

V?c C-172/03

Wolfgang Heiser

v.

Finanzamt Innsbruck

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)]

„DPH – Osvobození od dan? poskytování pé?e p?i výkonu léka?ských povolání – Oprava odpo?t?“

Stanovisko generálního advokáta A. Tizzana p?ednesené dne 28. ?íjna 2004

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 3. b?ezna 2005

Shrnutí rozsudku

1. *Podpory poskytované státy – Pojem – Ovlivn?ní obchodu mezi ?lenskými státy – Selektivní povaha opat?ení – Od?vodn?ní vycházející z povahy nebo obecné struktury systému – Narušení hospodá?ské sout?že*

[Smlouva o ES, ?l. 92 odst. 1 (nyní po zm?n? ?l. 87 odst. 1 ES)]

2. *Podpory poskytované státy – Pojem – Opat?ení sledující sociální cíl – Výjimka stanovená v ?l. 90 odst. 2 Smlouvy (nyní po zm?n? ?l. 86 odst. 2 ES) – Státní opat?ení sm?rující ke sblížení sout?žných podmínek s t?mi, které existují v ostatních ?lenských státech – Neexistence dopadu, co se tý?e kvalifikace jako podpory*

[Smlouva o ES, ?l. 90 odst. 2 a ?. 93 odst.3 (nyní ?l. 86 odst. 2, ES a ?l. 88 odst. 3 ES) a ?l. 92 odst. 1 (nyní po zm?n?, ?l. 87 odst. 1 ES)]

3. *Podpory poskytované státy – Pojem – Upušt?ní v p?ípad? p?echodu léka?? z režimu operací podléhajících dani z p?idané hodnoty k režimu operací osvobozených od dan? od snížení již provedeného odpo?tu stanoveného ?lánkem 20 šesté sm?rnice o dani z p?idané hodnoty ohledn? majetku, který je nadále užíván v podniku – Zahrnutí*

[Smlouva o ES, ?l. 92 odst. 1 (nyní po zm?n? ?l. 87 odst. 1 ES); sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 20]

1. Podle ?l. 92 odst. 1 Smlouvy (nyní po zm?n? ?l. 87 odst. 1 ES) musejí být spln?ny následující podmínky, aby mohlo být opat?ení kvalifikováno jako státní podpora. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prost?edk?. Zadruhé tento zásah musí být takový, že ovliv?uje obchod mezi ?lenskými státy. Zat?etí musí p?íjemce zvýhodnit. Za?tvrté musí narušit nebo m?že narušit hospodá?skou sout?ž.

Co se tý?e druhé podmínky, neexistuje práh nebo minimální procento, u kterých lze ?íci, že obchod mezi ?lenskými státy není ovlivn?n. Pom?rn? malá výše podpory nebo pom?rn? malá velikost podniku, který je p?íjemcem, totiž nevylučuje *a priori* možnost, že je uvedený obchod ovlivn?n. Tato druhá podmínka m?že být tedy spln?na nezávisle na místní nebo oblastní povaze poskytnutých služeb nebo velikosti oblasti doty?né ?innosti.

Co se týče těchto podmínky, je nesporné, že pojem podpora zahrnuje nejen plnění, avšak rovněž i zásahy, které v různých formách snižují náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku, a které, aniž by byly dotacemi v úzkém slova smyslu, jsou stejné povahy a mají stejné účinky. V tomto ohledu čl. 92 odst. 1 Smlouvy naznačuje určit, zda v rámci daného právního režimu je vnitrostátní opatření takové povahy, že zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vzhledem k ostatním, kteří se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pokud je tomu tak, dotyčné opatření splňuje podstatnou podmínku selektivity, která je určujícím prvkem pojmu státní podpory. Okolnost, že počet podniků, které se mohou domáhat, že se na ně vztahuje dotčené opatření, je velmi vysoký nebo okolnost, že tyto podniky náleží do různých odvětví, nemůže být dostačující, aby zpochybnila jeho selektivní povahu, a tedy vyloučila kvalifikaci státní podpory. Rovněž tak se mohou podpory týkat celého hospodářského odvětví, a přesto však spadat pod čl. 92 odst. 1 Smlouvy. Jinak by tomu bylo, kdyby opatření, přestože představuje zvýhodnění pro své příjemce, bylo odvozeno povahou nebo obecnou strukturou systému, do kterého spadá.

Co se týče těchto podmínky, podpory, které směřují k osvobození podniku od nákladů, které by obvykle musel vynaložit v rámci jeho běžné správy nebo běžných činností, narušují v zásadě podmínky hospodářské soutěže.

(viz body 27, 32–33, 36, 40, 42–43, 55)

2. Pouhá skutečnost, že opatření sleduje sociální cíl, není dostačující, aby se na něj nevztahovala bez dalšího kvalifikace podpory ve smyslu článku 92 Smlouvy (nyní po změně článek 87 ES). Odstavec 1 tohoto ustanovení totiž nerozlišuje podle důvodu nebo cíle státních zásahů, avšak definuje je podle jejich účinků. Výjimka stanovená v čl. 90 odst. 2 Smlouvy (nyní po změně čl. 86 odst. 2 ES) totiž neumožňuje vyloučit kvalifikaci opatření jako státní podpory ve smyslu článku 92 Smlouvy o ES. Tato výjimka tedy nemůže, pokud k takové kvalifikaci dojde, zbavit dotyčný členský stát povinnosti oznámit takové opatření podle čl. 93 odst. 3 uvedené Smlouvy (nyní po změně čl. 88 odst. 3 ES). Okolnost, že členský stát usiluje jednostrannými opatřeními o sblížení soutěžních podmínek, které existují v určitém hospodářském odvětví s těmi, které existují v ostatních členských státech, nemůže zbavit tato opatření povahy podpor.

(viz body 46, 51, 54)

3. Článek 92 Smlouvy (nyní po změně článek 87 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že pravidlo, podle kterého přechod z režimu podléhání dani z přidané hodnoty k režimu osvobození od daní nevede pro lékaře ohledně majetku, který je nadále užíván podnikem, ke snížení již provedeného odpisu, stanovenému článkem 20 šesté směrnice, musí být kvalifikováno jako státní podpora.

(viz bod 59)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

3. března 2005 (*)

„DPH – Osvobození od daní poskytování péče osobě při výkonu lékařských povolání – Oprava odpisů“

Ve věci C-172/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakousko) ze dne 31. března 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 14. dubna 2003, v řízení:

Wolfgang Heiser

proti

Finanzamt Innsbruck,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

generální advokát: A. Tizzano,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. září 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

· za W. Heisera R. Kapfererem, Steuerberater,

· za rakouskou vládu E. Riedlem a J. Bauerem, jako zmocnenci,

· za Komisi Evropských společenství V. Kreuschitzem, V. Di Buccim a K. Grossem, jako zmocnenci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. října 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 92 Smlouvy o ES (nyní po změně článku 87 ES).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi W. Heiserem a Finanzamt Innsbruck (Rakousko) ohledně rozhodnutí Finanzamt Innsbruck ve věci opravy odpoté daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Vnitrostátní právní úprava

3 Z postupujícího rozhodnutí vyplývá, že podle § 6 odst. 1 bodu 19 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obrátu z roku 1994, BGBl. 663/1994, dále jen „UStG 1994“) jsou plnění týkající se lékařské činnosti osvobozeny od DPH, přičemž odpoté daní zaplacených na vstupu je vyloučen. V souladu s § 1. 29 odst. 5 UStG 1994 se toto osvobození od daně použije nicméně pouze na plnění provedená po 31. prosinci 1996. Lékařské služby poskytnuté před 1. lednem 1997 podléhaly DPH a byly zdaněny běžnou sazbou.

4 Tento přechod z režimu podléhání dani k režimu osvobození od daně představuje provedení přílohy XV části IX bodu 2 písm. a) druhé odrážky aktu o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a úpravách smluv zakládajících Evropskou unii (Ú. v. st. 1994, C 241, s. 21, a Ú. v. st. 1995, L 1, s. 1). Podle této přílohy totiž

vstup v platnost osvobození od DPH stanoveného v § 13 bodu A odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) byl odložen na 1. leden 1997, zejména pro služby zdravotní péče poskytované lékaři v oblasti veřejného zdraví a sociální péče.

5 Z postupujícího rozhodnutí vyplývá, že pokud byly dlouhodobé zdravotní služby, jako orthodoncie, zahájeny před 1. lednem 1997, avšak byly ukončeny teprve po 31. prosinci 1996, jsou považovány za poskytnuté po 31. prosinci 1996, a jsou tedy osvobozeny od DPH. Jestliže lékař obdržel před 1. lednem 1997 platby za takové poskytnutí péče a DPH vztahující se na tyto platby byla zaplacená, vztahuje se na tyto platby retroaktivně osvobození od daní. Daňová úleva je provedena během finančního období 1997.

6 § 12 odst. 10 UStG 1994 stanoví:

„Jestliže ohledně majetku užívaného podnikatelem v jeho podniku jako investiční majetek nastane během čtyř kalendářních let následujících po roce jeho prvního užití změna v okolnostech určujících v kalendářním roce prvního užití odpot (odstavec 3), náhrada je provedena za každý rok dotčený změnou tím, že je odpot opraven.

Toto pravidlo se použije *mutatis mutandis* na daní, které byly uvaleny na vstupu na výdaje za pořízení nebo výrobu, investiční náklady a výdaje za velké opravy nemovitostí; opravné období začíná kalendářním rokem následujícím po tom, během kterého služby, které vedly ke vzniku výdajů a nákladů, byly poprvé použity v souvislosti s investičním majetkem.

Co se týče nemovitostí ve smyslu § 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 [zákon o převodu nemovitostí z roku 1987] (včetně investičních nákladů a výdajů za velké opravy), doba čtyř kalendářních let je nahrazena dobou devíti kalendářních let.

Při opravě, která je provedena pro každý rok dotčený změnou, se za každý dotčený rok vychází z částiny celkové daní uvalené na vstupu na zboží, náklady či výdaje a desetiny, co se týče nemovitostí (včetně investičních nákladů a výdajů za velké opravy); pokud je majetek prodán či odebrán, je oprava provedena za zbývajících opravných období nejpozději během posledního pravidelného přiznání za období, v němž se prodej uskutečnil.“

7 § 14 odst. 3 spolkového zákona 21/1995, ve znění spolkového zákona 756/1996 (dále jen „spolkový zákon 21/1995“), zní:

„Oprava odpot v souladu s § 12 [odst.] 10 [...] UStG se v případě prvního použití ustanovení § 12 odst. 1 [bod] [...] 19 [...] UStG [1994] [...] po 31. prosinci 1996 neprovede.“

8 Podle Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (zákon o podporách ve zdravotnickém a sociálním odvětví, BGBl. 746/1996, dále jen „GSBG 1996“), mají lékaři právo na náhradu za daní zaplacené na vstupu.

9 Znění § 3 GSBG 1996 je následující:

„1) Lékaři, zubní lékaři [Dentisten] a ostatní smluvní strany obdrží náhradu řídící se odměny zaplacenými orgány sociálního zabezpečení, institucemi nemocenského pojištění nebo orgány veřejné pomoci pro služby ve smyslu § 12 odst. 1 bod 19 UStG [1994].

[...]

3) Spolkový ministr financí v dohodě se spolkovým ministrem práce a sociálních věcí stanoví nařízení výši náhrady na základě znalostí hospodářské situace dotyčné skupiny podnikatelů.“

10 Výše náhrady byla stanovena Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereichs-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (nařízení spolkového ministra financí, které se týká sazeb podpor a náhrad použitelných v rámci GSBG 1996, BGBl. II 56/1997, dále jen „nařízení 56/1997“).

Spor v prvodním řízení a předběžná otázka

11 Wolfgang Heiser, žalobce v prvodním řízení, je odborný zubní lékař.

12 Z důvodu jeho přechodu k režimu osvobození od DPH uplatnil W. Heiser ve svém přiznání k DPH za rok 1997 daňovou úlevu ve výši přibližně 3,5 milionů ATS odpovídající dlouhodobé orthodoncii za období počínající rokem 1991 a dosud k 1. lednu 1997 neukončené, za péči, která byla předmětem plateb, které vedly k zaplacení DPH.

13 Příslušné oddělení výběru daní mělo za to, že co se týče dlouhodobé orthodoncie, poskytování služby trvalo přibližně jeden rok. Ve svém daňovém výměru týkajícím se obrátu za rok 1997 ze dne 4. října 1999 (dále jen „daňový výměr“), uznalo úlevu od DPH, pouze co se týče léčení, která byla zahájena v roce 1996. V důsledku toho uznalo požadovanou úlevu pouze ve výši 1 460 000 ATS.

14 Žalobce v prvodním řízení podal proti daňovému výměru odvolání.

15 Finanzlandesdirektion für Tirol (odvolací senát, dále jen „Finanzlandesdirektion“), žalovaný v prvodním řízení, který byl nahrazen Finanzamt Innsbruck, nařídil oddělení výběru daní dopisem ze dne 1. března 2002, aby vyšetřilo zejména otázku v jaké míře v případě přechodu z režimu podléhání DPH k režimu osvobození od daně, ve kterém je odpot daní zaplacených na vstupu vyloučen, je nezbytné provést opravu odpot k 1. lednu 1997 v souladu s čl. 12 odst. 10 ÚStG 1994.

16 Následně po zjištění, která oddělení výběru daní a W. Heiser provedli souasně, Finanzlandesdirektion vydal dne 19. září 2002 rozhodnutí, kterým zamítl odvolání, o němž rozhodoval a kterým se zhoršila daňová situace osoby povinné k dani, jak vyplývala z daňového výměru. V tomto rozhodnutí byla daňová úleva W. Heisera snížena o částky 89 635,94 ATS a 164 870,15 ATS, které odpovídaly opravě odpot.

17 V žalobě, kterou podal u Verwaltungsgerichtshof, W. Heiser zejména vytýkal Finanzlandesdirektion, že provedl opravy. Tato žaloba je zejména založena na skutečnosti, že čl. XIV odst. 3 spolkového zákona 21/1995 výslovně vylučuje, že jsou lékaři povinni provést opravu odpot k 1. lednu 1997.

18 Ve svém vyjádření k žalobě u uvedeného soudu Finanzlandesdirektion odpovídá, že během přezkoumání odvolání podaného proti daňovému výměru, nepoužil čl. XIV odst. 3 spolkového zákona 21/1995, jelikož neprovedení opravy odpot představuje neoznámenou podporu ve smyslu článku 92 Smlouvy. Podle čl. 93 odst. 3 Smlouvy o ES (nyní čl. 88 odst. 3 ES) nemohou orgány členského státu poskytnout neoznámené podpory. Uvedený čl. XIV odst. 3 je krom toho v rozporu s článkem 20 šesté směrnice.

19 V postupujícím rozhodnutí Verwaltungsgerichtshof odvoduje, že struktura režimu DPH definovaná v Evropské unii směrnicemi Společenství a zejména šestou směrnicí předpokládá, že

podléhání pln?ní DPH vede ke vzniku práva pro podnikatele zcela ode?íst dan? zaplacené na vstupu, zatímco naopak podnikatel?m, jejichž pln?ní jsou osvobozena od dan?, v zásad? takové právo nep?ísuší. Jestliže nastane zm?na v okolnostech, které ur?ují odpo?et, ?lánek 20 šesté sm?rnice stanoví, že odpo?ty jsou opraveny. Uvedený soud uplat?uje, že podle odstavce 2 tohoto ustanovení je oprava provedena, pokud jde o investiční majetek, pokud b?hem let následujících po roce, b?hem kterého byl investiční majetek po?ízen, nastanou zm?ny práva na odpo?et vzhledem k právu platnému v okamžiku po?ízení uvedeného investičního majetku.

20 Postupující soud dodává, že ?l. XIV odst. 3 spolkového zákona 21/1995 stanoví, co se tý?e poskytování služeb v lékařské oblasti a zejména služeb poskytovaných léka?i, že v rozporu s ?lánkem 20 šesté sm?rnice p?echod od podléhání DPH t?chto služeb, který byl režimem použitelným do 31. prosince 1996 k režimu osvobození od dan? od 1. ledna 1997, nevede k oprav? odpo?t? provedených pro majetek po?ízený v dob? podléhání uvedené dani, i když tento majetek je nadále užíván v režimu osvobození od dan?, tj. umož?uje provést pln?ní, která jsou osvobozena od dan?. Toto pravidlo má za výsledek ponechání odpo?tu za majetek, který je užíván v rámci takových pln?ní.

21 Podle Verwaltungsgerichtshof nelze vylou?it, že orthodontisti usazení v Rakousku jsou v hospodářské sout?ži s orthodontisty, kte?í vykonávají své povolání v jiném ?lenském stát? Evropské unie. To je zejména p?ípad v pohraničních oblastech. P?ijetím ?l. XIV odst. 3 spolkového zákona 21/1995, a sice pravidla, které vylou?uje snížení odpo?t?, které je stanoveno strukturou DPH a výslovn? stanoveno ?lánkem 20 šesté sm?rnice, rakouský zákonodárce zvýhodnil léka?e usazené v uvedeném ?lenském stát?.

22 Opat?ení odpo?tu p?edstavuje zvýhodn?ní poskytnuté ze státních prost?edk?, které posiluje sout?žní postavení podnikatel?, kte?í jsou ve výhod? v?ži ostatním podnikatel?m, se kterými jsou v hospodářské sout?ži a kte?í nemohou takový odpo?et provést.

23 Krom toho má Verwaltungsgerichtshof pochybnosti o tom, zda ?l. XIV odst. 3 spolkového zákona 21/1995, kterým Rakouská republika upustila v oblasti DPH od opravy odpo?t? provedených léka?i do 31. prosince 1996 (dále jen „dot?ené opat?ení v p?vodním ?ízení“), je objektivn? od?vodn?n ve smyslu bodu 42 rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C?143/99, Recueil, s. I?8365). To platí tím spíše, když dotyčné osoby jsou v každém p?ípad? odškodn?ny za nep?íjemné následky, které vznikly zánikem práva na odpo?et prost?ednictvím náhrady uhrazené dotyčným ?lenským státem podle GSBG 1996 a na?ízení 56/1997.

24 Za t?chto podmínek se Verwaltungsgerichtshof rozhodl p?erušit ?ízení a p?edložit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je t?eba kvalifikovat jako státní podporu ve smyslu ?lánku 87 ES (d?íve ?lánku 92 Smlouvy o ES) takové pravidlo, které je stanoveno v ?l. XIV odst. 3 spolkového zákona [...] 21/1995, ve zn?ní [spolkového zákona] 756/1996, tj. pravidlo, podle kterého skute?nost p?echodu z režimu pln?ní podléhajících dani z obratu k režimu pln?ní osvobozených od dan?, nevede pro léka?e ohledn? majetku, který je nadále užíván podnikem, ke snížení již provedeného odpo?tu, stanovenému ?lánkem 20 šesté sm?rnice [...]?“

K p?edb?žné otázce

25 Je t?eba rovnou podotknout, že otázka položená postupujícím soudem se týká pouze výkladu ?lánku 92 Smlouvy o ES.

26 V tomto ohledu je namíst? nejd?íve konstatovat, že odborný zubní lékař, jako W. Heiser,

musí být považován za podnik ve smyslu uvedeného ustanovení, který poskytuje jako nezávislý hospodářský subjekt služby na trhu, a to na trhu odborných lékařských zubních služeb (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. září 2000, Pavlov a další, C-180/98 až C-184/98, Recueil, s. I-6451, body 76 a 77).

27 Je třeba dále připomenout, že podle čl. 92 odst. 1 Smlouvy musejí být splněny následující podmínky, aby mohlo být opatření kvalifikováno jako státní podpora. Zprv se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé tento zásah musí být takový, že ovlivňuje obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí příjemce zvýhodnit. Začtvrté musí narušit nebo může narušit hospodářskou soutěž (rozsudek ze dne 24. července 2003, Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Recueil, s. I-7747, bod 75).

28 Pokud se přitom jedná o první podmínku uvedenou v předchozím bodě, nelze popírat, že takové opatření jako dotčené opatření v povodním řízení představuje státní zásah.

29 Pokud jde o druhou podmínku uvedenou v bodě 27 tohoto rozsudku, W. Heiser a rakouská vláda tvrdí, že dotčené opatření v povodním řízení není v žádném případě takové, že ovlivňuje obchod mezi členskými státy z důvodu, že částky dotčené upuštěním od opravy odpot jsou obecně málo významné. V povodní věci se jedná o částku nejvýše 30 000 eur za celkové období týkající se let 1997 až 2004, částku, která je mnohem nižší než minimální hranice 100 000 eur za dobu tří let, tak jak je stanoveno sdělením Komise ze dne 6. března 1996 o podporách *de minimis* (Úř. vst. C 68, s. 9), které je použitelné ke dni vstupu v platnost uvedeného opatření v roce 1996.

30 Rakouská vláda rovněž tvrdí, že dopad dotčeného opatření v povodním řízení na obchod mezi členskými státy není citelný s ohledem na zvláštnosti lékařské péče, která má především oblastní povahu.

31 Tyto argumenty nicméně neprokazují, že druhá podmínka uvedená v bodě 27 tohoto rozsudku není splněna.

32 Je třeba totiž připomenout, že podle judikatury Soudního dvora neexistuje práh nebo minimální procento, u kterých lze říci, že obchod mezi členskými státy není ovlivněn. Poměrně malá výše podpory nebo poměrně malá velikost podniku, který je příjemcem, totiž nevylučují a *priori* možnost, že by uvedený obchod byl ovlivněn (viz zejména výše uvedený rozsudek Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 81 a uvedená judikatura).

33 Druhá podmínka použití čl. 92 odst. 1 Smlouvy, podle které musí být podpora takové povahy, že ovlivňuje obchod mezi členskými státy, může být tudíž splněna nezávisle na místní nebo oblastní povaze poskytnutých služeb nebo velikosti oblasti dotčené činnosti (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 82).

34 Pokud jde o práh *de minimis* stanovený sdělením Komise ze dne 6. března 1996, nevyplývá ze spisu předaného Soudnímu dvoru postupujícím soudem, že částka odpot, kterou může lékař nárokovat na základě takového opatření, jako je dotčené opatření v povodním řízení, je za všech okolností nižší než částka *de minimis*, která je stanovena na 100 000 eur za dobu tří let. Vnitrostátní právní úprava totiž nestanoví, jak správně podotýká Komise Evropských společenství, žádný limit částky, kterou může lékař nárokovat jako individuální podnik na základě upuštění od opravy odpot. Za těchto podmínek není prokázáno, že na takové opatření by se mohlo vztahovat pravidlo *de minimis* stanovené uvedeným sdělením.

35 Pokud tedy není vyloučeno, tak jak konstatuje Verwaltungsgerichtshof v postupujícím rozhodnutí, že odborní zubní lékaři jako W. Heiser jsou v hospodářské soutěži se svými kolegy

usazenými v jiném členském státě, musí být druhá podmínka použití čl. 92 odst. 1 Smlouvy považována za splněnou.

36 Co se týče těchto podmínky uvedené v bodě 27 tohoto rozsudku týkající se existence zvýhodnění, je ustálenou judikaturou, že pojem podpora zahrnuje nejen plnění, avšak rovněž i zásahy, které v různých formách snižují náklady, které obvykle zatěžují rozpočet podniku a které, aniž by byly dotacemi v úzkém slova smyslu, jsou stejné povahy a mají stejné účinky (viz zejména výše uvedený rozsudek *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, bod 38 a uvedená judikatura).

37 Wolfgang Heiser v podstatě uplatňuje, že dotčené opatření v povodním řízení nepředstavuje zvýhodnění již proto, že oprava sama o sobě je v každém případě v rozporu s právem Společenství.

38 I za předpokladu, že úprava stanovující opravu odpotí, a to čl. 12 odst. 10 UStG 1994 v povodní věci je protiprávní, nic to nemění na tom, že tato úprava může způsobit své účinky tak dlouho, dokud není zrušena nebo ponejmenším, dokud není její protiprávnost shledána. V důsledku toho je takové povahy, že způsobuje vznik nákladu, který obvykle zatěžuje rozpočet odborného zubního lékaře, jako je W. Heiser. Skutečnost, že Rakouská republika následně upouští od opravy odpotí opatřením jiným než tím, které stanoví tuto opravu, snižuje tedy náklady, které obvykle zatěžují rozpočet takového lékaře, a představuje z tohoto důvodu zvýhodnění, které z toho pro něj vyplývá.

39 Rakouská vláda nicméně uplatňuje, že skutečnost, že upouští od opravy odpotí, nepředstavuje podporu, jelikož jsou dotčeni všichni lékaři, zejména odborní zubní lékaři, psychologové, porodní asistentky a další nezávislé praktičtí lékaři ve smyslu *Krankenpflegegesetz* (zákon o nemocenské péči), jakož i nemocní zařízení. Takové upuštění nemůže zvýhodnit určité lékaře.

40 V tomto ohledu je namístě připomenout, že podle ustálené judikatury čl. 92 odst. 1 Smlouvy ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu je vnitrostátní opatření takové povahy, že zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, kteří se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pokud je tomu tak, dotčené opatření splňuje podmínku selektivity, která je určujícím prvkem pojmu státní podpory stanoveného tímto ustanovením (viz zejména rozsudek ze dne 29. dubna 2004, *GIL Insurance a další*, C-308/01, Recueil, s. I-4777, bod 68 a uvedená judikatura).

41 Je třeba upřesnit, že skutečnost, že dotčené opatření v povodním řízení představuje zvýhodnění nejen pro odborné zubní lékaře jako W. Heiser, avšak výhody z něj požívají rovněž ostatní subjekty činné v lékařské oblasti, ba dokonce všechny subjekty činné v této oblasti, neznamená, že toto opatření nesplňuje podmínku selektivity.

42 Okolnost, že počet podniků, které se mohou domáhat, že se na něj vztahuje dotčené opatření, je velmi vysoký nebo okolnost, že tyto podniky náleží do různých odvětví, nemůže být dostačující, aby zpochybnila jeho selektivní povahu, a tedy vyloučila kvalifikaci opatření jako státní podpory (viz zejména rozsudek ze dne 13. února 2003, *Španělsko v. Komise*, C-409/00, Recueil, s. I-1487, bod 48 a uvedená judikatura). Rovněž tak se mohou podpory týkat celého hospodářského odvětví, a přesto však spadat pod čl. 92 odst. 1 Smlouvy (viz zejména rozsudek ze dne 17. června 1999, *Belgie v. Komise*, C-75/97, Recueil, s. I-3671, bod 33 a výše uvedená judikatura).

43 Jinak by tomu bylo, kdyby opatření, přestože představuje zvýhodnění pro své příjemce, bylo odvodneno povahou nebo obecnou strukturou systému, do kterého spadá (viz zejména výše

uvedený rozsudek Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 42 a uvedená judikatura).

44 V tomto ohledu rakouská vláda uplatňuje, že takové opatření jako dotčené opatření v p?vodním řízení podporuje solidaritu orgán? nemocenského pojištění z důvodu, že ve skutečnosti z něj požívají výhody. Zvýšení náklad? nezávislých lékař? z důvod úpravy zdanění jejich obratu totiž nepřímo způsobuje vznik náklad? uvedeným orgán?m. Tyto orgány nemohou nicmén? zvýšit své příjmy, jelikož příspívky pojištěnc? jsou stanoveny zákonem. Na jednání tato vláda upřesnila, tak jak W. Heiser učinil rovněž ve svém písemném vyjádření, že dotčené opatření v p?vodním řízení není dodatkem k náhrad? zaplacené na základ? GSBG 1996 a nařízení 56/1997, nebo? tato náhrada se nepoužije na nesmluvní lékaře jako W. Heiser.

45 Taková argumentace nicmén? neumožňuje dospět k závěru, že takové opatření jako dotčené opatření v p?vodním řízení nemůže být kvalifikováno jako státní podpora.

46 Jednak pouhá skutečnost, že upuštění od opravy odpot? sleduje sociální cíl, pokud je prokázána, není dostačující, aby se na takové opatření nevztahovala bez dalšího kvalifikace podpory ve smyslu článku 92 Smlouvy. Odstavec 1 tohoto ustanovení totiž nerozlišuje podle důvodu nebo cíle státních zásah?, avšak definuje je podle jejich účink? (rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise, C-159/01, Recueil, s. I-4461, bod 51 a uvedená judikatura).

47 Krom toho, co se týče účink? takového opatření jako dotčené opatření v p?vodním řízení, je namíst? podotknout, že lékaři jsou z hlediska právního jedinými příjemci tohoto opatření. Ve spisu, který byl předložen Soudnímu dvoru postupujícím soudem, neexistuje žádný náznak, že by prospěch z takového opatření byl systematicky přenášen těmito lékaři na orgány nemocenského pojištění, takže by zvýhodnění bylo v konečném důsledku v?i lékař?m neutralizováno.

48 Krom toho rakouská vláda neobjasňuje důvod, na základ? kterého by zvýhodnění vyplývající z dotčeného opatření v p?vodním řízení mohlo být odvodn?no skutečností, že nesmluvní lékaři nemají nárok na náhradu stanovenou v článku 3 GSBG 1996, jejíž výše je stanovena nařízením 56/1997. Nic totiž ve spisu neumožňuje dospět k závěru, že smluvní lékaři, kteří jsou příjemci této náhrady, nemají rovněž prospěch z uvedeného upuštění.

49 Vzhledem k neexistenci jiných relevantních důvod? uplatněných rakouskou vládou ze spisu předaného Soudnímu dvoru nevyplývá, že dotčené opatření v p?vodním řízení je odvodn?no povahou nebo obecnou strukturou systému, do kterého spadá.

50 V rozsahu, v němž rakouská vláda uplatňuje čl. 90 odst. 2 Smlouvy o ES (nyní čl. 86 odst. 2 Smlouvy o ES), aby popřela, že dotčené opatření v p?vodním řízení má povahu zvýhodnění, nemůže být její argumentace přijata.

51 Výjimka stanovená v čl. 90 odst. 2 Smlouvy totiž neumožňuje vyloučit kvalifikaci opatření jako státní podpory ve smyslu článku 92 Smlouvy o ES. Tato výjimka tedy nemůže, pokud k takové kvalifikaci dojde, zbavit dotyčný členský stát povinnosti oznámit takové opatření podle čl. 93 odst. 3 uvedené Smlouvy (viz rozsudek ze dne 21. října 2003, Van Calster a další, C-261/01 a C-262/01, Recueil, s. I-12249, bod 61 a uvedená judikatura).

52 Pan Heiser rovněž tvrdí, že takové opatření jako dotčené opatření v povodním řízení nepředstavuje zvýhodnění, jelikož jeho jediným účinkem je odstranit znevýhodnění, které dříve existovalo k újmě nesmluvních lékařů usazených v Rakousku v té době tím kolegům, kteří byli usazeni v jiných členských státech. Zatímco totiž lékařské služby poskytnuté v těchto členských státech nepodléhaly DPH, služby poskytnuté v roce 1995 a 1996 nesmluvními lékaři usazenými v Rakousku této dani podléhaly.

53 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že i za předpokladu, že dotčené opatření v povodním řízení mělo za cíl vyrovnat znevýhodnění, na které odkazuje W. Heiser, takové opatření nemůže v žádném případě, tak jak podotknul generální advokát v bodě 50 svého stanoviska, být odvodněno skuteností, že směřuje k tomu, aby napravilo narušení hospodářské soutěže na trhu Společenství v oblasti lékařských služeb.

54 Je totiž namístě připomenout, že podle ustálené judikatury okolnost, že členský stát usiluje jednostrannými opatřeními o sblížení soutěžních podmínek, které existují v určitém hospodářském odvětví s těmi, které existují v ostatních členských státech, nemůže zbavit tato opatření povahy podpor (viz zejména rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Itálie v. Komise, C-372/97, Recueil, s. I-3679, bod 67 a uvedená judikatura).

55 Co se týče čtvrté podmínky uvedené v bodě 27 tohoto rozsudku, podle které státní zásah musí narušit nebo může narušit hospodářskou soutěž, je třeba připomenout, že podpory, které směřují k osvobození podniku od nákladů, které by obvykle musel vynaložit v rámci jeho běžné správy nebo běžných činností, narušují v zásadě podmínky hospodářské soutěže (rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, Recueil, s. I-6857, bod 30 a uvedená judikatura).

56 Argument W. Heisera a rakouské vlády, podle kterého čtvrtá podmínka není splněna z důvodu, že lékaři, kteří jsou příjemci takového opatření jako dotčeného opatření v povodním řízení, nejsou konfrontováni s hospodářskou soutěží založenou na ceně, nemůže být přijat.

57 I když jak podotýká W. Heiser a rakouská vláda, volba lékaře pacienty může být ovlivněna jinými kritérii, než je cena lékařské péče, jako je kvalita lékařské péče a důvěra k lékaři, nic to totiž nemění na tom, že tato cena může ovlivnit, dokonce významným způsobem, volbu lékaře pacientem. Toto je zejména případ, tak jak vyplývá ze spisu předaného Soudnímu dvoru, nesmluvních lékařů jako W. Heiser, kdy pacient musí zaplatit tímto lékařům více než 50 % ceny uvedené léky.

58 Z výše uvedeného vyplývá, že takové opatření jako dotčené opatření v povodním řízení musí být považováno za opatření, které představuje státní podporu ve smyslu čl. 92 odst. 1 Smlouvy.

59 Je tedy třeba odpovědět na položenou otázku, že článek 92 Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že takové pravidlo jako pravidlo dotčené v povodním řízení, tj. pravidlo, podle kterého přechod z režimu plnění podléhajících DPH k režimu plnění osvobozených od daně nevede pro lékaře ohledně majetku, který je nadále užíván podnikem, ke snížení již provedeného odpotů, stanovenému článkem 20 šesté směrnice, musí být kvalifikováno jako státní podpora.

K nákladům řízení

60 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před postupujícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření

Soudnímu dvoru než vyjádření ústní? řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 92 Smlouvy o ES (nyní po změně Článek 87 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že takové pravidlo jako pravidlo stanovené v čl. XIV odst. 3 spolkového zákona 21/1995, ve znění spolkového zákona 756/1996, tj. pravidlo, podle kterého přechod z režimu podléhání DPH k režimu osvobození od daně nevede pro lékaře ohledně majetku, který je nadále užíván podnikem, ke snížení již provedeného odpisu, stanovenému článkem 20 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být kvalifikováno jako státní podpora.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.