktive popravek prvotnega odbitka. Po členu 20(2) Šeste direktive se za investicijsko blago popravek odbitka izvede, če se po letu, v katerem je bilo investicijsko blago pridobljeno, pojavijo spremembe upravičenja do odbitka v primerjavi z upravičenjem v letu, v katerem je bilo to blago pridobljeno.

20 Predložitveno sodišče dodaja, da je poleg tega na podlagi člena XIV(3) zveznega zakona 21/1995 za storitve na področju zdravstva, še posebej za storitve zdravnikov v nasprotju s členom 20 Šeste direktive določeno, da prehod z dosedanje obveznosti plačila DDV za te storitve po sistemu do 31. decembra 1996 na oprostitve plačila DDV od 1. januarja 1997 ne vodi do popravka odbitkov, ki so bili za pridobljeno blago izvedeni še v času obveznosti plačila davka, čeprav se je to blago naprej uporabljalo tudi v času oprostitve plačila davka, se pravi služilo opravljanju oproščenih transakcij. S tem predpisom se doseže ohranitev odbitka vstopnega davka od blaga, ki se uporablja za opravljanje oproščenih transakcij.

21 Kot pravi Verwaltungsgerichtshof, ni nujno izključeno, da so avstrijski ortodonti v konkurenčnem razmerju z ortodonti iz drugih držav članic. To velja predvsem za področja v bližini mej. S členom XIV(3) zveznega zakona 21/1995 je vzpostavljena ureditev, s katero je avstrijski zakonodajalec znižanje odbitkov, ki je predpisano s sistemom DDV in izrecno določeno v členu 20 Šeste direktive, izključil in tako zdravnikom na ozemlju države omogočil prednost.

22 Ukrep odbitka vzpostavlja prednost, ki je zagotovljena iz državnih sredstev in ki utrjuje konkurenčni položaj podjetij, ki jim je ta prednost zagotovljena, v primerjavi z drugimi podjetji, ki so z njimi v konkurenčnem razmerju in ne morejo izvesti takega odbitka.

23 Dalje je Verwaltungsgerichtshof podvomilo o objektivni upravičenosti člena XIV(3) zveznega zakona 21/1995 v smislu točke 42 sodbe z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Recueil, str. I-8365), s katerim se je Republika Avstrija na področju DDV odpovedala popravku odbitkov vstopnega DDV s strani zdravnikov do 31. decembra 1996 (v nadaljevanju: sporni ukrep v postopku v glavni stvari). To velja še toliko bolj, ko slabosti, ki jih zadevni subjekti utrpijo zaradi popravka odbitka vstopnega davka, ne morejo nadomestiti s kompenzacijski plačili po GSBG 1996 in odredbi 56/1997.

24 Na podlagi teh okoliščin se je Verwaltungsgerichtshof odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali ureditev, kakršna je vsebovana v členu XIV(3) zveznega zakona BGBl. 21/1995, kot je bil spremenjen z zveznim zakonom BGBl. 756/1996, na podlagi katere zdravniki po prehodu od opravljanja transakcij, obdavčenih z DDV, k opravljanju oproščenih transakcij v zvezi z blagom, ki je predmet nadaljnje uporabe v podjetju, ne izvedejo znižanja že odbitih zneskov vstopnega

davka, kot ga predpisuje člen 20 Šeste direktive, pomeni državno pomoč v smislu člena 87 ES (prej člen 92 Pogodbe ES)?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

25 Vnaprej je treba poudariti, da se vprašanje predložitvenega sodišča nanaša zgolj na razlago člena 92 Pogodbe ES.

26 V tem smislu je treba najprej ugotoviti, da je zdravnik, specialist zobozdravnik, kot je W. Heiser, v smislu člena 92 Pogodbe ES obravnavan kot podjetje, ki kot samostojen gospodarski subjekt opravlja storitve na trgu, in sicer zdravstvene storitve na področju zobozdravstva (glej v tem smislu sodbo z dne 12. septembra 2000 v zadevi Pavlov in drugi, od C-180/98 do C-184/98, Recueil, str. I-6451, točki 76 in 77).

27 V zvezi s tem morajo biti po členu 92(1) Pogodbe ES izpolnjeni naslednji pogoji za to, da se ukrep lahko obravnava kot državna pomoč. Najprej mora biti obravnavani ukrep države oziroma ukrep, ki se izvaja z uporabo državnih sredstev. Drugič mora biti take vrste, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretjič mora tistemu, ki mu je namenjen, omogočati prednost. Četrto mora groziti oziroma dejansko izkrivljati konkurenco (sodba z dne 24. julija 2003 v zadevi Altmark Trans in Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Recueil, str. I-7747, točka 75).

28 Kar zadeva prvi pogoj, ki je naveden v zgornji točki, je nedvomno, da je sporni ukrep v postopku v glavni stvari ukrep države.

29 V zvezi z drugim, v točki 27 navedenim pogojem, W. Heiser in avstrijska vlada navajata, da sporni ukrep v postopku v glavni stvari v nobenem primeru ni take vrste, da lahko prizadene trgovino med državami članicami, kajti zneski, ki izhajajo iz neizvedenega popravka odbitkov, so praviloma zelo majhni. V postopku v glavni stvari je šlo za znesek 30.000 EUR v časovnem obdobju od I. 1997 do I. 2004, kar je daleč pod pragom de minimis 100.000 EUR za časovno obdobje treh let, kot je bil predviden v Sporočilu Komisije z dne 6. marca 1996 o pomočeh de minimis (UL C 68, str. 9) in uporabljen ob začetku veljavnosti tega ukrepa v letu 1996.

30 Po trditvah avstrijske vlade je učinek zadevnega spornega ukrepa v postopku v glavni stvari na trgovino med državami članicami na podlagi posebnosti zdravstvenih storitev, ki so pretežno regionalne narave, skoraj nezaznaven.

31 S to trditvijo vendarle ni prikazano, da drugi pogoj, ki je naveden v točki 27 te sodbe, ni izpolnjen.

32 V skladu s sodno prakso Sodišča ni določen noben prag ali procentualna stopnja, na podlagi katere bi bilo mogoče trditi, da trgovina med državami članicami ni prizadeta. Niti relativno majhen obseg pomoči niti relativna majhnost podjetja, ki prejema državno pomoč, ne izključujeta možnosti, da je lahko trgovina med državami članicami prizadeta (glej med drugimi zgoraj navedeno sodbo Altmark Trans in Regierungspräsidium Magdeburg, točka 81, in navedena sodna praksa).

33 Drugi pogoj, ki mora biti izpolnjen za uporabo člena 92(1) Pogodbe ES, po katerem mora biti pomoč take vrste, da lahko prizadene trgovino med državami članicami, tako ni odvisen od lokalne ali regionalne narave storitev, ki se opravljajo, ali od velikosti zadevnega področja dejavnosti (glej v tem smislu sodbo Altmark Trans in Regierungspräsidium Magdeburg, navedeno zgoraj, točka 82).

34 Kar zadeva prag de minimis, predviden v sporočilu Komisije z dne 6. marca 1996, iz

dokumentov, ki jih je predložitveno sodišče predložilo Sodišču, ni razvidno, ali je znesek, v katerem lahko zdravnik na podlagi spornega ukrepa v postopku v glavni stvari uveljavlja odbitek, v vseh okoliščinah pod zneskom de minimis, ki je določen pri 100.000 EUR za časovno obdobje treh let. Nacionalna ureditev namreč, kot je pravilno opazila Komisija Evropskih skupnosti, ne predvideva omejitve zneska, ki ga zdravnik lahko prejme kot posamezno podjetje zaradi izključitve popravka odbitka. Tako ni dokazano, da se tak ukrep uvršča pod pravilo de minimis, kot je določeno v sporu sili Komisije.

35 Ker, kot je v predložitvenem sklepu ugotovilo Verwaltungsgerichtshof, ni mogoče izključiti, da so zdravniki, specialisti zobozdravniki, kot je W. Heiser, v konkurenčnem razmerju s poklicnimi kolegi iz drugih držav članic, je drugi pogoj za uporabo člena 92 Pogodbe ES izpolnjen.

36 Kar zadeva tretji pogoj, ki je naveden v točki 27 te sodbe – omogočanje prednosti – pojem pomoči na podlagi ustaljene sodne prakse ne obsega samo pozitivnih dejanj, ampak tudi ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo obremenitve, ki so jim praviloma podvržena podjetja in ki tako ne pomenijo subvencij v strogem smislu te besede, vendar so jim po naravi in učinku enaki (glej med drugimi zgoraj navedeno sodbo Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točka 38, in navedena sodna praksa).

37 W. Heiser uveljavlja, v bistvu, da sporni ukrep v postopku v glavni stvari že zaradi tega ne omogoča prednosti, ker popravek kot tak v vsakem primeru pomeni kršitev prava Skupnosti.

38 Vendar tudi če bi bila ureditev, ki predvideva popravek odbitka, v postopku v glavni stvari torej člen 12(10) UStG 1994, nezakonita, to ne spremeni dejstva, da ta ureditev velja toliko časa, dokler ni odpravljena ali dokler ni njena nezakonitost ugotovljena. Posledično lahko vodi do obremenitve, ki ji je praviloma podvržen zdravnik, specialist zobozdravnik, kot je W. Heiser. Dejstvo, da je Republika Avstrija naknadno s pomočjo drugega ukrepa, kot je ta, na podlagi katerega je predviden popravek odbitka, ta popravek izključila, tako zmanjšuje obremenitve, ki jim je takšen zdravnik praviloma podvržen, in mu zaradi tega omogoča prednost.

39 V nasprotju s tem avstrijska vlada meni, da izključitev popravka odbitkov ni pomoč, ker velja za vse zdravnike, posebej za zobozdravnike, psihoterapevte, babice in preostale svobodne poklice v smislu Krankenpflegegesetz (zakona o zdravstveni oskrbi) ter za zdravstvene ustanove. Takšna izključitev zato ne omogoča prednosti le določenim zdravnikom.

40 Na podlagi ustaljene sodne prakse zahteva člen 92(1) ES, naj se ugotovi, ali je nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve take vrste, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo blaga, ki so glede na cilj, ki ga zasleduje zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Če je tako, potem je zadevni ukrep selektiven in ima značilnost dejanskega stana pojma državne pomoči po tej določbi (glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance in drugi, C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 68, in navedena sodna praksa).

41 Iz trditve, da sporni ukrep v postopku v glavni stvari ne omogoča prednosti samo zdravnikom, specialistom zobozdravnikom, kot je W. Heiser, ampak tudi drugim, ali celo vsem, ki opravljajo poklicno dejavnost na področju zdravstva, ne izhaja, da ta ukrep ne izpolnjuje značilnosti tega dejanskega stana, namreč da ni selektiven.

42 Zgolj to, da lahko veliko podjetij zadevni ukrep uveljavlja in da ta podjetja pripadajo različnim branžam, še ni zadosti, da bi bilo mogoče zanikati selektivnost zadevnega ukrepa in s tem njegovo opredelitev kot državno pomoč (glej sodbo z dne 13. februarja 2003 v zadevi Španija proti Komisiji, C-409/00, Recueil, str. I-1487, točka 48, in navedena sodna praksa). Prav tako se lahko pomoči nanašajo na celotno branžo in prav tako spadajo pod člen 92(1) Pogodbe ES (glej sodbo z



dne 17. junija 1999 v zadevi Belgija proti Komisiji, C-75/97, Recueil, str. I-3671, točka 33, in navedena sodna praksa).

43 Drugače bi bilo, če bi ukrep sicer tistemu, ki mu je namenjen, omogočal prednost, vendar bi bil upravičen na podlagi bistva ali splošnega namena sistema, ki mu pripada (glej med drugimi zgoraj navedeno sodbo Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točka 42, in navedena sodna praksa).

44 Avstrijska vlada v zvezi s tem uveljavlja, da sporni ukrep v postopku v glavni stvari pospešuje solidarnost med nosilci zdravstvenega zavarovanja, kajti dejansko tem omogoča prednost. Povečanje stroškovne obremenitve svobodnih zdravniških poklicev s spremembo obdavčevanja namreč posredno vodi do obremenitve nosilcev zdravstvenega zavarovanja. Ti pa zaradi zakonsko določenih premij, ki jih plačajo zavarovanci, svojih prihodkov ne morejo povečati. Na ustni obravnavi je avstrijska vlada, kot že W. Heiser v pisnih stališčih, pojasnila, da je sporni ukrep v postopku v glavni stvari nezdržljiv s kompenzacijskimi plačili na podlagi GSBG 1996 in odredbe 56/1997, saj ta kompenzacijska plačila niso namenjena zdravnikom, ki, tako kot W. Heiser, niso pogodbeni zdravniki.

45 Na podlagi tega vendarle ni mogoče sklepati, da ukrep, kakršen je sporni v postopku v glavni stvari, ne more biti obravnavan kot državna pomoč.

46 Na eni strani zgolj okoliščina, da se z izključitvijo popravka odbitka zasleduje socialni namen, pod pogojem, da je ta dokazan, ne zadošča, da se tovrsten ukrep vnaprej izvzame od opredelitve kot državna pomoč v smislu člena 92 Pogodbe ES. Člen 92(1) Pogodbe ES namreč ne razlikuje na podlagi razlogov ali ciljev državnih ukrepov, ampak jih opredeljuje glede na njihov učinek (sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Nizozemska proti Komisiji, C-159/01, Recueil, str. I-4461, točka 51, in navedena sodna praksa).

47 Po drugi strani je treba, kar zadeva učinke ukrepa, kakršen je sporni v postopku v glavni stvari, ugotoviti, da je prednost – pravno – omogočena samo zdravnikom. Dokumenti, dani na razpolago Sodišču s strani predložitvenega sodišča, ne vsebujejo nobene oporne točke v smeri, da se korist od tega ukrepa od zdravnikov sistematično prenese na nosilce zdravstvenega zavarovanja in se s tem končno prednost zdravnikov nevtralizira.

48 Poleg tega avstrijska vlada ne razloži, zakaj bi bila lahko prednost, ki izhaja iz spornega ukrepa v postopku v glavni stvari, upravičena na podlagi tega, da nepogodbeni zdravniki ne prejemajo kompenzacijskih plačil, ki so v višini, določeni z odredbo 56/1997, predvidena v členu 3 GSBG 1996. Končno iz predloženih dokumentov ni mogoče sklepati, da izključitev izvedbe popravka odbitkov ni prav tako v korist pogodbenim zdravnikom, ki so jim kompenzacijska plačila sicer zagotovljena.

49 Glede na to, da avstrijska vlada v zvezi s tem ni navedla nobenih drugih razlogov, sporni ukrep v postopku v glavni stvari, kot izhaja iz dokumentov, ki so bili predloženi Sodišču, ni upravičen glede na naravo ali splošen namen sistema, ki mu pripada.

50 Kolikor se avstrijska vlada sklicuje na člen 90(2) Pogodbe ES (sedaj, po spremembi, člen 86(2) ES), da bi spornemu ukrepu v postopku v glavni stvari odrekla naravo prednosti, njenim trditvam ni mogoče pritrditi.

51 V členu 90(2) Pogodbe ES predvidena ureditev izjem namreč ne dovoljuje, da se ukrep izvzame od opredelitve kot državna pomoč v smislu člena 92 Pogodbe ES. Prav tako zadevna država članica, ko je enkrat že ugotovljena narava državne pomoči, ni oproščena dolžnosti, da tak ukrep na podlagi člena 93(3) Pogodbe ES pripravi (glej sodbo z dne 21. oktobra 2003 v zadevi

Van Calster in drugi, C-261/01 in C-262/01, Recueil, str. I-12249, točka 61, in navedena sodna praksa).

52 W. Heiser trdi, da sporni ukrep v postopku v glavni stvari ne omogoča prednosti, ker je njegov edini učinek ta, da odpravlja prej obstoječi manj ugodni položaj avstrijskih nepogodbenih zdravnikov nasproti njihovim poklicnim kolegom iz drugih držav članic. Medtem ko se na primer od zdravstvenih storitev, ki so bile opravljene drugod, DDV ni obračunaval, so avstrijski nepogodbeni zdravniki od svojih storitev, opravljenih leta 1995 in 1996, morali plačati DDV.

53 Ugotoviti je treba, da sporni ukrep v postopku v glavni stvari, tudi če naj bi imel za cilj izravnavo neugodnega položaja, na katerega se sklicuje W. Heiser, v vsakem primeru, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 50 sklepnih predlogov, ne more biti upravičen na podlagi tega, da naj bi odpravil izkrivljanje konkurence na Skupnostnem trgu zdravstvenih storitev.

54 Če poskuša država z enostranskimi ukrepi pogoje konkurence v določenem gospodarskem sektorju približati tistim v drugi državi članici, glede na ustaljeno sodno prakso tem ukrepom ni mogoče odvzeti narave državnih pomoči (glej med drugimi sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Italija proti Komisiji, C-372/97, Recueil, str. I-3679, točka 67, in navedena sodna praksa).

55 Kar zadeva tretji pogoj, ki je naveden v točki 27 te sodbe, po katerem mora državni ukrep groziti oziroma dejansko izkrivljati konkurenco, je treba navesti, da državne pomoči, ki naj bi podjetju omogočile zmanjšanje stroškov, ki ga sicer bremenijo v okviru izvajanja tekočih poslov ali splošnih dejavnosti, na celoma izkrivljajo pogoje konkurence (sodba z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji, C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 30, in navedena sodna praksa).

56 Trditvi W. Heiserja in avstrijske vlade, da tretji pogoj ni izpolnjen, ker zdravniki, v korist katerih je sporni ukrep v postopku v glavni stvari, niso izpostavljeni cenovni konkurenci, ni mogoče pritrditi.

57 Tudi če bi, kot navajata W. Heiser in avstrijska vlada, na izbiro zdravnika lahko vplivala drugačna merila kot cena zdravstvene oskrbe, kot je na primer kakovost oskrbe ali zaupanje zdravniku, ima vendarle cena – celo odločilen – vpliv na to izbiro. Tako je še posebej, kot izhaja iz dokumentov, predloženih Sodišču, ko mora pacient sam nositi več kot 50 % stroškov v primeru oskrbe s strani nepogodbenih zdravnikov, kakršen je W. Heiser.

58 Glede na navedeno je sporni ukrep v postopku v glavni stvari treba obravnavati kot državno pomoč v smislu člena 92(1) Pogodbe ES.

59 Tako se odgovor na predloženo vprašanje glasi, da je treba člen 92 Pogodbe ES razlagati v smislu, da sporna ureditev v postopku v glavni stvari, torej ureditev, na podlagi katere zdravniki po prehodu od opravljanja transakcij, obdavčenih z DDV, k opravljanju oproščenih transakcij v zvezi z blagom, ki je predmet nadaljnje uporabe v podjetju, ne izvedejo znižanja že odbitih zneskov vstopnega davka, kot ga predpisuje člen 20 Šeste direktive, pomeni državno pomoč.

## **Stroški**

60 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

**Člen 92 Pogodbe ES (po spremembi sedaj člen 87 ES) je treba razlagati v smislu, da ureditev, kakršna je vsebovana v členu XIV(3) zveznega zakona BGBl. 21/1995, kot je bil spremenjen z zveznim zakonom BGBl. 756/1996, torej ureditev, na podlagi katere zdravniki**

po prehodu od opravljanja transakcij, obdavčenih z DDV, k opravljanju oproščenih transakcij v zvezi z blagom, ki je predmet nadaljnje uporabe v podjetju, ne izvedejo znižanja že odbitih zneskov vstopnega davka, kot ga predpisuje člen 20 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, pomeni državno pomoč.

Podpisi

\* Jezik postopka: nemščina.