

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

ANTONIA TIZZANA

přednesené dne 28. října 2004(1)

Věc C-172/03

Wolfgang Heiser

proti

Finanzlandesdirektion für Tirol

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)]

„Státní podpora – Šestá směrnice o DPH – Osvobození od daně poskytování péče při výkonu lékařských povolání – Oprava odpovědi“

I – Úvod

1. Projednávaná věc se týká předběžné otázky týkající se výkladu článku 87 ES, kterou Soudnímu dvoru předložil Verwaltungsgerichtshof (Správní soud) na základě článku 234 ES.
2. Předkládající soud se v podstatě u Soudního dvora domáhá upřesnění, zda vnitrostátní právní úprava, která stanoví pro lékařské služby přechod z režimu podléhání dani z přidané hodnoty (DPH) k režimu osvobození od daně a bez toho, aniž by tato změna režimu vedla k opravě odpovědi ve smyslu článku 20 šesté směrnice o DPH(2) (dále jen „směrnice“), představuje státní podporu ve smyslu článku 87 ES.

II – Právní rámec

Právo Společenství

3. Pro účely projednávané věci je třeba nejprve připomenout čl. 87 odst. 1 ES, který stanoví, že s výhradou výjimek stanovených Smlouvou podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určité odvětví výroby a ovlivňují obchod mezi členskými státy, jsou neslučitelné se společným trhem.
4. Článek 88 odst. 3 ES poté stanoví, že Komise musí být včas informována o záměrech poskytnout nebo upravit podpory a že členské státy nemohou provést zamýšlená opatření, dokud Komise v tomto řízení nepřejme konečné rozhodnutí.

5. Je rovněž třeba zmínit čl. 86 odst. 2 ES, který stanoví:

„Podniky povolené poskytováním služeb obecného hospodářského zájmu nebo ty, které mají povahu fiskálního monopolu, podléhají pravidlům obsaženým v této smlouvě, zejména pravidlům hospodářské soutěže, pokud uplatnění těchto pravidel nebrání právní nebo fakticky plnění zvláštních úkolů, které jim byly svěřeny. Rozvoj obchodu nesmí být dotčen v míře, která by byla v rozporu se zájmem Společenství.“

6. Pro účely projednávané věci jsou dále relevantní některá ustanovení šesté směrnice o DPH.

7. Článek 13 bod A odst. 1 písm. c) směrnice stanoví osvobození od daně za lékařské služby, pokud je stanoví:

„A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

c) poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotýcném členském státě;

[...]“.

8. Toto osvobození od daně v Rakousku platí od 1. ledna 1997. Bod IX přílohy XV k aktu o přistoupení Rakouska k Evropské unii stanoví, co se týče projednávané věci, toto:

„a) Odchylně od článku 12 a článku 13 bodu A odst. 1:

Rakouská republika může do 31. prosince 1996 pokračovat v uplatňování:

– snížené sazby daně z přidané hodnoty ve výši 10 % na nemocniční služby v oblasti veřejné zdravotní a sociální péče a na poskytování lékařských služeb nemocným nebo zraněným osobám řádně oprávněnými osobami za použití vozidel zvlášť zkonstruovaných k tomuto účelu;

– obvyklé sazby daně z přidané hodnoty ve výši 20 % na poskytování lékařské péče lékaři v oblasti veřejné zdravotní a sociální péče;

– osvobození s vrácením daně zaplacené na předchozím stupni u služeb dodávaných institucemi sociálního zabezpečení a sociální péče.

[...]“.

9. Článek 17 směrnice se týká vzniku a rozsahu nároku na odpot daně a stanoví:

„1. Nárok na odpot daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby,

jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...].

10. Oprava odpočet je upravena §lánkem 20 směrnice, který stanoví:

„Převodní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména:

a) je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé koupě nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků blíže určených v čl. 5 odst. 6. členské státy mohou nicméně vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změny poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

Odchylně od předchozího pododstavce mohou členské státy provádět opravu na základě období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitého majetku, který byl pořízen jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na deset let.“

Vnitrostátní právo

11. §lánek 6 odst. 1 bod 19 Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) stanoví, že v Rakousku jsou operace týkající se lékařské činnosti osvobozeny od DPH. Podle čl. 29 odst. 5 UStG a podle přílohy XV aktu o přistoupení Rakouska k EU se toto osvobození od daně použije pouze na operace provedené po 31. prosinci 1996. Lékařské služby poskytnuté před tímto datem tudíž podléhaly DPH a byly zdaněny běžnou daňovou sazbou.

12. Oprava odpočet je stanovena čl. 12 odst. 10 a 11 UStG takto:

„10. 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, které byly určující pro odpočet v kalendářním roce prvního užití (odstavec 3), vyrovnání je provedeno za každý rok dotčený změnou tím, že je odpočet opraven.

Toto pravidlo se použije obdobně na daně, 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 roce, během kterého služby, které vedly ke vzniku výdajů a nákladů, byly poprvé použity v souvislosti s investičním majetkem.

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

[...]

11. Jestliže se v případě majetku, který podnikatel vyrobil či pořídil pro svůj podnik nebo v případě jiných služeb provedených pro jeho podnik, změnil podmínky, které byly určující pro odpot (odstavec 3), a nelze použít odstavec 10, je odpot opraven za dané období, v kterém došlo ke změně“.

13. §lánek XIV odst. 3 spolkového zákona BGBI. §. 21/1995, ve znění BGBI. §. 756/1996 (dále jen „zákon BGBI. §. 21/1995“), však tuto opravu vylučuje, pokud jde o odpoty prováděné lékaři před přechodem k režimu osvobození od daní, přičemž stanoví:

„Oprava odpot v souladu s §l. 12 odst. 10 a 11 UStG 1994 se v případě prvního použití ustanovení §l. 6 odst. 1 bodů 17 a 18, jakož i bodů 19 až 22 UStG 1994, s výjimkou týkající se pečovatelských domů a domovů pro seniory, slepce a chronicky nemocné, po 31. prosinci 1996 neprovede [...]“.

14. Nakonec je třeba poukázat na to, že Gesundheits- und Sozialbereichs Beihilfengesetz (BGBI. §. 746/1996, rakouský zákon o podporách ve zdravotnickém a sociálním odvětví) stanoví systém dotací určených k vyrovnání DPH, kterou lékaři zaplatili a která se následkem přechodu k režimu osvobození od daní stala neodpočitatelnou.

III – Skutkový stav a řízení

15. Wolfgang Heiser, žalobce v původním řízení, je odborný zubní lékař, stomatolog a ortodontista.

16. V přiznání k DPH za rok 1997 uplatňoval žalobce v původním řízení daňovou úlevu ve výši přibližně 3,5 milionů ATS. Svou žádost založil na skutečnosti, že podle rakouských právních předpisů jsou dlouhodobé lékařské služby (jako je ortodontické ošetření), které byly zahájeny před 1. lednem 1997, ale které byly ukončeny po 31. prosinci 1996, to jest po přechodu z režimu podléhání dani k režimu osvobození od DPH, považovány za služby osvobozené od daní. Vzhledem k tomu, že zaplatil DPH za platby, které obdržel před rokem 1997 za ortodontická ošetření, která v okamžiku přechodu k režimu osvobození od daní nebyla ještě ukončena, W. Heiser měl za to, že může zpětně použít tento režim na předmětná ošetření.

17. Finanzamt (finanční úřad), vycházející ze zásady, že v případě dlouhodobé ortodontické péče se služba poskytuje přibližně jeden rok, uznal tudíž dne 4. října 1999 ve svém daňovém výměru týkajícím se obrátu za rok 1997 uvedenou daňovou úlevu pouze pro léčení, která byla zahájena v roce 1996. Finanzamt bral tudíž pro účely daňové úlevy v úvahu pouze částku 1 460 000 ATS, která je nižší než částka požadovaná W. Heiserem.

18. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání u příslušného odvolacího orgánu Finanzlandesdirektion für Tirol. Dopisem ze dne 1. března 2002 nařídil tento orgán Finanzamt, aby mimo jiné vyšetřil, v jaké míře je nezbytné v případě přechodu z režimu podléhání dani k režimu osvobození od daní provést opravu odpot k 1. lednu 1997 v souladu s §l. 12 odst. 10 UStG.

19. Následně po těchto zjištěních dne 19. září 2002 Finanzlandesdirektion für Tirol zamítl odvolání proti daňovému výměru a změnil rozhodnutí Finanzamt v neprospěch žalobce tím, že k 1. lednu 1997 opravil odpoty provedené W. Heiserem mezi lety 1993 a 1996 za investice do nemovitostí a movitého majetku. Celková částka těchto oprav činila 254 506,09 ATS (tj. 18 495,69 EUR).

20. W. Heiser v důsledku toho podal žalobu u Verwaltungsgerichtshof, ve které zejména

příslušnému orgánu vytýkal, že provedl opravy odpot. Tato žaloba je založena na skutečnosti, že čl. XIV odst. 3 zákona BGBl. 21/1995 výslovně vylučuje, aby lékaři byli povinni provádět opravu odpot k 1. lednu 1997.

21. Pokud jde o Finanzlandesdirektion für Tirol, ten odpoví, že v projednávané věci nebyl žádný zvláštní důvod použít čl. XIV odst. 3 zákona BGBl. 21/1995, jelikož toto ustanovení představuje státní podporu ve smyslu čl. 87 ES, která nebyla oznámena Komisi, a v důsledku toho nebyla Komisí schválena. Podle čl. 88 odst. 3 ES totiž rakouské orgány nejsou oprávněny poskytnout neoznámenou podporu. Toto ustanovení je podle Finanzlandesdirektion rovněž v rozporu s článkem 20 šesté směrnice.

22. Vzhledem k tomu, že Verwaltungsgerichtshof má pochybnosti o výkladu článku 87 ES, rozhodl usnesením ze dne 31. března 2003 přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba kvalifikovat jako státní podporu ve smyslu článku 87 ES (dříve článku 92 Smlouvy o EHS) takové pravidlo, jako je pravidlo vyjádřené v čl. XIV odst. 3 spolkového zákona BGBl. 21/1995, ve znění BGBl. 756/1996, tedy pravidlo, podle kterého skutečnost přechodu z režimu operací podléhajících dani z obrátu k režimu operací osvobozených od daní nevede pro lékaře ohledně majetku, který je nadále užíván v podniku, ke snížení již provedeného odpotu stanovenému článkem 20 šesté směrnice 77/388/EHS?“

23. V takto zahájeném řízení žalobkyně, rakouská vláda a Komise předložily písemná vyjádření a přednesly ústní vyjádření na jednání dne 30. září 2004.

IV – Právní posouzení

24. Jak je vidět, vznesená otázka se týká čl. 87 odst. 1 ES. Předkládající soud se totiž táže, zda má být výjimka z povinnosti opravy odpot stanovená rakouskými právními předpisy ve prospěch subjektů v lékařském odvětví kvalifikována jako státní podpora.

Otázka slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s článkem 20 šesté směrnice

25. Dříve než přejdeme k přezkoumání této otázky, musím podotknout, že všichni účastníci řízení předložili i vyjádření ve věci slučitelnosti uvedeného vnitrostátního opatření s článkem 20 šesté směrnice.

26. Komise zejména zpochybňuje existenci této slučitelnosti. Pomocí řady textových a teleologických argumentů Komise dochází k závěru, že článek 20 ukládá provádění oprav odpot v důsledku změny rakouského režimu DPH. Komise však zdrazňuje, že podle jejího mínění může být tato oprava požadována pouze co se týče DPH odečtené po přistoupení Rakouska k Evropské unii, tj. po 1. lednu 1995. Před tímto datem nebyla totiž šestá směrnice v Rakousku použitelná; otázka opravy odpot provedených dříve by měla být tudíž vyřešena pouze s ohledem na rakouské právní předpisy platné v té době.

27. Rakouská vláda a W. Heiser naopak uplatňují, že zásada ochrany legitimního očekávání a právní jistoty brání tomu, aby jednou vzniklé právo na odpot DPH mohlo být později podrobeno opravě ve smyslu článku 20 v důsledku přechodu z režimu podléhání DPH k režimu osvobození od daní, to jest v důsledku jevu nezávislého na vůli osoby povinné k dani. Rakouská právní úprava je tedy v souladu s článkem 20 šesté směrnice vyloženým ve svétle výše uvedených obecných zásad právního řádu Společenství.

28. Pokud jde o mne, musím připomenout, že Verwaltungsgerichtshof nežádal, aby Soudní dvůr

předložil rozhodl o výkladu článku 20 směrnice.

29. Je však třeba si položit otázku případné nezbytnosti odpovědi, co se týče tohoto bodu. Jak totiž upřesnila judikatura Společenství, „aby Soudní dvůr poskytl užitečnou odpověď soudu, který mu předložil předložil otázku, může být přiveden k tomu, aby vzal v úvahu předpisy práva Společenství, na které vnitrostátní soud při formulování své otázky neodkazoval“(3).

30. Je tedy třeba zjistit, zda je výklad předmetného ustanovení Společenství užitečný pro řešení věci v povodním řízení.

31. Mám za to, že tomu tak není. Je totiž zřejmé, že připuštění argumentu týkajícího se slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s článkem 20 šesté směrnice by nemělo žádný vliv na povodní řízení. V tomto směru by zbývalo určit, zda výjimka zavedená tímto článkem představuje státní podporu ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Uvedený výklad článku 20 by tudíž vnitrostátnímu soudu nikterak nepomohl při řešení sporu v povodním řízení.

32. Zjevně jinak by tomu bylo v případě, pokud bychom přijali řešení navržené Komisí, a sice, že článek 20 brání vnitrostátní právní úpravě, která nestanoví opravu odpověť v případě zjevně použitelné právní úpravy(4). V tomto případě by se totiž v zásadě předmetný právní předpis neměl používat v rozsahu, v němž je v rozporu s ustanovením práva Společenství, a nebylo by tudíž třeba zjišťovat, zda rovněž představuje státní podporu.

33. Při bližším prozkoumání Při bližším prozkoumání by však v projednávané věci ani toto řešení nevedlo k odpovědi, jež by měla význam pro vnitrostátní soud. Jak totiž správně poznamenává Komise, vnitrostátní soud nemůže neuplatňovat vnitrostátní právní úpravu, která by byla případně prohlášena za právní úpravu v rozporu se směrnicí, aby nařídil uvedenou opravu odpověť. Tento výsledek by totiž nezbytně vedl k uložení W. Heiserovi zaplatit vyšší daň, než je daň plynoucí z používání uvedeného vnitrostátního ustanovení. Jak však opakovaně zdůraznil Soudní dvůr, „podle článku [249] Smlouvy závazná povaha směrnice, na které je založena možnost dovolávat se jí u vnitrostátního soudu, existuje pouze v případě, že členskému státu, kterému je určena“. Z toho vyplývá, že směrnice nemůže sama o sobě ukládat povinnosti jednotlivci, a ustanovení směrnice tudíž nemůže být jako takové v případě jednotlivci uplatňováno“(5). Rakouské orgány by tudíž W. Heiserovi, který uplatňuje určité právo, které mu bylo zvláště přiznáno vnitrostátním ustanovením, nemohly namítat neslučitelnost tohoto ustanovení s článkem 20(6).

34. V obou případech tedy odpověď na položenou otázku není pro vnitrostátní soud užitečná.

35. Z tohoto důvodu se omezím na prozkoumání otázky položené předkládajícím soudem, a sice zda výjimka z povinnosti opravy, která se vztahuje na rakouské lékařské odvětví, může představovat státní podporu ve smyslu článku 87 ES.

Posouzení otázky

36. Rakousko a W. Heiser na jedné straně a Komise na straně druhé podávají na zkoumanou otázku zcela odlišné odpovědi s odůvodněními, kterými se budu zabývat podle potřeby níže v tomto stanovisku. Zatímco Komise má za to, že sporné ustanovení představuje státní podporu, další dva účastníci tvrdí opak.

37. Pokud jde o mne, musím připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora je pro posouzení, zda veřejné opatření představuje státní podporu, potřeba zjistit, zda jsou splněny tyto kumulativní podmínky: i) dotčené opatření musí selektivně zvýhodňovat určité podniky nebo určité odvětví výroby; ii) zvýhodnění musí být poskytnuto přímo nebo nepřímo ze státních prostředků, iii) dotčené opatření musí narušit nebo může narušit hospodářskou soutěž,

a iv) musí být schopno ovlivnit obchod mezi členskými státy(7).

38. Nyní se budu zabývat posouzením těchto podmínek s odkazem na skutečnosti projednávané v^{ci}, přičemž musím úvodem připomenout, že otázka případné existence státní podpory vyvstává v projednávaném případě pouze pokud se týká hospodářské činnosti, to jest činnosti spočívající v nabízení zboží nebo služeb na konkrétním trhu(8). Opatření může představovat státní podporu pouze tehdy, pokud zvýhodňuje „podnik“, pojem, který pro účely uplatnění pravidel Smlouvy v oblasti práva hospodářské soutěže zahrnuje „veškeré subjekty vykonávající hospodářskou činnost, nezávisle na právním statutu tohoto subjektu a jeho způsobu financování“(9).

39. Je pravdou, že není zcela jisté, že ve zdravotnictví je tato podmínka vždy a nezbytně splněna. Připomínám stanovisko Soudního dvora v oblasti sociálního zabezpečení, podle něhož orgány nebo organizace, které plní funkci „výlučnou sociálního rázu“ a jsou zcela nevýdělečné, nesmí být považovány za podniky(10). To však není případ v projednávané věci. Zde se naopak setkáváme se situací podobnou té, jež byla předmětem rozsudku Pavlov, který se týkal nizozemských odborných lékařů. V tomto rozsudku Soudní dvůr shledal, že tito lékaři představují podniky ve smyslu Smlouvy, neboť „jakožto samostatné hospodářské subjekty poskytují služby na trhu, a sice na trhu odborných lékařských služeb [...], a přijímají od svých pacientů platby za služby, které jim poskytují, a berou na sebe finanční rizika spojená s výkonem své činnosti“(11).

40. Po objasnění tohoto bodu přejdu nyní k přezkoumání výše uvedených podmínek.

41. i) Co se týče první podmínky, nejprve bych rád uvedl, že předmětné ustanovení nepochybně poskytuje zvýhodnění rakouskému lékařskému odvětví. Subjekty v tomto odvětví totiž nemusely nést finanční náklady, které by jim byly uloženy v důsledku přechodu z režimu zdanění k režimu osvobození od DPH, pokud by neexistovala výjimka z povinnosti opravy. Předmětné opatření v důsledku toho snížilo jejich daňové zatížení.

42. Jedná se krom toho o selektivní zvýhodnění, jelikož se uplatňuje pouze na jedno odvětví činnosti (lékařské odvětví) a staví „osoby, na které se toto zvýhodnění vztahuje, do příznivější finanční situace, než ostatní daňové poplatníci“(12).

43. V tomto ohledu je namístě připomenout, že okolnost, že státní opatření poskytuje zvýhodnění ve prospěch celého hospodářského odvětví, není, na rozdíl od toho, co tvrdí rakouská vláda, dostačující k tomu, aby popřela selektivní povahu tohoto opatření, a tudíž vyloučila, aby bylo kvalifikováno jako státní podpora. Jak totiž vyplývá z čl. 87 odst. 1 ES, státní opatření, která se týkají „určitých odvětví výroby“ nebo zvláštního odvětví činnosti, mohou spadat do oblasti působnosti tohoto článku(13). To je zejména případ opatření určených „k zástavnému osvobození podniků [určitého odvětví činnosti] od finančních nákladů plynoucích z obvyklého použití obecného systému“(14). Tato definice dokonale vystihuje zkoumaný případ. Sporná vnitrostátní právní úprava totiž stanovila pro lékařské odvětví odchýlný režim, který je pro osobu povinnou k dani příznivější, než obvyklá pravidla v oblasti DPH použitelná pro jiná odvětví.

44. Mám za to, že z vyjádření rakouské vlády – podle něhož cílem sporného opatření, přestože zavádí nerovnost v daňovém zacházení mezi různými hospodářskými odvětvími, není zavést zvýhodnění ve prospěch lékařského odvětví, s ohledem na cíl, který sleduje – nelze vyvodit jiný závěr. Toto opatření totiž sleduje cíl obecného zájmu, a sice usnadnění poskytování služeb lékařské péče, a tudíž „služeb obecného hospodářského zájmu“, jak jsou upraveny v čl. 86 odst. 2 ES. Rakouská vláda zejména uvádí, že dotčený předpis byl přijat s jediným cílem zabránit, aby orgány sociálního zabezpečení nesly dodatečné náklady v důsledku přechodu lékařského odvětví z režimu podléhání DPH k režimu osvobození od daní. Podle smluv uzavřených mezi radou rakouské lékařské komory a orgány sociálního zabezpečení by tyto orgány musely

lékařům hradit přímou náhradu za dodatečné náklady spojené se změnou daňového režimu. Rakouský zákonodárce tudíž rozhodl nezatažovat orgány sociálního zabezpečení tímto náklady a stanovil pro DPH odpočetné předechodem k režimu osvobození od daně výjimku z povinnosti opravy a úhradu přímých podpor pro DPH, která už v důsledku tohoto přechodu není odpočitatelná (viz výše odstavec 13).

45. V tomto ohledu především připomínám, že povaha cíle státního opatření není dostačující k tomu, aby toto opatření nebylo *ipso facto* kvalifikováno jako státní podpora. Jinak by bylo pro německý stát dostačující dovolávat se legality úřelu veřejného zásahu proto, aby zabránil použití pravidel Smlouvy týkajících se státních podpor. Bodek 87 ES, jak jej vykládá ustálená judikatura Soudního dvora, totiž „nerozlišuje státní zásahy podle přímé nebo cíle, ale vymezuje je podle jejich účinku“ (15), a to případného účinku narušení hospodářské soutěže. Okolnost, že dotčené opatření slouží cílem obecného zájmu, není tudíž dostačující k tomu, aby toto opatření vyloučila z pojmu podpory (16).

46. Mám za to, že rovněž odkaz rakouské vlády na čl. 86 odst. 2 ES není relevantní. Na základě výše uvedeného ustanovení Smlouvy Soudní dvůr určil, že státní zásahy neodpovídají kvalifikaci státních podpor, jelikož jsou pouze „náhradou za služby poskytované podniky, které jsou jejich příjemci, aby plnily povinnosti veřejné služby, takže tyto podniky ve skutečnosti nejsou finančně zvýhodněny“ (17). Mám za to, že je zřejmé, že obecný předpis, jako je předpis v projednávané věci, který se vztahuje na všechny lékařské a zdravotnické služby bez ohledu na druh poskytovaných služeb a druh vzniklých nákladů, nemůže spadat pod tuto výjimku.

47. Je třeba upřesnit, že je rovněž pravdou, že všechny rozdíly v zacházení mezi podniky při odvětvových činnostech nepředstavují zvýhodnění ve smyslu článku 87 ES (18). Podle judikatury Společenství rozdíly, které sice zvýhodňují určité podniky nebo odvětví, ale jsou „odvodňující povahou nebo obecnou strukturou systému, jehož jsou součástí“ (19), nemají selektivní povahu (a představují takzvané „opatření obecného zájmu“). Do této kategorie mohou spadat mimo jiné rozdíly v zacházení v daňové oblasti za předpokladu, že jsou vyvolané potřebami, které se týkají logiky daňového systému (20), a nikoliv pouze obecnými účely a cíli, které sleduje stát přijetím dotčených opatření (21).

48. Mám však za to, že v tomto konkrétním případě tyto podmínky nejsou splněny. Sporné opatření je totiž odvodňující úvahami, které lze s důvody týkajícími se daňového systému jen stěží spojit. Jak potvrdil výklad podaný samotnou rakouskou vládou, jedná se o opatření, které směřuje pouze k usnadnění podmínek při přechodu z jednoho daňového režimu k jinému, přičemž zatěžuje stát některými „náklady“ této změny právní úpravy. Toto opatření bylo přijato, aniž by vláda upřesnila, jakým způsobem může být výjimka z povinnosti opravy odvodňující povahou nebo strukturou režimu DPH.

49. Konečně mám za to, že je rovněž namístě odmítnout argument W. Heisera, podle něhož dotčené vnitrostátní ustanovení nepředstavuje zvýhodnění vzhledem k tomu, že se omezuje pouze na to, aby rakouským lékařům vyrovnalo znevýhodnění vzniklé z důvodu zdanění jejich služeb oproti jejich kolegům z jiných německých států, kteří byli naopak od placení DPH osvobozeni. Lékařská povolání tak nebyla zvýhodněna, ale znevýhodněna, a předmetné opatření pouze (opětovně) nastolilo spravedlivé podmínky hospodářské soutěže mezi rakouskými subjekty a subjekty jiných německých států.

50. Aniž by přitom bylo nezbytné zkoumat, zda rakouští lékaři byli skutečně znevýhodněni tím, že podléhali DPH, mám za to, že je dostačující připomenout ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle které „okolnost, že se německý stát snaží jednostrannými opatřeními o sblížení podmínek hospodářské soutěže, které existují v určitém hospodářském odvětví, s podmínkami, které považují v jiných německých státech, nemůže tato opatření zbavit povahy podpor“ (22). Jinými

slovy, na rozdíl od toho, co navrhoval W. Heiser, Rakousko nemůže odvodnit osvobození od daní tvrzením, že cílem tohoto zvýhodnění je náprava narušení hospodářské soutěže na trhu Společenství v oblasti lékařských služeb.

51. V této souvislosti Soudní dvůr rovněž upřesnil, že „pro účely používání článku [87] Smlouvy není důležité, zda se situace předpokládaného příjemce opatření zlepšila nebo zhoršila ve srovnání s předchozím právním stavem nebo se naopak v průběhu času nevyvíjela“(23), neboť situace příjemce musí být srovnávána se situací jiných podniků nebo odvětví v okamžiku poskytnutí podpory.

52. ii) Dále mám za to, že je zřejmé, že předmetné zvýhodnění bylo financováno z veřejných prostředků. Jak totiž vyplývá z ustálené judikatury, pojem podpory „zahrnuje nejen pozitivní plnění, jako jsou dotace, ale 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“(24). To je konkrétně případ opatření, která, aťkoliv sice nevedou k vydávání státních prostředků, poskytují určitým podnikům daňové zvýhodnění, neboť vedou ke ztrátě příjmů, které by stát jinak získal.

53. V projednávaném případě je dostačující uvést, že uplatněním výjimky z povinnosti opravy rakouské orgány prakticky upustily od vybírání daňových příjmů, které by plynuly z opravy v podobě částečného vrácení odpadu. Toto opatření v důsledku toho vedlo k dodatečným nákladům pro stát. Dotčené daňové zvýhodnění bylo tudíž poskytnuto ze státních prostředků.

54. iii) Co se týče podmínky týkající se možného narušení hospodářské soutěže, mám za to, že projednávaná věc neponechává v tomto směru žádné pochybnosti. Podle ustálené judikatury totiž podpory, jako podpory poskytnuté podle čl. XIV odst. 3 BGBl. č. 21/1995, „směřující k osvobození podniku od nákladů, které by obvykle musel vynaložit v rámci běžné správy nebo běžných činností, narušují v zásadě podmínky hospodářské soutěže“(25).

55. Rovněž mám za to, že argumenty uplatňované W. Heiserem, které se týkají organizace rakouského lékařského odvětví, nemohou tento závěr zpochybnit. Podle W. Heisera i za předpokladu, že dotčené opatření může představovat zvýhodnění pro rakouské lékaře, toto zvýhodnění nemůže narušit hospodářskou soutěž, jelikož výběr ošetřujícího lékaře pacientem není ovlivněn cenou služeb. Určujícím faktorem při tomto výběru je naopak skutečnost, zda se jedná o lékaře smluvního, či nikoliv, neboť v tomto druhém případě musí pacient zaplatit z vlastních prostředků více než 50 % ceny za lékařské ošetření. Při neexistenci hospodářské soutěže založené na ceně nemá tudíž opatření žádný vliv na konkurenční postavení svých příjemců.

56. Z informací obsažených v soudním spisu vyplývá, že v případě služeb poskytovaných jak smluvním lékařem, tak lékařem nesmluvním, není pacientovi nikdy hrazena celá částka zaplacená za lékařské ošetření. Ošetřující lékař má tudíž „manévrovací prostor“ co se týče nehraněné části této částky. Avšak opatření, které kladně ovlivňuje „výrobní náklady“ lékařské péče (umožňuje například odpady co se týče přístrojů a vybavení), může mít vliv na cenu ošetření a může tudíž narušovat hospodářskou soutěž.

57. iv) Co se konečně týče dopadu dotčeného opatření na obchod uvnitř Společenství, především připomínám, že podle ustálené judikatury Společenství „poměrně malá výše podpory nebo poměrně malá velikost podniku a priori nevylučuje, že by mohl být obchod v rámci Společenství ovlivněn“(26). Z toho jednak vyplývá, že neexistuje práh nebo minimální procento, u kterých se lze domnívat, že obchod mezi členskými státy není ovlivněn(27). Jednak může být tato podpora takové povahy, že ovlivňuje obchod mezi členskými státy, i když je příjemce činný pouze v místním nebo oblastním měřítku a neúčastní se přeshraničního obchodu. Psobením této

podpory totiž ?innost vykonávaná p?íjemcem m?že z?stat zachována nebo se m?že zvýšit, v d?sledku ?ehož jsou sníženy možnosti podnik? usazených v jiných ?lenských státech vstoupit na trh doty?ného ?lenského státu(28). Z judikatury Spole?enství kone?n? vyplývá, že aby mohlo být ur?ité opat?ení kvalifikováno jako podpora, je dosta?ující, aby bylo potenciáln? škodlivé pro obchod mezi ?lenskými státy, aniž by bylo pot?eba prokázat jeho skute?ný dopad(29) .

58. Co se tý?e p?edm?tného opat?ení v projednávané v?ci, nelze podle mého mín?ní vylou?it, že je takové povahy, že m?že ur?itým zp?sobem ovlivnit obchod uvnit? Spole?enství, p?estože se týká poskytování služeb, které jsou p?evážn? místní nebo oblastní povahy. Jak totiž uvádí Komise (a jak je ostatn? prokázáno obsáhlou judikaturou Spole?enství v této oblasti), sporné opat?ení se týká trhu léka?ské pé?e, který je otev?en hospodá?ské sout?ži a vyzna?uje se rostoucím p?eshrani?ním obchodem. V této souvislosti opat?ení, které, jak jsem již uvedl výše, snižuje „výrobní náklady“, m?že zp?sobit, že léka?ská pé?e poskytovaná v Rakousku bude konkurenceschopn?jší, a tudíž odradí subjekty z jiných ?lenských stát? nebo omezí jejich nabídku služeb.

59. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy mám tudíž za to, že sporná vnitrostátní právní úprava p?edstavuje státní podporu ve smyslu ?l. 87 odst. 1 ES, a že tudíž Rakousko m?lo postupovat v souladu s postupem stanoveným v ?lánku 88 ES, tzn. m?lo povinnost oznámit opat?ení a neprovád?t ho, dokud Komise nep?ijme kone?né rozhodnutí.

V – Záv?ry

60. Mám tudíž za to, že by m?l Soudní dv?r odpov?d?t na otázku položenou Verwaltungsgerichtshof takto:

„Takové pravidlo, jako je pravidlo vyjád?ené v ?l. XIV odst. 3 spolkového zákona BGBl. ? 21/1995, ve zn?ní BGBl. ? 756/1996, které osvobozuje subjekty p?sobící v léka?ském odv?tví v p?ípád? p?echodu z režimu podléhání dani k režimu osvobození od DPH od obecné povinnosti opravy odpo?t? stanovené vnitrostátním právem, p?edstavuje státní podporu ve smyslu ?l. 87 odst. 1 ES.“

1 – P?vodní jazyk: italština.

2 – Šestá sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3– Rozsudky ze dne 20. b?ezna 1986, Tissier (35/85, Recueil, s. 1207, bod 9); ze dne 27. b?ezna 1990, Bagli Pennacchiotti (C?315/88, Recueil, s. I?1323, bod 10); ze dne 18. listopadu 1999, Teckal (C?107/98, Recueil, s. I?8121, bod 39).

4– Výklad, ohledn? kterého mám ostatn? nadále tytéž pochybnosti, které jsem vyjád?il ve svém stanovisku ve spojených v?cech C?487/01 a C?7/02, Gemeente Leusden a Holin Groep, Recueil, s. I?5337.

5– Rozsudek ze dne 26. února 1986, Marshall (152/84, Recueil, s. 723, bod 48). Viz pozd?ji rozsudek ze dne 14. zá?í 2000, Collino a Chiappero (C?343/98, Recueil, s. I?6659, bod 20) a usnesení ze dne 24. ?íjna 2002, RAS (C?233/01, Recueil, s. I?9411, bod 22).

6– Viz zejména výše uvedené usnesení RAS, které se týkalo možnosti vnitrostátního soudu nepoužít vnitrostátní právní úpravu, která je neslu?itelná se sm?rnicí Rady 73/239/EHS týkající se p?ímého pojišt?ní jiného než životního, s cílem uložit pojišt?nci úhradu vyššího pojistného, než je

pojistné vyplývající z použití uvedené vnitrostátní právní úpravy. V této otázce Soudní dvůr došel k závěru, že „výklad [směrnice] požadovaný vnitrostátním soudem (...) nemůže v žádném případě umožnit uložení Le Buemu úhrady vyššího pojistného, které není založeno na vnitrostátním právu použitelném na projednávaný případ v právním řízení (...)“ (bod 21).

7– Viz např. rozsudek ze dne 24. července 2003, Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, Recueil, s. I-7747, bod 74).

8 – Rozsudek ze dne 12. září 2000, Pavlov a další (C-180/98 až C-184/98, Recueil, s. I-6451, bod 75); Viz rovněž rozsudky ze dne 16. června 1987, Komise v. Itálie (118/85, Recueil, s. 2599, bod 7); ze dne 18. června 1998, Komise v. Itálie (C-35/96, Recueil, s. I-3851, bod 36); ze dne 25. října 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, Recueil, s. I-8089, bod 19); ze dne 19. února 2002, Wouters a další (C-309/99, Recueil, s. I-1577, bod 47); a ze dne 22. ledna 2002, CISAL (C-218/00, Recueil, s. I-691, bod 23).

9 – Rozsudky ze dne 23. dubna 1991, Höfner a Elser (C-41/90, Recueil, s. I-1979, bod 21); ze dne 16. listopadu 1995, Fédération Française des sociétés d'assurance a další (C-244/94, Recueil, s. I-4013, bod 14); ze dne 11. prosince 1997, Job Centre (C-55/96, Recueil, s. I-7119, bod 21); výše uvedený Pavlov, bod 74; výše uvedený Wouters, bod 46; a ze dne 16. března 2004, AOK a další (C-264/01, C-306/01, C-354/01 a C-355/01, Recueil, s. I-2493, bod 46). Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

10 – Viz zejména rozsudky ze dne 17. února 1993, Poucet a Pistre, C-159/91 a C-160/91, Recueil, s. I-637, body 15 a 18); výše uvedený CISAL, bod 45; a rozsudek Soudu prvního stupně ze dne 4. března 2003, FENIN v. Komise (T-319/99, Recueil, s. II-357, body 38-39), a výše uvedený AOK, body 47-51.

11 – Výše uvedený rozsudek Pavlov, bod 76.

12– Rozsudek ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Recueil, s. I-877, bod 14).

13– Rozsudky ze dne 14. října 1987, Nemecko v. Komise (248/84, Recueil, s. 4013, bod 18), a ze dne 17. června 1999, Belgie v. Komise (C-75/97, Recueil, s. I-3671, bod 33).

14– Výše uvedený rozsudek Belgie v. Komise, bod 33.

15– Rozsudky ze dne 26. září 1996, Francie v. Komise (C-241/94, Recueil, s. I-4551, bod 21); ze dne 29. dubna 1999, Španělsko v. Komise (C-342/96, Recueil, s. I-2459, bod 23); výše uvedený Belgie v. Komise, bod 25; ze dne 13. června 2002, Nizozemsko v. Komise (C-382/99, Recueil, s. I-5163, bod 61), a ze dne 20. listopadu 2003, Gemo (C-126/01, Recueil, s. I-13769, bod 34).

16– Viz zejména rozsudek ze dne 24. února 1987, Deufil v. Komise (310/85, Recueil, s. 901, bod 8).

17 – Výše uvedený rozsudek Altmark, bod 87. Soudní dvůr upřesnil, že aby se v konkrétním případě na tuto náhradu nevztahovala kvalifikace státní podpory, musí být splněny tyto podmínky: 1) podnik, který je příjemcem, musí být skutečně povinen plnit povinnosti veřejné služby a tyto povinnosti musejí být jasně vymezeny; 2) parametry, na jejichž základě se vypočítává náhrada, musejí být předem objektivně a přehledně stanoveny; 3) náhrada nesmí převyšovat částku potřebnou pro pokrytí všech nákladů nebo části nákladů vzniklých plněním povinností veřejné služby, se zřetelem na příjemy spojené s těmito povinnostmi a na případný zisk; 4) pokud není výběr podniku prováděn pomocí veřejného nabídkového řízení, musí být výše

náhrady stanovena na základě analýzy nákladů, které by nesl střední, dobře řízený podnik při plnění dotčených povinností veřejné služby (bod 95).

18– Viz například rozsudky ze dne 9. prosince 1997, *Tiercé Ladbroke v. Komise* (C-353/95 P, Recueil, s. I-7007, bod 33), a ze dne 22. listopadu 2001, *Ferring* (C-53/00, Recueil, s. I-9067, bod 17).

19– Rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 42). Kurzivou jsem označil já. Viz v tomto smyslu rovněž rozsudky ze dne 2. července 1974, *Itálie v. Komise*, (173/73, Recueil, s. 709, bod 33); výše uvedený *Tiercé Ladbroke v. Komise*, bod 35; výše uvedený *Belgie v. Komise*, bod 33; ze dne 26. září 2002, *Španělsko v. Komise* (C-351/98, Recueil, s. I-8031, bod 42), a ze dne 29. dubna 2004, *GIL Insurance a další* (C-308/01, s. I-4777, bod 60).

20– Viz zejména výše uvedený rozsudek *GIL Insurance*, ve kterém Soudní dvůr shledal opatření, jehož cílem bylo „bojovat proti chování, které hodlá těžit z rozdílů mezi obvyklou sazbou [daně z pojistného] a sazbou DPH tím, že manipuluje s cenami za pronájem nebo prodej elektrospotřebičů a souvisejícího pojištění“ jako „odvodňené povahou a systematickou vnitrostátního systému zdanění pojištění“ (bod 74).

21– Viz například výše uvedený rozsudek *Španělsko v. Komise*, ve kterém Soudní dvůr zamítl argumenty španělské vlády, podle kterých opatření směřující k usnadnění výměny průmyslových vozidel nemuselo být kvalifikováno jako státní podpora, jelikož sledovalo cíle ochrany životního prostředí a silnění bezpečnosti.

22– Rozsudek ze dne 19. května 1999, *Itálie v. Komise* (C-6/97, Recueil, s. I-2981, bod 21).

23– Výše uvedený rozsudek *Adria-Wien Pipeline*, bod 41.

24– Výše uvedený rozsudek ze dne 19. května 1999, *Itálie v. Komise*, bod 15.

25– Rozsudek ze dne 19. září 2000, *Německo v. Komise* (C-156/98, Recueil, s. I-6857, bod 30, a v něm citovaná judikatura).

26– Rozsudky ze dne 21. března 1990, *Belgie v. Komise* (C-142/87, Recueil, s. I-959, bod 43), ze dne 14. září 1994, *Španělsko v. Komise* (C-278/92 až 280/92, Recueil, s. I-4103, bod 42), a výše uvedený *Altmark*, bod 81.

27– Viz například výše uvedený rozsudek *Altmark*, bod 81.

28– Viz například výše uvedený rozsudek *Altmark*, body 78 a 82.

29– Rozsudky Soudu ze dne 15. června 2000, *Alzetta a další v. Komise* (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 až T-607/97, T-1/98, T-3/98 až T-6/98 a T-23/98, Recueil, s. II-2319, body 76-80), a ze dne 6. března 2002, *Diputación Foral de Álava a další* (spojené věci T-127/99, T-129/99 a T-148/99, Recueil, s. II-1275, body 76-78).