

Byla C-172/03

Wolfgang Heiser

prieš

Finanzamt Innsbruck

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Vertinantis medicinos praktika asmeniui teikiamą sveikatos priežiūros paslaugų atleidimas nuo mokesčio – Atskaitų tikslinimas“

Generalinio advokato A. Tizzano išvada, pateikta 2004 m. spalio 28 d. I-0000

2005 m. kovo 3 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

1. Valstybių teikiama pagalba – Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje (po pakeitimo EB 86 straipsnio 2 dalis) numatyta nukrypti leidžianti nuostata – Valstybės priemonės, kuriomis siekiama suderinti konkurencijos sąlygas su vyraujančiomis kitose valstybėse narėse – Poveikio pagalbos kvalifikavimui nebuvimas

(EB sutarties 92 str. 1 dalis (po pakeitimo – EB 87 str. 1 dalis))

2. Valstybių teikiama pagalba – Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje (po pakeitimo EB 86 straipsnio 2 dalis) numatyta nukrypti leidžianti nuostata – Valstybės priemonės, kuriomis siekiama suderinti konkurencijos sąlygas su vyraujančiomis kitose valstybėse narėse – Poveikio pagalbos kvalifikavimui nebuvimas

(EB sutarties 90 str. 2 dalis ir 93 str. 3 dalis (po pakeitimo – EB 86 str. 2 dalis ir EB 88 str. 3 dalis) bei EB sutarties 92 str. 1 dalis (po pakeitimo – EB 87 str. 1 dalis))

3. Valstybių teikiama pagalba – Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalyje (po pakeitimo EB 86 straipsnio 2 dalis) numatyta nukrypti leidžianti nuostata – Valstybės priemonės, kuriomis siekiama suderinti konkurencijos sąlygas su vyraujančiomis kitose valstybėse narėse – Poveikio pagalbos kvalifikavimui nebuvimas

(EB sutarties 92 str. 1 dalis (po pakeitimo – EB 87 str. 1 dalis); Tarybos direktyvos 77/388 20 str.)

1. Pagal Sutarties 92 straipsnio 1 dalį (po pakeitimo – EB 87 straipsnio 1 dalį) tam, kad priemonė būtų kvalifikuota kaip valstybės pagalba, ji turi atitikti šias sąlygas. Pirma, tai turi būti valstybės įsikišimas arba įsikišimas panaudojant valstybinius išteklius. Antra, šis įsikišimas turi būti toks, kad turėtų įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai. Trečia, juo turi būti suteiktas pranašumas pagalbos gavėjui. Ketvirta, jis turi ar gali iškreipti konkurenciją.

Kalbant apie antrą sąlygą, nėra ribos arba procentinio dydžio, kurio neviršijus galima laikyti, kad valstybė narių tarpusavio prekybai nedaroma žalos. Iš tikrųjų sąlygiškai mažas pagalbos dydis arba sąlygiškai mažas jį gavusios valstybės dydis *a priori* neatima galimybės, kad daroma žala prekybai. Todėl antra sąlyga gali būti gyvendinta neatsižvelgiant į vietinę ar regioninę teikiamą paslaugą, pobūdį arba tam tikros srities veiklos reikšmingumą.

Kalbant apie trečią sąlygą, nustatyta, kad pagalbos sąvoka apima ne tik pozityvias paslaugas, bet taip pat ir žalos, kurie įvairiomis formomis palengvina prievolės, kurią našta tenka valstybės biudžetui, ir kurie siauriau prasme nebūdami subsidijos yra panašaus pobūdžio bei turi tokias pačias pasekmes. Šiuo atžvilgiu Sutarties 92 straipsnio 1 dalis numato, kad turi būti nustatyta, ar tam tikros teisės sistemos nacionalinė priemonė suteikia pranašumą „tam tikroms valstybėms ar tam tikrai gamybai“, palyginti su kitomis, kurios, atsižvelgiant į šią tvarką siekiamą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje. Teigiamo atsakymo atveju aptariama priemonė atitinka šioje nuostatoje numatytą valstybės pagalbos sąvoką sudarančią atrankos sąlygą. Iš tikrųjų aplinkybės, kad tam tikras valstybės, galinčios reikalauti pasinaudoti ginčijama priemone, skaičius yra didelis arba kad šios valstybės priklauso skirtingiems veiklos sektoriams, nepakanka užginėti jos pasirenkamojo pobūdžio ir paneigti jos traktavimo kaip valstybės pagalbos. Be to, pagalba gali būti susijusi su visu ūkio sektoriumi ir vis dėlto patekti į Sutarties 92 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Kitaip būtų, jei priemonė, nors ir suteikdama pranašumą jos gavėjui, būtų pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra.

Kalbant apie ketvirtą sąlygą, pagalba, kuria siekiama visiškai sumažinti valstybės sąnaudas, kurias ji paprastai patirtų, jei valdant ar užsiimant prastine veikla, iš esmės iškraipo konkurencijos sąlygas.

(žr. 27, 32–33, 36, 40, 42–43 ir 55 punktus)

2. Vien aplinkybės, jog priemone siekiama socialinio tikslo, nepakanka tam, kad ji iš karto nebūtų traktuojama kaip valstybės pagalba Sutarties 92 straipsnio prasme (po pakeitimo – EB 87 straipsnis). Iš tiesų šios nuostatos 1 dalis nedaro skirtumo tarp valstybės žalos pagal jį priežastis ar tikslus, o juos apibrėžia pagal poveikį. Kita vertus, Sutarties 90 straipsnio 2 dalyje (po pakeitimo – EB 86 straipsnio 2 dalyje) numatyta leidžianti nukrypti nuostata neužkertama kelio priemonės traktuoti kaip valstybės pagalbos Sutarties 92 straipsnio prasme. Taip pat, kai valstybės pagalba kvalifikuota, ši nuostata neleidžia tam tikrai valstybei narei nepranešti apie šią priemonę pagal šios Sutarties 93 straipsnio 3 dalį (po pakeitimo – EB 88 straipsnio 3 dalį). Galiausiai aplinkybė, kai valstybė narė vienašališkai priimdama priemonės siekia suderinti tam tikrame ūkio sektoriuje egzistuojančias konkurencijos sąlygas su vyraujančiomis kitose valstybėse narėse, nepanaikina šios priemonės pagalbos pobūdžio.

(žr. 46, 51 ir 54 punktus)

3. Sutarties 92 straipsnis (po pakeitimo – EB 87 straipsnis) turi būti aiškinamas taip, kad taisyklė, numatanti tai, jog gydytojams taikoma pridėtinės vertės mokesčių apmokestinimo sandorinė tvarka keičiama, atleistų nuo mokesčių sandorinė tvarka, nelemia valstybėje tebenaudojamo turto atžvilgiu jau atliktos atskaitos sumažinimo, numatyto pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, turi būti traktuojama kaip valstybės pagalba.

(žr. 59 punktą)

## TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

### SPRENDIMAS

2005 m. kovo 3 d.(\*)

„PVM – Vertinantis medicinos praktika asmeniui teikiamą sveikatos priežiūros paslaugų atleidimas nuo mokesčio – Atskaitų tikslinimas“

Byloje C-172/03

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2003 m. kovo 31 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. balandžio 14 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Wolfgang Heiser**

prieš

**Finanzamt Innsbruck,**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans (pranešėjas), teisėjai C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk ir J. Klučka,

generalinis advokatas A. Tizzano,

posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2004 m. rugsėjo 30 d. posėdžiui,

išnagrinęs rašytines pastabas, pateiktas:

- W. Heiser, atstovaujamo M. R. Kapferer, *Steuerberater*,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos E. Riedl ir J. Bauer,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos V. Kreuschitz, V. Di Bucci ir K. Gross,

susipažinęs su 2004 m. spalio 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

### Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB sutarties 92 straipsnio (po pakeitimo – EB 87 straipsnis) išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp W. Heiser ir *Finanzamt Innsbruck* (Austrija) dėl *Finanzamt Innsbruck* sprendimo, susijusio su pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitos tikslinimu.

**Nacionalinės teisės aktai**

3 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal 1994 m. Įstatymo dėl apyvartos mokesčių (*Umsatzsteuergesetz* BGBl. 663/1994, toliau – 1994 m. UStG) 6 straipsnio 1 dalies 19 punktą gydytojo veiklai priskirti sandoriai atleidžiami nuo PVM, o mokesčiui už pirkimus atskaita netaikoma. Pagal 1994 m. UStG 29 straipsnio 5 dalį šis atleidimas nuo mokesčių taikomas tik po 1996 m. gruodžio 31 d. vykdytiems sandoriams. Iki 1997 m. sausio 1 d. suteiktos medicinos paslaugos buvo apmokestinamos standartiniu PVM tarifu.

4 Šiuo apmokestinimo tvarkos pakeitimu atleidimo nuo mokesčių tvarka buvo gyvendinta Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės prisijungimo sąlygų ir Europos Sąjungos steigiamųjų sutarčių suderinimo akto (OL C 241, 1994, p. 21 ir OL L 1, 1995, p. 1) XV priedo IX dalies 2 punkto a papunkčio antroji trauka. Pagal šį priedą 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktyje numatyto atleidimo nuo PVM signaliojimas būtų už gydytojų suteiktas sveikatos priežiūros paslaugas visuomenės sveikatos ir socialinio aprūpinimo srityje buvo atidėtas iki 1997 m. sausio 1 dienos.

5 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad iki 1997 m. sausio 1 d. pradėtas, tačiau tik po 1996 m. gruodžio 31 d. užbaigtas ilgalaikis medicinos paslaugų, būtų ortodontų paslaugų teikimas, turi būti laikomas vykdytu po 1996 m. gruodžio 31 d., todėl atleistu nuo PVM. Jei gydytojui už tokias paslaugas buvo iš dalies sumokėta iki 1997 m. sausio 1 d. ir su tuo susijęs PVM buvo sumokėtas, tokiam daliniam apmokėjimui buvo suteikiamas atleidimas nuo mokesčių atgaline data. Ši mokesčių lengvata buvo suteikta mokestiniais 1997 metais.

6 1994 m. UStG 12 straipsnio 10 dalis numato:

„Jei per keturis kalendorinius metus po pirmųjų metų, kai verslininkas pirmą kartą panaudojo turtą kaip ilgalaikį, pasikeičia aplinkybės, kurių pagrindu pirmaisiais jo panaudojimo metais buvo apskaičiuota atskaitoma suma (3 dalis), kompensacija taikoma už kiekvienus su pasikeitimu susijusius metus tikslinant atskaitą.

Ši taisyklė *mutatis mutandis* taikoma ir mokesčiui už pirkimus, tenkančiam vėlesnės sigijimo ar pasigaminimo sąnaudoms, aktyvus skaitytinoms išlaidoms ir nekilnojamojo turto kapitalinio remonto išlaidoms; šiuo atveju tikslinimo laikotarpis prasideda kitais kalendoriniais metais nei tie, kuriais pirmą kartą buvo pasinaudota su ilgalaikiu turtu susijusiomis paslaugomis, dėl kurių patirtos šios sąnaudos ar išlaidos.

Nekilnojamajam turtui 1987 m. Mokesčių registravimo Įstatymo (*Grunderwerbssteuergesetz*) 2 straipsnio prasme (skaitant ir aktyvus skaitytinas išlaidas ir kapitalinio remonto išlaidas) vietoj ketverių metų kalendorinio laikotarpio nustatomas devynerių kalendorinių metų laikotarpis.

Tikslinant kiekvienus su pakeitimu susijusius metus, kiekvienu atveju turi būti remiamasi penktadaliu, o nekilnojamojo turto atveju (skaitant aktyvus skaitytinas išlaidas ir kapitalinį remontą sąnaudas) – dešimtadaliu viso turtui, išlaidoms arba sąnaudoms tenkančio mokesčio už pirkimus; jei turtas buvo parduotas ar perleistas, tikslinamas tik likęs tikslinimo laikotarpis, vėliausiai pateikiant paskutinį mokestinį metų, kuriais vyko pardavimas, periodinę deklaraciją.“

7 Federalinio Įstatymo 21/1995, iš dalies pakeisto Federaliniu Įstatymu 756/1996 (toliau – Federalinis Įstatymas 21/1995), XIV straipsnio 3 dalis nustato:

„Pagal UStG 12 straipsnio 10 (dalį) <...> atskaitos, taikomos pirmą kartą taikant (1994 m.) UStG 6 straipsnio 1 dalies <...> 19 <...> (papunktą) po 1996 m. gruodžio 31 d., nėra tikslinamos. <...>“

8 Pagal *Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz* (įstatymas dėl pagalbos sveikatos ir socialiniams sektoriams, BGBl. 746/1996, toliau – 1996 m. GSBG) gydytojai turi teisę už pirkimus sumokėti mokesčio kompensaciją.

9 Pagal 1996 m. GSBG 3 straipsnio formuluotę:

„1. Gydytojai, stomatologai (*Dentisten*) ir kitos susitariančiosios šalys gauna kompensaciją, apskaičiuotą remiantis už paslaugas (1994 m.) UStG 6 straipsnio 1 dalies 19 punkto prasme socialinės apsaugos įstaigų, sveikatos draudimo institucijų ar viešosios pagalbos įstaigų sumokėtų atlyginimų.

<...>

3. Federalinis finansų ministras, federaliniam darbo ir socialinių reikalų ministrui pritarus, nutarimu nustato kompensacijos tarifus, grindžiamus atitinkamos verslininkų grupės patirtimi ekonominės padėties atžvilgiu.“

10 Kompensacijos suma buvo nustatyta Federalinio finansų ministro nutarimu dėl pagal 1996 m. GSBG taikomos pagalbos ir kompensacijos tarifų (*Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes anzuwenden sind*, BGBl. II 56/1997, toliau – Nutarimas 56/1997).

### **Ginčo esmė ir prejudicinis klausimas**

11 W. Heiser, ieškovas pagrindinėje byloje, yra dantų gydytojas specialistas.

12 Dėl pakeitimo į atleidimo nuo PVM tvarką W. Heiser PVM deklaracijoje nurodė maždaug 3,5 milijonų Austrijos šilingų mokesčio lengvatą už ilgalaikį 1991 m. pradžią ir iki 1997 m. sausio 1 d. nebaigtą ortodontinį dantų gydymą, už kurį buvo iš dalies avansu apmokėta, ir šio dalinio mokėjimo atžvilgiu sumokėtas PVM.

13 Kompetentinga mokesčių institucija padarė išvadą, kad ilgalaikio ortodontinio dantų gydymo atveju ši paslauga trunka maždaug vienerius metus. Todėl 1999 m. spalio 4 d. reikalavime sumokėti mokesčius, susijusius su 1997 m. apyvarta (toliau – reikalavimas sumokėti mokesčius), ji nusprendė atleisti nuo PVM tik 1996 m. pradžią gydymą. Todėl patvirtino tik 1 460 000 Austrijos šilingų prašomos PVM lengvatos.

14 Ieškovas pagrindinėje byloje pateikė skundą dėl šio reikalavimo sumokėti mokesčius.

15 Apeliacinė taryba (*Finanzlandesdirektion für Tirol*, toliau – *Finanzlandesdirektion*) 2002 m. kovo 1 d. laišku nurodė mokesčių institucijai nustatyti, kiek reikia tikslinti 1997 m. sausio 1 d. atskaitas pagal 1994 m. UStG 12 straipsnio 10 dalį tuo atveju, kai apmokestinimo PVM tvarka keičiama į atleidimo nuo mokesčio tvarką, pagal kurią už pirkimus sumokėto mokesčio atskaita yra netaikoma.

16 Po mokesčių institucijos pateiktą tvirtinimą, kuriems pritarė W. Heiser, 2002 m. rugsėjo 19 d. *Finanzlandesdirektion* priėmė sprendimą, kuriuo atmetė jai pateiktą skundą ir taip apšunkino apmokestinamojo asmens finansinę padėtį, susidariusi dėl reikalavimo sumokėti mokesčius. Šiame sprendime W. Heiser mokesčių skola buvo sumažinta 89 635,94 Austrijos šilingų ir 164 870,15 Austrijos šilingų atitinkamai atskaitoms tikslinti.

17 *Verwaltungsgerichtshof* pareiškė ieškinį W. Heiser prieš *Finanzlandesdirektion* dėl jos tikslinimo. Ieškinyje remiamasi būtent tuo, kad Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalis aiškiai nurodo, jog gydytojai neprivalo 1997 m. sausio 1 d. tikslinti atskaitų.

18 *Verwaltungsgerichtshof* pateiktame atsiliepime į ieškinį *Finanzlandesdirektion*, atsakovas pagrindinėje byloje, kurį vėliau pakeitė *Finanzamt Innsbruck*, teigia, kad skundo dėl reikalavimo sumokėti apskaituotą mokesčių nagrinėjimo metu ji netaikė Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalies, nes atskaitų tikslinimo nebuvimas yra laikoma nepranešta pagalba Sutarties 92 straipsnio prasme. Pagal EB sutarties 93 straipsnio 3 dalį (dabar – EB 88 straipsnio 3 dalis) valstybės narės kompetentingos institucijos nepradeda vykdyti pagalbos, apie kurią nebuvo pranešta. Be to, minėto XIV straipsnio 3 dalis prieštarautų Šeštosios direktyvos 20 straipsniui.

19 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Verwaltungsgerichtshof* nurodo, kad Europos Sąjungoje Bendrijos direktyvomis, ypač Šeštojoje direktyvoje, nustatyta PVM tvarkos bendra struktūra kartu su PVM apmokestinamomis veiklomis numato verslininkų teisę atskaityti visus sumokėtus mokesčius už pirkimus ir, priešingai, verslininkai, kurie sandoriai atleidžiami nuo mokesčių, iš principo tokios teisės neturi. Jeigu pasikeičia aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaituota atskaita, Šeštosios direktyvos 20 straipsnis nurodo, kad atskaitos turi būti tikslinamos. Minėtas teismas tvirtina, kad pagal šios nuostatos 2 dalį ilgalaikio turto atveju tikslinama, jeigu po to meto, kuriais šis turtas buvo įsigytas, atsiranda atskaitomos sumos, kurių turima teisė, pakitimų, palyginti su tais metais, kuriais turtas buvo įsigytas.

20 Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas priduria, jog Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalis numato, kad dėl medicinos paslaugų, ir ypač dėl gydytojų paslaugų, priešingai nei numato Šeštosios direktyvos 20 straipsnis, iki 1996 m. gruodžio 31 d. taikytos šios paslaugų apmokestinimo PVM tvarkos pakeitimas nuo 1997 m. sausio 1 d. taikomą atleidimo nuo mokesčių tvarką nelemia apmokestinimo PVM metu už įgytą turtą atliktos atskaitos tikslinimo, netgi jeigu šis turtas ir toliau naudojamas atleidimo nuo mokesčių laikotarpiu, t. y. leidžia vykdyti nuo mokesčių atleistą sandorą. Dėl šios taisyklės paliekama galioti atskaita, tokiems sandoriams naudojamam turto atžvilgiu.

21 Pasak *Verwaltungsgerichtshof*, būtina atsižvelgti ir į tai, kad Austrijoje įsisteigę ortodontai konkuruoja su kitose Europos Sąjungose valstybėse narėse veikiančiais ortodontais. Taip yra ypač pasiėnyje. Priimdamas Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalį, t. y. taisyklę, pagal kurią atskaitų sumažinimas netaikomas ir kuri yra nustatyta pagal bendrą PVM struktūrą bei aiškiai numatyta Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, Austrijos įstatymų leidėjas suteikė pranašumą šioje valstybėje narėje įsisteigusiems gydytojams.

22 Atskaitos priemonė yra valstybinis išteklių būdu suteiktas pranašumas, sustiprinantis verslininkų, kuriems šis pranašumas suteikiamas, konkurencinę padėtį, palyginti su konkuruojančiais ir negalinčiais pasinaudoti tokia atskaita verslininkais.

23 *Verwaltungsgerichtshof* abejoja, ar Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalis, pagal kurią Austrijos Respublika nutraukė iki 1996 m. gruodžio 31 d. gydytojų atliktą PVM atskaitos tikslinimą (toliau – pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė), yra objektyviai pateisinama 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*

(C-143/99, Rink. p. I-8365) 42 punkto prasme. Ypač dėl to, kad dėl teisės atskaitų panaikinimo atsiradę nuostoliai suinteresuotiesiems asmenims bet kuriuo atveju kompensuojami atitinkamai valstybei narei sumokant kompensaciją pagal 1996 m. GSBG ir Nutarimą 56/1997.

24 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar tokia norma, kuri nurodyta Federalinio įstatymo 21/1995, iš dalies pakeisto (Federaliniu įstatymu) 756/1996, XIV straipsnio 3 dalyje, t. y. taisyklė, kuri numato, jog gydytojų atveju apyvartos mokesčiai apmokestintų sandorių tvarkos pakeitimas atleisti nuo mokesčių sandorių tvarką nelemia jau atliktos, susijusios su tebenaudojamu moneta turtu, atskaitos sumažinimo, numatyto Šeštosios direktyvos <...> 20 straipsnyje, yra valstybės pagalba EB 87 straipsnio (buvusio EB sutarties 92 straipsnio) prasme?“

### Dėl prejudicinio klausimo

25 Pirmiausia pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo užduotas prejudicinis klausimas yra susijęs tik su Sutarties 92 straipsnio aiškinimu.

26 Šiuo atžvilgiu visų pirma konstatuotina, kad toks gydytojas stomatologas, būtent W. Heiser, turi būti traktuojamas kaip moneta minėtos nuostatos prasme, jei tik jis, kaip nepriklausomas ūkio subjektas, teikia paslaugas rinkoje, šiuo atveju – dantų gydymo paslaugų rinkoje (žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Pavlov ir kt.* nuo C-180/98 iki C-184/98, Rink. p. I-6451, 76 ir 77 punktus).

27 Taip pat primintina, kad pagal Sutarties 92 straipsnio 1 dalį tam, kad priemonė būtų kvalifikuota kaip valstybės pagalba, ji turi atitikti šias sąlygas. Pirmia, tai turi būti valstybės įsikišimas arba įsikišimas panaudojant valstybinius išteklius. Antra, šis įsikišimas turi turėti tokios valstybės narių tarpusavio prekybai. Trečia, juo turi būti suteiktas pranašumas pagalbos gavėjui. Ketvirta, jis turi ar gali iškraipyti konkurenciją (2003 m. liepos 24 d. Sprendimo *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Rink. p. I-7747, 75 punktą).

28 Kalbant apie pirmąjį ankstesniame punkte minimą sąlygą, neginėjama, kad tokia priemonė, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra valstybės įsikišimas.

29 Kalbėdami apie šio sprendimo 27 punkte minimą antrąją sąlygą, W. Heiser ir Austrijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė bet kuriuo atveju negali daryti tokios valstybės narių tarpusavio prekybai, nes sumos, susijusios su atskaitų tikslinimo nutraukimu, apskritai yra nedidelės. Pagrindinėje byloje ši suma lygi daugiausiai 30 000 eurų už visą 1997–2004 m. laikotarpį, o tai yra gerokai mažesnė suma nei 1996 m. kovo 6 d. *Europos Bendrijų Oficialiajame leidinyje* paskelbtame Komisijos pranešime dėl *de minimis* pagalbos (OL C 68, p. 9) numatyta 100 000 eurų *de minimis* sumos riba per trejų metų laikotarpį, taikoma nuo minėtos priemonės įsigaliojimo 1996 metais.

30 Austrijos vyriausybė taip pat teigia, kad atsižvelgiant į medicinos priežiūros ypatumus, kurie visų pirma priklauso nuo regiono, pagrindinėje byloje nagrinėjamos priemonės poveikis valstybės narių tarpusavio prekybai nėra reikšmingas.

31 Vis dėlto šie argumentai nerodo, kad šio sprendimo 27 punkte minima antroji sąlyga neišpildyta.

32 Galiausiai primintina, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką nėra ribos arba procentinio dydžio, kurio neviršijus galima laikyti, kad valstybės narių tarpusavio prekybai

nedaroma ?takos. Iš tikr?j? s?lygiškai mažas pagalbos dydis arba s?lygiškai mažas j? gavusios ?mon?s dydis *a priori* neatima galimyb?s, kad daroma ?taka prekybai (žr., *inter alia*, min?to sprendimo *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg* 81 punkt? ir min?t? teismo praktik?).

33 Tod?l antra Sutarties 92 straipsnio 1 dalies taikymo s?lyga, pagal kuri? pagalba turi tur?ti ?takos valstybi? nari? prekybai, gali b?ti ?gyvendinta neatsižvelgiant ? vietin? ar regionin? teikiam? paslaug? pob?d? arba ? tam tikros srities veiklos reikšmingum? (šiuo atžvilgiu žr. min?to sprendimo *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg* 82 punkt?).

34 Kalbant apie 1996 m. kovo 6 d. Komisijos pranešime numatyt? *de minimis* rib?, iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad atskaitos, kuri gydytojui gali b?ti suteikta pagal toki? priemon?, kuri nagrin?jama pagrindin?je byloje, suma yra bet kokiomis aplinkyb?mis mažesn? nei nustatyta 100 000 eur? *de minimis* suma per trej? met? laikotarp?. Kaip teisingai pažymi Komisija, nacionalin?s teis?s aktai nenumato jokios ribos sumai, kuri? gali gauti gydytojas, veikiantis kaip individuali ?mon?, d?l atskait? tikslinimo nutraukimo. Tokiomis aplinkyb?mis nenustatyta, kad tokiai priemonei gali b?ti pritaikyta min?tame pranešime numatyta *de minimis* taisykl?.

35 Tod?l kadangi, kaip tai sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? konstatuoja *Verwaltungsgerichtshof*, tokie gydytojai stomatologai, b?tent W. Heiser, gali konkuruoti su kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusiais tokios srities gydytojais, Sutarties 92 straipsnio 1 dalies antroji ?gyvendinimo s?lyga turi b?ti laikoma išpildyta.

36 Kalbant apie šio sprendimo 27 punkte min?t? tre?i?j? s?lyg?, susijusi? su pranašumo buvimu, iš nusistov?jusios teismo praktikos išplaukia, kad pagalbos s?voka apima ne tik pozityvias paslaugas, bet taip pat ir ?sikišimus, kurie ?vairiomis formomis palengvina prievoles, kuri? našta tenka ?mon?s biudžetui, ir kurie siaur?ja prasme neb?dami subsidijos yra panašaus pob?džio ir turi tokias pa?ias pasekmes (žr., *inter alia*, min?to sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 38 punkt? ir min?t? teismo praktik?).

37 W. Heiser iš esm?s tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama priemon? n?ra pranašumas vien d?l to, kad pats tikslinimas bet kuriuo atveju prieštarauja Bendrijos teisei.

38 Ta?iau netgi darant prielaid?, kad teis?s aktai, numatantys atskait? tikslinim?, t. y. 1994 m. UStG 12 straipsnio 10 dalis, pagrindin?je byloje yra neteis?ti, vis d?lto jie gali tur?ti ?takos tol, kol nepanaikinti, arba bent tol, kol nepripažintas j? neteis?tumas. Tod?l šie teis?s aktai sukuria prievol?, kurios našta paprastai tenka gydytoj? stomatolog?, b?tent W. Heiser, biudžetui. Tai, kad v?liau Austrijos Respublika nutrauk? atskait? tikslinim? kitokia priemone nei ta, kuria numat? š? tikslinim?, palengvina prievoles, kuri? našta paprastai tenka tokio gydytojo biudžetui, ir tod?l traktuotina kaip jam suteiktas pranašumas.

39 Vis d?lto Austrijos vyriausyb? tvirtina, kad atskait? tikslinimo nutraukimas n?ra pagalba, nes su tuo susij? visi gydytojai, ?skaitant gydytojus stomatologus, psichoterapeutus, akušerius ir kitus nepriklausomus praktikus ?statymo d?l ligoni? prieži?ros (*Krankenpflegegesetz*) prasme, taip pat ligonin?s ?staigos. Tod?l toks nutraukimas negali suteikti pranašumo tik tam tikriems gydytojams.

40 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? Sutarties 92 straipsnio 1 dalis numato, kad turi b?ti nustatyta, ar tam tikros teis?s sistemos valstybin? priemon? suteikia pranašum? „tam tikroms ?mon?ms ar tam tikrai gamybai“, palyginti su kitomis, kurios, atsižvelgiant ? šia tvarka siekiam? tiksl?, yra panašioje faktin?je ir teisin?je situacijoje. Teigiamo atsakymo atveju aptariama priemon? atitikt? šioje nuostatoje numatyt? valstyb?s pagalbos s?vok? sudaran?i? atrankos s?lyg? (žr., *inter alia*, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*,



C?308/01, Rink. p. I?0000, 68 punkt? ir min?t? teismo praktik?).

41 Nurodytina, kad tai, jog pagrindin?je byloje nagrin?jama priemone suteikiamas pranašumas ne tik gydytojams stomatologams, šiuo atveju W. Heiser, bet taip pat ir kitiems medicinos srities veiklos subjektams, netgi visiems šios srities veiklos subjektams, nereiškia, kad ši priemon? neatitinka atrankos s?lygos.

42 Aplinkyb?s, kad tam tikras ?moni?, galin?i? reikalauti pasinaudoti gin?ijama priemone, skai?ius yra didelis, arba kad šios ?mon?s priklauso skirtingiems veiklos sektoriams, nepakanka užgin?yti jos pasirenkamojo pob?džio ir paneigti jos traktavimo kaip valstyb?s pagalbos (žr., *inter alia*, 2003 m. vasario 13 d. Sprendimo *Ispanija prieš Komisij?*, C?409/00, Rink. p. I?1487, 48 punkt? ir min?t? teismo praktik?). Taip pat pagalba gali b?ti susijusi su visu ?kio sektoriumi ir vis d?lto patekti ? Sutarties 92 straipsnio 1 dalies taikymo srit? (žr. 1999 m. birželio 17 d. Sprendimo *Belgija prieš Komisij?*, C?75/97, Rink. p. I?3671, 33 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

43 Kitaip b?t?, jei priemon?, nors ir suteikdama esmin? pranašum? jos gav?jui, b?t? pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, pob?džiu ar bendra strukt?ra (žr. min?to sprendimo *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 42 punkt? ir nurodyt? teismo praktik?).

44 Šiuo atžvilgiu Austrijos vyriausyb? tvirtina, kad tokia priemon?, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, skatina sveikatos draudimo ?staig? solidarum?, nes iš esm?s yra joms naudinga. D?l apyvartos mokes?i? keitimo nepriklausom? gydytoj? mokestini? prievoli? išaugimas taip pat netiesiogiai padidint? ir ši? ?staig? prievoles. Kadangi draudimo ?mok? tarifai yra nustatyti ?statymu, šios ?staigos negal?t? padidinti savo pajam?. Pos?dyje vyriausyb?, kaip ir W. Heiser, rašytin?se pastabose, pažym?jo, kad pagal 1996 m. GSBG ir Nutarim? 56/1997 išmokama kompensacija n?ra taikoma kartu su pagrindin?je byloje nagrin?jama priemone, nes ši kompensacija netaikoma gydytojams, nepasirašiusiems sutar?i? su socialin?s apsaugos ?staigomis, šiuo atveju – W. Heiser.

45 Vis d?lto toks argumentavimas neleidžia padaryti išvados, kad tokia priemon?, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, neturi b?ti laikoma valstyb?s pagalba.

46 Pirma, vien aplinkyb?s, kad atskaitos tikslinimo nutraukimu siekiama socialinio tikslo, jeigu ji b?t? nustatyta, nepakanka tam, kad nurodyta priemon? neb?t? traktuojama kaip valstyb?s pagalba Sutarties 92 straipsnio prasme. Iš ties? šios nuostatos 1 dalis nedaro skirtumo tarp valstyb?s ?sikišim? pagal j? priežastis ar tikslus, o apibr?žia juos pagal poveik? (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Olandija prieš Komisij?*, C?159/01, Rink. p. I?0000, 51 punkt? ir min?ta teismo praktika).

47 Antra, d?l tokios priemon?s, kuri nagrin?jama pagrindin?je byloje, poveikio pasteb?tina, kad teisiškai ji skirta tik gydytojams. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje n?ra jokios nuorodos, jog šios priemon?s nauda gydytoj? b?t? sistemingai pervedama sveikatos draudimo ?staigoms tam, kad galiausiai gydytoj? pranašumas b?t? neutralizuotas.

48 Austrijos vyriausyb? nepaaiškina, kod?l pagal pagrindin?je byloje nagrin?jam? priemon? atsirandantis pranašumas gal?t? b?ti pateisinamas tuo, kad su socialin?s apsaugos ?staigomis nepasiraš? sutar?i? gydytojai negaut? pagal 1996 m. GSBG 3 straipsn? numatytos kompensacijos, kurios dydis nustatytas Nutarime 56/1997. Iš bylos dokument? negalima padaryti išvados, kad su socialin?s apsaugos ?staigomis pasiraš? sutartis gydytojai, kurie gauna ši? kompensacij?, negali pasinaudoti ir min?tu atskait? tikslinimo nutraukimu.

49 Todėl, Austrijos vyriausybei nenurodžius kitų reikšmingų motyvų, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė yra pateisinama sistemos, kuriai priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra.

50 Austrijos vyriausybės argumentai, kuriais ji remdamasi EB sutarties 90 straipsnio 2 dalimi (dabar – EB 86 straipsnio 2 dalis) siekia paneigti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė suteikia pranašumą, nėra priimtini.

51 Sutarties 90 straipsnio 2 dalyje numatyta leidžianti nukrypti nuostata neužkerta kelio priemonės laikyti valstybės pagalba Sutarties 92 straipsnio prasme. Taip pat, kai valstybės pagalba nustatyta, ši nuostata neleidžia tam tikrai valstybei narei nepranešti apie tokios priemonės pagal Sutarties 93 straipsnio 3 dalį (žr. 2003 m. spalio 21 d. Sprendimo *Van Calster ir kt.*, C-261/01 ir C-262/01, Rink. p. I-12249, 61 punktą ir minėtą teismo praktiką).

52 W. Heiser taip pat teigia, kad tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai vienintelis jos poveikis pasireiškia tuo, kad yra panaikinama kadaise su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašiusių sutarčių gydytojų atžvilgiu Austrijoje buvusi blogesnė situacija, palyginti su kitose valstybėse narėse susiteigusiais su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašiusiais sutarčių gydytojais, nesuteikia pranašumo. Kitose valstybėse narėse suteiktos medicinos paslaugos nebuvo apmokestinamos PVM, o 1995 m. ir 1996 m. su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašiusių sutarčių gydytojų suteiktos medicinos paslaugos Austrijoje buvo apmokestintos šiuo mokesčiu.

53 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad netgi darant prielaidą, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamos priemonės tikslas yra kompensuoti W. Heiser nurodytą blogesnę situaciją, tokia priemonė, kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 50 punkte, bet kuriuo atveju negalėtų būti pateisinama tuo, kad ją siekiama ištaisyti Bendrijos medicinos paslaugų rinkoje egzistuojančius konkurencijos iškreipimus.

54 Primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką aplinkybų, kai valstybė narė vienašališkai priimdama priemones siekia suderinti tam tikrame ūkio sektoriuje egzistuojančias konkurencijos sąlygas su vyraujančiomis kitose valstybėse narėse, nepanaikina šių priemonių pagalbos pobūdžio (žr., *inter alia*, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-372/97, Rink. p. I-0000, 67 punktą ir minėtą teismo praktiką).

55 Kalbant apie šio sprendimo 27 punkte minėtą ketvirtąją sąlygą, pagal kurią valstybės įsikišimas turi ar gali iškraipyti konkurenciją, primintina, kad pagalba, kuria siekiama visiškai sumažinti monopolio sąnaudas, kurias ji būtų paprastai patyrusi valdydama ar užsiimdama prastine veikla, iš esmės iškraipo konkurencijos sąlygas (2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją*, C-156/98, Rink. p. I-6857, 30 punktas ir minėta teismo praktika).

56 W. Heiser ir Austrijos vyriausybės argumentas, kad ketvirtoji sąlyga neišpildyta todėl, kad gydytojai, kuriems skirta tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nesusiduria su kainomis pagrįsta konkurencija, nėra priimtinas.

57 Iš tiesų, kaip nurodo W. Heiser ir Austrijos vyriausybė, net jei rinkdamasis gydytojų pacientas gali būti paveiktas kitų nei gydymo kaina kriterijų, būtų gydymo kokybės ir pasitikėjimo gydytoju, vis dėlto ši kaina gali netgi reikšmingai paveikti paciento pasirinkimą. Kaip tai matyti ir iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, ypač tai būdinga su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašiusių sutarčių gydytojų, būtų W. Heiser atveju, kai pacientas turi pats sumokėti daugiau kaip 50 % gydymo išlaidų.

58 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, turi būti traktuojama kaip valstybės pagalba Sutarties 92 straipsnio 1 dalies prasme.

59 Todėl šis prejudicinis klausimas reikia atsakyti, kad Sutarties 92 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog tokia taisyklė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, t. y. numatanti, kad tai, jog gydytojams taikoma pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinti sandorių tvarka keičiama ir atleisti nuo mokesčių sandorių tvarka, nelemia žmonėse tebenaudojamo turto atžvilgiu jau atliktos atskaitos sumažinimo, numatyto pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, turi būti traktuojama valstybės pagalba.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

60 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimas turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

**EB sutarties 92 straipsnis (po pakeitimo – EB 87 straipsnis) turi būti aiškinamas, kad taisyklė, kokia numatyta Federalinio įstatymo 21/1995, iš dalies pakeisto Federaliniu įstatymu 756/1996, XIV straipsnio 3 dalyje, t. y. numatanti, kad tai, jog gydytojams taikoma pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinti sandorių tvarka keičiama ir atleisti nuo mokesčių sandorių tvarka, nelemia žmonėse tebenaudojamo turto atžvilgiu jau atliktos atskaitos sumažinimo, numatyto pagal 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 20 straipsnį, turi būti traktuojama kaip valstybės pagalba.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vokiečių.