

Vec C-172/03

Wolfgang Heiser

proti

Finanzamt Innsbruck

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko)]

„DPH – Oslobodenie poskytovania starostlivosti pri výkone lekárskeho povolania od dane – Oprava odpočítanej dane“

Návrhy prednesené 28. októbra 2004 – generálny advokát A. Tizzano

Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 3. marca 2005

Abstrakt rozsudku

1. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Ovplyvnenie obchodu medzi členskými štátmi – Selektívna povaha opatrenia – Odôvodnenie založené na povahe alebo všeobecnej štruktúre systému – Narušenie hospodárskej súťaže*

[Zmluva ES, článok 92 ods. 1 (zmenený, teraz článok 87 ods. 1 ES)]

2. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Opatrenie sledujúce sociálny cieľ – Výnimka stanovená v článku 90 ods. 2 Zmluvy (teraz článok 86 ods. 2 ES) – Štátne opatrenia smerujúce k priblíženiu podmienok hospodárskej súťaže podmienkam, ktoré prevládajú v iných členských štátoch – Neexistencia vplyvu na kvalifikáciu štátnej pomoci*

[Zmluva ES, článok 90 ods. 2 a článok 93 ods. 3 (teraz článok 86 ods. 2 ES a článok 88 ods. 3 ES) a článok 92 ods. 1 (zmenený, teraz článok 87 ods. 1 ES)]

3. *Pomoc poskytovaná štátmi – Pojem – Upustenie od zníženia už vykonaného odpočítania vzťahujúceho sa na majetok, ktorý sa i naďalej využíva v podniku, stanoveného článkom 20 šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty, v prípade prechodu lekárov z režimu plnení podliehajúcich dani z pridanej hodnoty na režim plnení oslobodených od dane – Začlenenie*

[Zmluva ES, článok 92 ods. 1 (zmenený, teraz článok 87 ods. 1 ES); nariadenie Rady 77/388, článok 20]

1. Podľa článku 92 ods. 1 Zmluvy (zmenený, teraz článok 87 ods. 1 ES) musia byť na to, aby sa opatrenie mohlo považovať za štátnu pomoc, splnené tieto podmienky. Po prvé musí ísť o zásah zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí prinášať príjemcovi výhodu. Po štvrté musí narušovať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže.

Pokiaľ ide o druhú podmienku, neexistuje hranica alebo percento, do výšky ktorých možno považovať obchod medzi členskými štátmi za neovplyvnený. Relatívne nevýznamná pomoc alebo relatívne malá veľkosť podniku, ktorý je príjemcom pomoci, totiž vopred nevylučujú prípadný vplyv na tento obchod. Táto druhá podmienka môže byť teda splnená bez ohľadu na miestnu

alebo regionálnu povahu poskytovaných služieb alebo význam dotknutej oblasti činnosti.

Pokiaľ ide o tretiu podmienku, je zrejmé, že pojem pomoc zahŕňa nielen pozitívne plnenia, ale aj zásahy znižujúce rôznymi formami náklady, ktoré obyčajne zaťažujú rozpočet podniku a ktoré bez toho, aby boli subvenciami vo vlastnom slova zmysle, majú rovnakú povahu a zhodné účinky. V tomto ohľade článok 92 ods. 1 Zmluvy ukladá účasť, či v rámci danej právnej úpravy môže vnútroštátne opatrenie vzhľadom na cieľ sledovaný touto úpravou zvýhodniť „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ vo vzťahu k ostatným podnikateľom, ktorí sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. V prípade kladnej odpovede sporné opatrenie spĺňa základnú podmienku pojmu štátnej pomoci, a to podmienku selektívnosti. Totiž okolnosť, že sa veľké množstvo podnikov môže domáhať predmetného opatrenia alebo, že tieto podniky patria k rôznym odvetviám činností, nestačí na spochybnenie jeho selektívnej povahy, a teda na vylúčenie jeho posúdenia ako štátnej pomoci. Rovnako sa pomoc môže týkať každého odvetvia hospodárstva a napriek tomu sa na ňu bude vzťahovať článok 92 ods. 1 Zmluvy. Inak by tomu bolo v prípade, ak by opatrenie, napriek tomu, že predstavuje výhodu pre svojho príjemcu, bolo odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, v ktorom sa nachádza.

Pokiaľ ide o štvrtú podmienku, pomoc, ktorej cieľom je oslobodenie podniku od nákladov, ktoré musí obvykle znášať pri bežnom riadení alebo obvyklej činnosti, v zásade narušá hospodársku súťaž.

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

2. Samotná skutočnosť, že opatrenie sleduje sociálny cieľ, nestačí na to, aby sa hneď vylúčilo posúdenie tohto opatrenia ako pomoci v zmysle článku 92 Zmluvy (zmenený, teraz článok 87 ES). Odsek 1 tohto ustanovenia totiž nerozlišuje štátne zásahy podľa príčin alebo cieľov, ale definuje tieto zásahy na základe ich účinkov. Okrem toho výnimka stanovená v článku 90 ods. 2 Zmluvy (teraz článok 86 ods. 2 ES) neumožňuje vylúčiť posúdenie takéhoto opatrenia ako štátnej pomoci v zmysle článku 92 Zmluvy. Táto výnimka rovnako nemôže oslobodiť členský štát od povinnosti oznámiť toto opatrenie podľa článku 93 ods. 3 uvedenej Zmluvy (teraz článok 88 ods. 3 ES) v prípade, ak dôjde k takémuto posúdeniu. Skutočnosť, že členský štát sa snaží prostredníctvom jednostranných opatrení priblížiť existujúce podmienky hospodárskej súťaže v určitom hospodárskom odvetví podmienkam, ktoré prevládajú v iných členských štátoch, nemôže zbaviť tieto opatrenia charakteru pomoci.

(pozri body 46, 51, 54)

3. Článok 92 Zmluvy (zmenený, teraz článok 87 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že pravidlo, podľa ktorého v prípade lekárov prechod z režimu plnení podliehajúcich dani z pridanej hodnoty na režim plnení oslobodených od dane nemá za následok zníženie stanovené článkom 20 šiestej smernice už odpočítanej dane vzťahujúcej sa na majetok, ktorý sa i naďalej využíva v podniku, sa musí posudzovať ako štátna pomoc.

(pozri bod 59)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 3. marca 2005 (*)

„DPH – Oslobodenie poskytovania starostlivosti pri výkone lekárskeho povolania od dane – Oprava

odpožítanej dane“

Vo veci C-172/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko) z 31. marca 2003 a doručený Súdnemu dvoru 14. apríla 2003, ktorý súvisí s konaním:

Wolfgang Heiser

proti

Finanzamt Innsbruck,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans (spravodajca), sudcovia C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk a J. Klučka,

generálny advokát: A. Tizzano,

tajomník: K. Sztranc, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. septembra 2004,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- pán Heiser, v zastúpení: R. Kapferer, Steuerberater,
- rakúska vláda, v zastúpení: E. Riedl a J. Bauer, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: V. Kreuschitz, V. Di Bucci a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. októbra 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 92 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 87 ES).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu vedeného pánom Heiserom proti Finanzamt Innsbruck (Rakúsko), ktorého predmetom je rozhodnutie tohto orgánu týkajúce sa opravy odpožítanej dane z pridanej hodnoty (ale len „DPH“).

Vnútroštátna právna úprava

3 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v zmysle § 6 ods. 1 bodu 19 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon z roku 1994 o dani z obratu, BGBl. I 663/1994, ďalej len „UStG 1994“) sú plnenia, ktoré sú súčasťou činnosti lekára, oslobodené od DPH, pričom daň zaplatená na vstupe sa neodpočítava. V súlade s § 29 ods. 5 UStG 1994 sa však toto oslobodenie vzťahuje len na plnenia uskutočnené po 31. decembri 1996. Lekárska starostlivosť poskytnutá pred 1. januárom 1997 podliehala DPH a bola zdaňovaná základnou sadzbou.

4 Tento prechod z režimu zdaňovania na režim oslobodenia od dane je vykonaním prílohy XV časti IX bodu 2 písm. a) druhej zarážky aktu o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. ES C 241, 1994, s. 21, a Ú. v. ES L 1, 1995, s. 1). Podľa tejto prílohy bolo totiž nadobudnutie účinnosti oslobodenia od DPH stanoveného v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) odložené na 1. január 1997, najmä pokiaľ ide o poskytovanie zdravotnej starostlivosti lekármi v oblasti verejného zdravia a sociálnej pomoci.

5 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že dlhodobá lekárska starostlivosť ako napríklad ortodontická liečba, ktorá sa začala pred 1. januárom 1997, ale skončila až po 31. decembri 1996, sa považuje za poskytnutú po 31. decembri 1996 a teda oslobodenú od DPH. Ak lekár prijal za túto starostlivosť pred 1. januárom 1997 zálohy, pri ktorých bola zaplatená DPH, uplatní sa následne na tieto zálohy oslobodenie od dane. Daňové zníženie sa vykoná v hospodárskom roku 1997.

6 Paragraf 12 ods. 10 UStG 1994 stanovuje:

„Ak nastane počas štyroch kalendárnych rokov nasledujúcich po roku prvého použitia majetku používaného alebo užívaného podnikateľom v jeho podniku ako investičný majetok zmena podmienok, ktoré v kalendárnom roku jeho prvého použitia určili odpočet (odsek 3), vyrovnanie sa vykoná za každý rok dotknutý zmenou opravou odpočítanej dane.

Toto pravidlo sa primerane uplatní na daň na vstupe z dodatočných nadobúdacích alebo výrobných nákladov, z nákladov účtovaných ako aktíva a z výdavkov na rozsiahle opravy budov; vyrovnávacie obdobie začína v kalendárnom roku nasledujúcom po roku, v ktorom výkony, pri ktorých vznikli výdavky a náklady, boli po prvýkrát použité v súvislosti s investičným majetkom.

V prípade nehnuteľností v zmysle § 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 [zákon z roku 1987 o dani z nadobudnutia nehnuteľností] (vrátane nákladov účtovaných ako aktíva a výdavkov na rozsiahle opravy budov) sa obdobie štyroch kalendárnych rokov nahrádza obdobím deviatich kalendárnych rokov.

Pri oprave, ktorá sa vykonáva za každý rok dotknutý zmenou, sa za každý dotknutý rok vychádza z jednej pätiny z celkovej dane na vstupe z tovaru, výdavkov alebo nákladov a jednej desatiny, pokiaľ ide o nehnuteľnosti (vrátane nákladov účtovaných ako aktíva a výdavkov na rozsiahle opravy budov); ak bol tovar predaný alebo odobratý, oprava sa vykoná za zostávajúce vyrovnávacie obdobie, najneskôr počas posledného pravidelného priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k predaju.“

7 Článok XIV ods. 3 federálneho zákona I 21/1995 v znení federálneho zákona I 756/1996 (ďalej len „federálny zákon I 21/1995“), stanovuje:

„Oprava odpožítanéj dane podľa § 12 [ods.] 10... UStG sa nevykoná pri prvom uplatnení ustanovenia § 6 ods. 1 [bodu]... 19... UStG [1994] po 31. decembri 1996...“

8 V zmysle Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (zákon o pomoci v oblasti zdravia a sociálnych vecí, BGBl. I. 746/1996, ďalej len „GSBG 1996“), lekári majú nárok na náhradu za dať zaplatenú na vstupe.

9 Paragraf 3 GSBG 1996 znie takto:

„1. Lekári, stomatológovia („Dentisten“) a ostatní zmluvní partneri majú nárok na náhradu, ktorá závisí od odmien zaplatených orgánmi sociálneho poistenia, inštitúciami zdravotných poisťovní alebo orgánmi verejnej pomoci za služby v zmysle § 6 ods. 1 bodu 19 UStG [1994].

...

3. Federálny minister financií po dohode s federálnym ministrom sociálnych vecí určí uznesením výšku náhrady na základe skúseností s hospodárskou situáciou skupiny dotknutých podnikateľov.“

10 Výška náhrady bola stanovená Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (uznesenie federálneho ministra financií o výške pomoci a náhrady v rámci GSBG 1996, BGBl. II I. 56/1997, ďalej len „uznesenie I. 56/1997“).

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11 Pán Heiser, žalobca vo veci samej, je odborný lekár stomatológ.

12 Z dôvodu prechodu na režim oslobodenia od DPH si pán Heiser uplatnil v priznaní DPH za rok 1997 zníženie dane vo výške približne 3,5 milióna ATS zodpovedajúce dlhodobej ortodontickej liečbe začatej už v roku 1999, ale neukončenej k 1. januáru 1997, ktorá bola predmetom záloh vedúcich k zaplateniu DPH.

13 Príslušný daňový úrad dospel k záveru, že pokiaľ ide o dlhodobú ortodontickú liečbu, táto sa poskytuje približne jeden rok. Vo svojom platobnom výmere zo 4. októbra 1999 týkajúcom sa obratu za rok 1997 (ďalej len „platobný výmer“) teda uznal zníženie DPH iba za liečbu, ktorá sa začala roku 1996. V dôsledku toho vyhovel požadovanému zníženiu iba do výšky 1 460 000 ATS.

14 Proti tomuto platobnému výmeru podal žalobca vo veci samej odvolanie.

15 Finanzlandesdirektion für Tirol (odvolací senát, ďalej len „Finanzlandesdirektion“), žalovaný vo veci samej, ktorého v súťažnosti nahradil Finanzamt Innsbruck, listom z 1. marca 2002 uložil daňovému úradu, aby najmä objasnil, do akej miery treba v prípade prechodu z režimu zdaňovania DPH na režim oslobodenia od tejto dane, pri ktorom je odpožítanéj dane zaplatenej na vstupe vylúčené, vykonať k 1. januáru 1997 opravu odpožítanéj dane súlade s § 12 ods. 10 UStG 1994.

16 Po zisteníach, ku ktorým súčasne dospeli pán Heiser a daňový úrad, vydal Finanzlandesdirektion 19. septembra 2002 rozhodnutie, ktorým zamietol odvolanie a v porovnaní s platobným výmerom zhoršil daňové postavenie platiteľa dane. Vo svojom rozhodnutí znížil daňový údavok pána Heisera o sumy 89 635,94 ATS a 164 870,15 ATS zodpovedajúce oprave odpočítanej dane.

17 Pán Heiser vo svojej sťažnosti podanej na Verwaltungsgerichtshof namietal najmä skutočnosť, že Finanzlandesdirektion vykonal opravu. Táto sťažnosť sa zakladala najmä na článku XIV ods. 3 federálneho zákona č. 21/1995, ktorý výslovne vyňal lekárov z povinnosti vykonať k 1. januáru 1997 opravu odpočítanej dane.

18 Vo svojom vyjadrení pred týmto súdom Finanzlandesdirektion uvádza, že počas preskúmania odvolania smerujúceho proti platobnému výmeru neuplatnil článok XIV ods. 3 federálneho zákona č. 21/1995, pretože nevykonanie opravy odpočítanej dane je neoznámenou pomocou v zmysle článku 92 Zmluvy. Podľa článku 93 ods. 3 Zmluvy ES (teraz článok 88 ods. 3 ES) orgány členského štátu nemôžu vykonať neoznámenú pomoc. Uvedený článok XIV ods. 3 je okrem toho v rozpore s článkom 20 šiestej smernice.

19 Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania Verwaltungsgerichtshof uvádza, že štruktúra režimu DPH, ktorý v Európskej únii definujú smernice Spoločenstva, a osobitne šiesta smernica, predpokladá, že dôsledkom zdanenia plnení DPH je právo podnikateľa v celom rozsahu odpočítať si daň zaplatenú na vstupe, pričom naopak podnikatelia, ktorých plnenia sú oslobodené od DPH, v zásade takéto právo nemajú. Ak dôjde k zmene skutočností, na základe ktorých sa určilo odpočítanie, musí sa podľa článku 20 šiestej smernice vykonať oprava odpočítanej dane. Tento súd uvádza, že v zmysle odseku 2 tohto ustanovenia sa v prípade investičného majetku vykoná oprava, ak počas rokov nasledujúcich po roku, v ktorom došlo k nadobudnutiu tohto majetku, nastanú zmeny v práve na odpočítanie v porovnaní s právnou úpravou, ktorá bola účinná v čase nadobudnutia majetku.

20 Vnútroštátny súd dodáva, že článok XIV ods. 3 federálneho zákona č. 21/1995 v rozpore s článkom 20 šiestej smernice stanovuje, že pokiaľ ide o plnenia v oblasti zdravotníctva a osobitne plnenia lekárov, prechod zo zdaňovania týchto plnení DPH, ktorý bol použitelným režimom do 31. decembra 1996, na režim oslobodenia od 1. januára 1997 nemá za následok opravu odpočítanej dane z majetku nadobudnutého v čase, keď podliehal DPH, pričom tento majetok sa i naďalej používa v režime oslobodenia, teda umožňuje uskutočňovať plnenia oslobodené od DPH. Výsledkom tohto pravidla je zachovanie odpočítania v prípade majetku, ktorý sa používa pri týchto plneniach.

21 Podľa Verwaltungsgerichtshof nemožno vylúčiť, že ortodonti usadení v Rakúsku sa zúčastňujú na hospodárskej súťaži s ortodontmi vykonávajúcimi činnosť v ostatných členských štátoch Európskej únie. Táto situácia existuje najmä v pohraničných oblastiach. Rakúsky zákonodarcu prijatím článku XIV ods. 3 federálneho zákona č. 21/1995, teda pravidla vylučujúceho opravu odpočítanej dane, ktorú však ukladá štruktúra DPH a výslovne stanovuje článok 20 šiestej smernice, zvýhodnil lekárov usadených v tomto členskom štáte.

22 Odpočítanie predstavuje výhodu poskytnutú prostredníctvom štátnych prostriedkov, ktorá posilňuje súťažné postavenie podnikateľov, ktorí sú jej príjemcami, vo vzťahu k ostatným podnikateľom, s ktorými súťažia a ktorí nemôžu vykonať takéto odpočítanie.

23 Okrem toho Verwaltungsgerichtshof pochybuje, že článok XIV ods. 3 federálneho zákona č. 21/1995, ktorým Rakúska republika v oblasti DPH upustila od opravy dane odpočítanej lekármi do 31. decembra 1996 (aj keď len „predmetné opatrenie vo veci samej“) je objektívne odôvodnený v

zmysle bodu 42 rozsudku z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Zb. s. I-8365). Táto pochybnosť je o to väčšia, že dotknuté osoby budú v každom prípade za znevýhodnenie vyplývajúce zo straty práva na odpočítanie odškodnené prostredníctvom náhrady poskytnutej Rakúskou republikou na základe GSBG 1996 a uznesenia C-56/1997.

24 Za týchto okolností Verwaltungsgerichtshof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ES (predtým článok 92 ES) pravidlo, ako je to v článku XIV ods. 3 federálneho zákona... 21/1995 v znení [federálneho zákona] C-756/1996, teda pravidlo, podľa ktorého prechod z režimu plnení podliehajúcich dani z obratu na režim plnení oslobodených od dane nemá v prípade lekárov na následok zníženie, stanovené v článku 20 šiestej smernice..., už odpočítanej dane vzťahujúcej sa na majetok, ktorý sa v podniku i naďalej používa?“

O prejudiciálnej otázke

25 Treba zdôrazniť, že otázka položená vnútroštátnym súdom sa netýka len výkladu článku 92 Zmluvy.

26 V tomto ohľade treba najprv skonštatovať, že odborný lekár stomatológ ako je pán Heiser, sa musí považovať za podnik v zmysle uvedeného ustanovenia, keďže ako nezávislý hospodársky subjekt poskytuje na trhu služby, konkrétne odborné lekárske stomatologické služby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. septembra 2000, Pavlov a i., C-180/98 až C-184/98, Zb. s. I-6451, body 76 až 77).

27 Ďalej treba pripomenúť, že podľa článku 92 ods. 1 Zmluvy musia byť na to, aby sa opatrenie mohlo považovať za štátnu pomoc, splnené tieto podmienky. Po prvé musí ísť o zásah zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí prinášať príjemcovi výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (rozsudok z 24. júla 2003, Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Zb. s. I-7747, bod 75).

28 Pokiaľ ide o prvú podmienku uvedenú v predchádzajúcom bode, nemožno poprieť, že také opatrenie, ako je predmetné opatrenie vo veci samej, predstavuje zásah štátu.

29 Pokiaľ ide o druhú podmienku uvedenú v bode 27 tohto rozsudku, pán Heiser a rakúska vláda tvrdia, že predmetné opatrenie vo veci samej nemôže v žiadnom prípade ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, pretože suma vyplývajúca z upustenia od opravy odpočítanej dane je vo všeobecnosti zanedbateľná. Vo veci samej išlo maximálne o sumu 30 000 eur za celé obdobie týkajúce sa rokov 1997 až 2004, čo je suma, ktorá je oveľa nižšia ako hranica *de minimis* 100 000 eur za obdobie troch rokov, ako je stanovená v oznámení Komisie zo 6. marca 1996 o pomoci *de minimis* [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES C 68, s. 9) a uplatniteľná roku 1996, v prípade nadobudnutia účinnosti tohto opatrenia.

30 Rakúska vláda rovnako tvrdí, že vzhľadom na osobitosti lekárskeho služieb, ktoré majú predovšetkým regionálny charakter, predmetné opatrenie vo veci samej nemá citeľný dopad na obchod medzi členskými štátmi.

31 Tieto tvrdenia napriek tomu nepreukazujú, že druhá podmienka uvedená v bode 27 tohto rozsudku nie je splnená.

32 Treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora neexistuje hranica alebo percento, do výšky ktorých možno považovať obchod medzi členskými štátmi za neovplyvnený. Relatívne nevýznamná pomoc alebo relatívne malá veľkosť podniku, ktorý je príjemcom pomoci, totiž vopred nevylučujú prípadný vplyv na tento obchod (pozri najmä citovaný rozsudok Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, už citovaný, bod 81 a citovanú judikatúru).

33 Druhá podmienka uplatnenia článku 92 ods. 1 Zmluvy, podľa ktorej musí pomoc ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, môže byť teda splnená bez ohľadu na miestnu alebo regionálnu povahu poskytovaných služieb alebo význam dotknutej oblasti činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, už citovaný, bod 82).

34 Pokiaľ ide o hornú hranicu *de minimis* stanovenú v oznámení Komisie zo 6. marca 1996, zo spisu predloženého vnútroštátnym súdom Súdnemu dvoru nevyplýva, že výška odpočítaní, ktoré môže lekár vykonať vďaka takému opatreniu, ako je predmetné opatrenie vo veci samej, je za každých okolností nižšia ako je výška *de minimis* stanovená na 100 000 eur na obdobie troch rokov. Ako správne uvádza Komisia Európskych spoločností, vnútroštátna právna úprava totiž nepredpokladá žiadne obmedzenie sumy, na ktorú má lekár ako individuálny podnik nárok z dôvodu upustenia od opravy odpočítanej dane. Za týchto podmienok nie je preukázané, že sa pravidlo *de minimis* zavedené týmto oznámením použije v prospech uvedeného opatrenia.

35 Keďže v dôsledku toho nie je vylúčené, ako to uvádza Verwaltungsgerichtshof v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, že odborní lekári stomatológovia ako je pán Heiser, sa zúčastňujú na hospodárskej súťaži s ich kolegami usadenými v inom členskom štáte, druhá podmienka uplatnenia článku 92 ods. 1 Zmluvy sa musí považovať za splnenú.

36 Pokiaľ ide o tretiu podmienku uvedenú v bode 27 tohto rozsudku, týkajúcu sa existencie výhody, z ustálenej judikatúry vyplýva, že pojem pomoc zahŕňa nielen pozitívne plnenia, ale aj zásahy znižujúce rôznymi formami náklady, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku a ktoré bez toho, aby boli subvenciami vo vlastnom slova zmysle, majú rovnakú povahu a zhodné účinky (pozri najmä rozsudok Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, už citovaný, bod 38 a citovanú judikatúru).

37 Pán Heiser v podstate tvrdí, že predmetné opatrenie vo veci samej nepredstavuje výhodu len preto, že oprava je sama osebe v každom prípade v rozpore s právom Spoločenstva.

38 Aj za predpokladu, že právna úprava, ktorá upravuje opravu odpočítanej dane, teda § 12 ods. 10 UStG 1994 vo veci samej, je nezákonná, z uvedeného nevyplýva, že účinky tejto právnej úpravy môžu pôsobiť dlhodobo až dovtedy, dokiaľ nebude zrušená alebo aspoň vyslovená jej nezákonnosť. V dôsledku toho môže predstavovať bremeno, ktoré obvykle zaťažuje rozpočet odborného lekára stomatológa ako je pán Heiser. Skutočnosť, že Rakúska republika následne ustúpila od opravy odpočítanej dane na základe iného opatrenia než je to, ktoré stanovuje túto opravu, znižuje teda náklady, ktoré obvykle znáša lekár a preto predstavuje výhodu v jeho prospech.

39 Rakúska vláda napriek tomu tvrdí, že upustenie od opravy odpočítanej dane nepredstavuje pomoc, pretože sa týka všetkých lekárov, najmä odborných lekárov stomatológov, psychoterapeutov, pôrodných asistentiek a iných nezávislých lekárov v zmysle Krankenpflegegesetz (zákon o starostlivosti o chorých), ako aj nemocničných zariadení. Takéto upustenie teda nemôže zvýhodňovať len niektorých lekárov.

40 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry článok 92 ods. 1 Zmluvy ukladá určiť, či v rámci danej právnej úpravy môže vnútroštátne opatrenie vzhľadom na cieľ

sledovaný touto úpravou zvýhodni? „ur?itých podnikate?ov alebo výrobu ur?itých druhov tovaru“ vo vz?ahu k ostatným podnikate?om, ktorí sa nachádzajú v porovnate?nej skutkovej a právnej situácii. V prípade kladnej odpovede sp??a základnú podmienku pojmu štátnej pomoci stanovenej týmto ustanovením, a to podmienku selektívnosti (pozri najmä rozsudok z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C?308/01, Zb. s. I?4777, bod 68 a citovanú judikatúru).

41 Treba upresni?, že skuto?nos?, že predmetné opatrenie vo veci samej predstavuje výhodu nielen pre odborných lekárov stomatológov ako je pán Heiser, ale rovnako aj pre ostatné subjekty vykonávajúce ?innos? v oblasti zdravotníctva, dokonca pre všetky subjekty vykonávajúce ?innos? v tejto oblasti, neznamená, že toto opatrenie nesp??a podmienku selektívnosti.

42 Totiž okolnos?, že sa ve?ké množstvo podnikov môže domáha? predmetného opatrenia alebo, že tieto podniky patria k rôznym odvetviám ?inností, nesta?í na spochybnenie jeho selektívnej povahy, a teda na vylú?enie jeho posúdenia ako štátnej pomoci (pozri najmä rozsudok z 13. februára 2003, Španielsko/Komisia, C?409/00, Zb. s. I?1487, bod 48 a citovanú judikatúru). Rovnako sa pomoc môže týka? každého odvetvia hospodárstva a napriek tomu sa na ?u bude vz?ahova? ?lánok 92 ods. 1 Zmluvy (pozri najmä rozsudok zo 17. júna 1999, Belgicko/Komisia, C?75/97, Zb. s. I?3671, bod 33 a citovanú judikatúru).

43 Inak by tomu bolo v prípade, ak by opatrenie, napriek tomu, že predstavuje výhodu pre svojho príjemcu, bolo odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, v ktorom sa nachádza (pozri najmä rozsudok Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, už citovaný, bod 42 a citovanú judikatúru).

44 V tomto oh?ade rakúska vláda tvrdí, že také opatrenie, ako je predmetné opatrenie vo veci samej, napomáha solidarite medzi orgánmi zdravotného poistenia, pretože v skuto?nosti z neho získavajú prospech. Zvýšenie výdavkov nezávislých lekárov z dôvodu zmeny zda?ovania ich obratu má nepriamo za následok vznik nákladov pre uvedené orgány. Tieto orgány však nemôžu zvyšova? svoje príjmy, pretože výška príspevkov poistencov je stanovená zákonom. Rakúska vláda po?as pojednávania a pán Heiser vo svojich písomných pripomienkach upresnili, že predmetné opatrenie vo veci samej sa nekumuluje s náhradou vyplatenou na základe GSBG 1996 a uznesenia ?. 56/1997, lebo táto náhrada sa nevz?ahuje na nezmluvných lekárov ako je pán Heiser.

45 Napriek tomu z tejto argumentácie nemožno vyvodi? záver, že predmetné opatrenie vo veci samej nemožno posudzova? ako štátnu pomoc.

46 Po prvé samotná skuto?nos?, že upustenie od opravy odpo?ítanej dane sleduje sociálny cie?, aj za predpokladu, že je preukázaná, nesta?í na to, aby sa hne? vylú?ilo posúdenie tohto opatrenia ako pomoci v zmysle ?lánku 92 Zmluvy. Odsek 1 tohto ustanovenia totiž nerozlišuje štátne zásahy pod?a prí?in alebo cie?ov, ale definuje tieto zásahy na základe ich ú?inkov (rozsudok z 29. apríla 2004, Holandsko/Komisia, C?159/01, Zb. s. I?4461, bod 51 a citovaná judikatúra).

47 Po druhé pokia? ide o ú?inky opatrenia ako je predmetné opatrenie vo veci samej, treba zdôrazni?, že z právneho h?adiska sú jeho jedinými príjemcami len lekári. Spis predložený vnútroštátnym súdom Súdneho dvoru neobsahuje žiadny nepriamy dôkaz, pod?a ktorého by sa výhoda vyplývajúca z tohto opatrenia systematicky prenášala z lekárov na orgány zdravotného poistenia, takže by lekári túto výhodu v kone?nom dôsledku nepožívali.

48 Rakúska vláda okrem toho nevysvetlila dôvod, pre ktorý by výhoda vyplývajúca z predmetného opatrenia vo veci samej mohla by? opodstatnená na základe skuto?nosti, že nezmluvní lekári nemajú nárok na náhradu stanovenú v § 3 GSBG 1996, ktorej výška je

stanovená v uznesení ?. 56/1997. Zo spisu totiž nevyplýva, že by zmluvní lekári, ktorí sú príjemcami tejto náhrady, nemohli využiť aj uvedené upustenie od opravy.

49 Keže rakúska vláda neuviedla iné rozhodujúce dôvody, zo spisu predloženého Súdneho dvoru nevyplýva, že predmetné opatrenie vo veci samej možno odôvodniť povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, v ktorom sa nachádza.

50 S tvrdením rakúskej vlády, ktorým poukazuje na ?lánok 90 ods. 2 Zmluvy ES (teraz ?lánok 86 ods. 2 ES), aby poprela, že predmetné opatrenie vo veci samej má charakter výhody, nemožno súhlasiť.

51 Výnimka stanovená v ?lánku 90 ods. 2 Zmluvy totiž neumožňuje vylúčiť posúdenie takéhoto opatrenia ako štátnej pomoci v zmysle ?lánku 92 Zmluvy. Táto výnimka rovnako nemôže oslobodiť ?lenský štát od povinnosti oznámiť toto opatrenie podľa ?lánku 93 ods. 3 uvedenej Zmluvy v prípade, dôjde k takémuto posúdeniu (pozri rozsudok z 21. októbra, Van Calster a i., C?261/01 a C?262/01, Zb. s. I?12249, bod 61 a citovanú judikatúru).

52 Pán Heiser rovnako tvrdí, že predmetné opatrenie vo veci samej nepredstavuje výhodu, pretože jeho jediným cieom bolo odstránenie znevýhodnenia, ktoré dovtedy existovalo v neprospech nezmluvných lekárov usadených v Rakúsku oproti ich kolegom v iných ?lenských štátoch. Lekárske služby, ktoré poskytovali ich kolegovia v iných ?lenských štátoch, totiž nepodliehali DPH, pričom služby nezmluvných lekárov usadených v Rakúsku od roku 1995 do roku 1996 podliehali tejto dani.

53 V tomto ohľade je nutné konštatovať, že aj za predpokladu, že cieom predmetného opatrenia vo veci samej je kompenzovať nevýhody, na ktoré sa odvoláva pán Heiser, nemôže byť v žiadnom prípade, ako to správne zdôraznil generálny advokát v bode 50 svojich návrhov, odôvodnené tým, že malo napraviť porušenie rovnováhy v existujúcej hospodárskej súťaži na trhu Spoločenstva s lekáorskými službami.

54 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry skutočnosť, že ?lenský štát sa snaží prostredníctvom jednostranných opatrení priblížiť existujúce podmienky hospodárskej súťaže v určitom hospodárskom odvetví podmienkam, ktoré prevládajú v iných ?lenských štátoch, nemôže zbaviť tieto opatrenia charakteru pomoci (pozri najmä rozsudok z 29. apríla 2004, Taliansko/Komisia, C?372/97, Zb. s. I?3679, bod 67 a citovanú judikatúru).

55 Pokiaľ ide o štvrtú podmienku uvedenú v bode 27 tohto rozsudku, podľa ktorej zásah štátu musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže, treba pripomenúť, že pomoc, ktorej cieom je oslobodenie podniku od nákladov, ktoré musí obvykle znášať pri bežnom riadení alebo obvyklej činnosti, v zásade narúša hospodársku súťaž (rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C?156/98, Zb. s. I?6857, bod 30 a citovaná judikatúra).

56 S tvrdením pána Heisera a rakúskej vlády, podľa ktorých štvrtá podmienka nie je splnená, pretože lekári, ktorí majú prospech z predmetného opatrenia vo veci samej, nie sú konfrontovaní s hospodárskou súťažou založenou na cene, nemožno súhlasiť.

57 Napriek tvrdeniam pána Heisera a rakúskej vlády, že pri výbere lekára je pacient ovplyvnený aj inými kritériami, ako je cena lekárskeho zákroku, napríklad kvalitou lekára a vzťahom dôvery, z toho nevyplýva, že by cena nemohla výrazne ovplyvniť pacientov výber lekára. Ako vyplýva zo spisu predloženého Súdneho dvoru, takéto prípady nastávajú najmä u nezmluvných lekárov ako je pán Heiser, keď pacient musí zaplatiť z vlastných prostriedkov viac ako 50 % z ceny liečby.

58 Z uvedeného vyplýva, že také opatrenie, ako je predmetné opatrenie vo veci samej, sa musí

považovať za štátnu pomoc v zmysle článku 92 ods. 1 Zmluvy.

59 Na položenú otázku treba preto odpovedať tak, že článok 92 Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že pravidlo, akým je pravidlo vo veci samej, teda pravidlo, podľa ktorého v prípade lekárov prechod z režimu plnení podliehajúcich DPH na režim plnení oslobodených od dane nemá za následok zníženie stanovené článkom 20 šiestej smernice už odpôvitanej dane vzťahujúcej sa na majetok, ktorý sa i naďalej využíva v podniku, sa musí posudzovať ako štátna pomoc.

O trovách

60 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 92 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 87 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že také pravidlo, aké je uvedené v článku XIV ods. 3 federálneho zákona č. 21/1995 v znení federálneho zákona č. 756/1996, teda pravidlo, podľa ktorého v prípade lekárov prechod z režimu plnení podliehajúcich dani z pridanej hodnoty na režim plnení oslobodených od dane nemá za následok zníženie, stanovené článkom 20 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, už odpôvitanej dane vzťahujúcej sa na majetok, ktorý sa i naďalej využíva v podniku, sa musí posudzovať ako štátna pomoc.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.