

GENERALINIO ADVOKATO

ANTONIO TIZZANO IŠVADA,

pateikta 2004 m. spalio 28 d.(1)

Byla C-172/03

Wolfgang Heiser

prieš

Finanzlandesdirektion für Tirol

(*Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Valstybės pagalba – Šeštoji PVM direktyva – Gydytojų teikiamų sveikatos priežiūros paslaugų atleidimas nuo mokesčio – Atskaitų tikslinimas“

I – **Įvadas**

1. Ši byla yra susijusi su *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) Teisingumo Teismui pagal EB 234 straipsnį pateiktu prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl EB 87 straipsnio išaiškinimo.
2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės prašo Teisingumo Teismo patikslinti, ar nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatyta, kad medicinos paslaugų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) tvarka pakeičiama atleidimo nuo mokesčio tvarka ir kad tai vyksta neatliekant atskaitų tikslinimo, numatyto Šeštosios PVM direktyvos(2) (toliau – Šeštoji direktyva) 20 straipsnyje, yra valstybės pagalba EB 87 straipsnio prasme.

II – **Teisinis pagrindas**

Bendrijos teisė

3. Šioje byloje visų pirma primintina EB 87 straipsnio 1 dalis, kurioje, kaip žinome, nustatyta, jog, išskyrus tuos atvejus, kai Sutartis nustato kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybės ištekliai suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras ūkines, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti ir daro tokį valstybių narių tarpusavio prekybai, yra nesuderinama su bendrąja rinka.
4. Toliau EB 88 straipsnio 3 dalyje numatoma, kad apie ketinimus suteikti ar pakeisti pagalbą Komisija turi būti laiku informuojama, ir valstybė narė savo pasiūlytą priemonę neįgyvendina tol, kol nepriimamas galutinis sprendimas.
5. Taip pat reikia paminėti EB 86 straipsnio 2 dalį, kurioje nustatyta:

„monopols, kurioms yra patikėta teikti bendros ekonominės svarbos paslaugas, arba pajamų gaunančioms monopolinėms įmonėms šioje Sutartyje nustatytos taisyklės, ypač konkurencijos,

yra taikomos, jeigu j? taikymas nei teisiškai, nei faktiškai netrukdo atlikti patikėt? speciali? uždavini?. Prekybos pl?tojimui neturi b?ti daromas toks poveikis, kuris prieštaraut? Bendrijos interesams.“

6. Be to, šioje byloje yra svarbios tam tikros Šeštosios PVM direktyvos nuostatos.

7. Direktyvos 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktyje numatyta medicinos paslaugas atleisti nuo mokes?io:

„A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokes?io

1. Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?i? taikym? bei užkirsti keli? galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io:

<...>

c) sveikatos prieži?ros paslaugas, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip j? apibr?žia pa?ios valstyb?s nar?s;

<...>“

8. Šis atleidimas nuo mokes?io Austrijoje taikomas nuo 1997 m. sausio 1 dienos. Austrijos stojimo ? Europos S?jung? akto XV priedo IX punkte, kiek jis susij?s su šia byla, yra nustatyta:

„a) Neatsižvelgiant ? 12 straipsn? ir 13 straipsnio A 1 punkt?:

Austrijos Respublika gali ir toliau iki 1996 m. gruodžio 31 d. taikyti: <...>

– lengvatin? PVM tarif? (10 %) gydymo paslaugoms visuomen?s sveikatos prieži?ros ir socialinio apr?pinimo srityse, taip pat ligoni? ir sužeist?j? vežimo specialiomis tam skirtomis transporto priemon?mis paslaugoms, jei šias paslaugas teikia reikiamus leidimus turin?ios organizacijos,

– standartin? PVM tarif? (20 %) gydytoj? teikiamoms sveikatos prieži?ros paslaugoms visuomen?s sveikatos prieži?ros ir socialinio apr?pinimo srityse,

– išimt? socialin?s apsaugos ir socialinio apr?pinimo institucij? teikiamoms paslaugoms, gr?žinant anks?iau sumok?t? mokest?.

<...>“

9. Direktyvos 17 straipsnis yra susij?s su teis?s ? atskait? pagrindu ir taikymo sritimi:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi tur?ti teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

a) prid?tin?s vert?s mokest?, apskai?iuot? ar sumok?t? už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>“.

10. Atskaitų tikslinimų reglamentuoja direktyvos 20 straipsnis, kuriame nustatyta:

„1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tų sumų, ? kurių apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar ?rodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiektos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali reikalauti tikslinimo.

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinama penkerius metus, ?skaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo ?sigytas ar pagamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinama remiantis v?lesniais atskaitomos sumos, ? kurių turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo ?sigytos ar pagamintos.

Išimties tvarka netaikydamos aukščiau pateiktos pastraipos, valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinama būtų penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas.

Kai nekilnojamasis turtas ?sigijamas kaip ilgalaikis, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 10 metų.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinė teisė

11. 1994 m. Apyvartos mokesčio ?statymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – UStG) 6 straipsnio 1 dalies 19 punkte yra nustatyta, kad Austrijoje gydytojo veiklai priskiriami sandoriai yra atleidžiami nuo PVM. Pagal UStG 29 straipsnio 5 dalį ir Austrijos stojimo ? Europos Sąjungos akto XV priede šis atleidimas nuo mokesčio taikomas tik po 1996 m. gruodžio 31 d. ?vykdytiems sandoriams. Taigi iki šios dienos suteiktos medicinos paslaugos buvo apmokestintos PVM ir mokestis buvo skaičiuojamas remiantis standartiniu apmokestinimo tarifu.

12. Atskaitų tikslinimas yra numatytas UStG 12 straipsnio 10 ir 11 punktuose, kuriuose nustatyta:

„10. Jei per ketverius kalendorinius metus po pirmąjį metų, kai verslininkas pirmą kartą panaudojo turtą kaip ilgalaikį, pasikeičia aplinkybės, ? kurias atsižvelgus pirmaisiais metais buvo apskaičiuota atskaitoma suma (3 dalis), tikslinant atskaitų kompensacija taikoma už kiekvienus su pasikeitimu susijusius metus.

Ši taisyklė *mutatis mutandis* taikoma ir mokesčiui už pirkimus, tenkančiam v?lesn?ms ?sigijimo ar pagaminimo s?naudoms, ? aktyvus ?skaitytinoms išlaidoms ir nekilnojamojo turto kapitalinio remonto išlaidoms; šiuo atveju tikslinimo laikotarpis prasideda kitais kalendoriniais metais, ne tais, kuriais pirmą kartą buvo pasinaudota su ilgalaikiu turtu susijusiomis paslaugomis, dėl kurių patirtos šios išlaidos ir s?naudos.

Nekilnojamajam turtui pagal 1987 m. Registravimo mokesčio ?statymo (*Grunderwerbssteuergesetz*) 2 straipsnį (?skaitant ir ? aktyvus ?skaitytiną išlaidą, ir kapitalinio remonto išlaidą) vietoj ketverių metų kalendorinio laikotarpio nustatomas devynerių metų laikotarpis.

<...>

11. Jei tam tikro turto, kurį verslininkas pagamino arba įgijo savo įmonei arba kitoms savo įmonės teikiamoms paslaugoms, atžvilgiu pasikeičia aplinkybės, į kurias atsižvelgiant yra nustatoma atskaita (3 dalis), ir jei netaikoma 10 dalis, atskaitos yra tikslinamos mokestiniams metams, kuriais įvyko pasikeitimas.“

13. Pagal Federalinio įstatymo Nr. 21/1995, iš dalies pakeisto įstatymu Nr. 756/1996 (toliau – įstatymas Nr. 21/1995), XIV straipsnio 3 dalį nuo šio tikslinimo yra atleidžiamos gydytojų atskaitos, padarytos iki perėjimo prie atleidimo nuo mokesčio tvarkos, ir nurodoma:

„Nuo 1996 m. gruodžio 31 d. taikant 6 straipsnio 1 dalies 17 ir 18 punktus netikslinamos UStG 12 straipsnio 10 ir 11 dalyse numatytos atskaitos (išskyrus atvejus, kai jos yra susijusios su priežiūros įstaigomis, pensininkų namais, akliesiems skirtomis įstaigomis ir prieglaudomis), taip pat – 1994 m. UStG 19–22 punktuose.“

14. Galiausiai pažymėtina, kad Austrijos pagalbos sveikatos ir socialiniam sektoriui įstatyme (Nr. 746/1996, *Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfe-Gesetz*) yra numatyta subsidijų sistema, kuria siekiama kompensuoti gydytojų sumokėtą PVM, kuris perėjus prie įstatymu nustatyto atleidimo nuo mokesčio tvarkos nebeatskaitomas.

III – Faktinės aplinkybės ir procedūra

15. Wolfgang Heiser, ieškovas pagrindinėje byloje, yra dantų gydytojas specialistas.

16. 1997 m. PVM deklaracijoje ieškovas pagrindinėje byloje nurodė maždaug 3,5 milijono Austrijos šilingų PVM lengvatą. Savo prašymą jis grindžia ta aplinkybe, kad pagal Austrijos teisės aktus ilgalaikės medicinos paslaugos (kaip ortodontinis gydymas), pradėtos teikti iki 1997 m. sausio 1 d., bet baigtos teikti po 1996 m. gruodžio 31 d., t. y. po to, kai apmokestinimo tvarka buvo pakeista atleidimo nuo PVM tvarka, laikomos atleistomis nuo mokesčio paslaugomis. Kadangi W. Heiser sumokėjo PVM nuo avansinių mokėjimų, gautų iki 1997 m. už ortodontinį gydymą, kuris dar buvo nebaigtas, perėjus prie atleidimo nuo mokesčio tvarkos jis manė, kad gali šios tvarkos galiojimą taikyti nagrinjamam gydymui atgaline data.

17. Remdamasis principu, kad ilgalaikis ortodontinis gydymas trunka apie vienerius metus, 1999 m. spalio 4 d. reikalavime sumokėti mokestį, susijusį su 1997 m. apyvarta, *Finanzamt* nagrinjamą mokestį lengvatą pritaikė tik gydymui, pradėtam 1996 metais. Taikydama atleidimą nuo mokesčio *Finanzamt* atsižvelgė tik į 1 460 000 Austrijos šilingų sumą, kuri buvo mažesnė nei prašė W. Heiser.

18. Todėl ieškovas šį sprendimą apskundė skundus nagrinėti įgaliotai institucijai *Finanzlandesdirektion für Tirol*. 2002 m. kovo 1 d. laišku ji nurodė *Finanzamt* patikrinti, kuria dalimi 1997 m. sausio 1 d. turėjo būti tikslinamos atskaitos pagal UStG 12 straipsnio 10 dalį, kai apmokestinimo PVM tvarka buvo pakeista atleidimo nuo mokesčio tvarka.

19. Atlikus šiuos patikrinimus, 2002 m. rugsėjo 19 d. *Finanzlandesdirektion für Tirol* atmetė skundą dėl reikalavimo sumokėti mokestį, ir nuo 1997 m. sausio 1 d. patikslinus su investicijomis susijusias atskaitas, kurias W. Heiser padarė 1993–1996 metais, *Finanzamt* sprendimą pakeitė nepalankiai prašytojui. Bendra šių tikslinimų suma siekė 254 506,09 Austrijos šilingus (18 495,69 eurus).

20. W. Heiser pateikė ieškinį *Verwaltungsgerichtshof*, kuriame jis, be kita ko, kompetentingai institucijai priekaištavo dėl atskaitų tikslinimo. Jis pagrindė šį ieškinį nurodęs, kad pagal įstatymo

Nr. 21/1995 XIV straipsnio 3 dalį nuo 1997 m. sausio 1 d. gydytojai yra aiškiai atleidžiami nuo nagrinėjimo atskaitų tikslinimo.

21. Savo ruožtu *Finanzlandesdirektion für Tirol* atsakė, kad šiuo atveju nėra jokios konkrečios priežasties taikyti įstatymo Nr. 21/1995 XIV straipsnio 3 dalies, nes ši nuostata pagal EB 87 straipsnį yra valstybės suteikta pagalba, apie kurią Komisijai nebuvo pranešta ir kurios ji, vadinas, nepatvirtino. Taigi pagal EB 88 straipsnio 3 dalį Austrijos valdžios institucijos negali įgyvendinti pagalbos, apie kurią nepranešta. Be to, pasak *Finanzlandesdirektion*, ši nuostata taip pat prieštarauja Šeštosios direktyvos 20 straipsniui.

22. *Verwaltungsgerichtshof*, kuriam kilo klausimas dėl EB 87 straipsnio aiškinimo, 2003 m. kovo 31 d. Nutartimi nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tokia norma, kuri nurodyta Federalinio įstatymo Nr. 21/1995, iš dalies pakeisto įstatymu Nr. 756/1996, XIV straipsnio 3 dalyje, t. y. taisyklė, kuri numato, jog gydytojų suteiktą paslaugą atveju apyvartos mokesčių apmokestinant sandorį tvarkos pakeitimas į atleistą nuo mokesčių sandorį tvarką nelemia jau atliktos, susijusios su tebenaudojamu moneta turtu, atskaitos sumažinimo, numatyto Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 20 straipsnyje, yra valstybės pagalba EB 87 straipsnio prasme?“

23. Šitai prasidėjus procesui, ieškovas, Austrijos vyriausybė ir Komisija pateikė savo rašytinius paaiškinimus ir dalyvavo 2004 m. rugsėjo 30 d. posėdyje.

IV – Teisinė analizė

24. Kaip matome, pateiktas klausimas yra susijęs su EB 87 straipsnio 1 dalimi. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Austrijos teisės aktuose numatytas leidimas medicinos sektoriaus ūkio subjektams nukrypti nuo pareigojimo tikslinti atskaitas turi būti vertinamas kaip valstybės pagalba.

Nacionalinės teisės aktai ir Šeštosios direktyvos 20 straipsnio atitikties klausimas

25. Prieš pradėdant nagrinėti šį klausimą reikia pažymėti, kad visos posėdyje dalyvavusios šalys taip pat pateikė pastabas dėl nagrinėjamos nacionalinės normos ir Šeštosios direktyvos 20 straipsnio atitikties.

26. Konkrečiai kalbant, Komisija ginėja šios atitikties buvimą. Remdamasi tekstu ir teleologiniais argumentais ji iš esmės daro išvadą, kad 20 straipsnis, Austrijoje pasikeitus PVM tvarkai, įpareigoja tikslinti atskaitas. Tačiau Komisija pažymi, kad tokio tikslinimo galima reikalauti tik dėl PVM, atskaičiuoto po Austrijos įstojimo į Europos Sąjungą, t. y. po 1995 m. sausio 1 dienos. Iš esmės iki šios dienos Šeštoji direktyva Austrijai nebuvo taikoma; todėl iki tol atliktą atskaitų tikslinimo klausimas turi būti sprendžiamas remiantis tuo metu taikytiniais Austrijos teisės aktais.

27. Priešingai, Austrijos vyriausybė ir W. Heiser tvirtina, kad teisėtą lėšų apsaugos ir teisinio saugumo principai prieštarauja tam, kad jau atsiradusi teisė atlikti PVM atskaitų vėliau būtų tikslinama taikant direktyvos 20 straipsnį, kai apmokestinimo PVM tvarka yra pakeista atleidimo nuo mokesčių tvarka, t. y. dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo apmokestinamojo asmens. Todėl jie tvirtina, kad Austrijos teisės aktai neprieštarauja Šeštosios direktyvos 20 straipsniui, aiškinamam minėtą Bendrijos teisės sistemos bendrąjį principą kontekste.

28. Nereikėtų pamiršti, kad *Verwaltungsgerichtshof* neprašo Teisingumo Teismo priimti prejudicinio sprendimo dėl direktyvos 20 straipsnio išaiškinimo.

29. Tačiau, kad ir kaip būtų, reikia kelti klausimą, ar gali prireikti tokio išaiškinimo. Iš esmės, kaip yra pažymėta Bendrijos teismų praktikoje, „Teisingumo Teismui, siekiančiam pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, gali prireikti atsižvelgti į Bendrijos teisės normas, kurių nacionalinis teismas savo klausime nenurodo“(3).

30. Todėl reikia patikrinti, ar šios Bendrijos nuostatos aiškinimas gali būti naudingas sprendžiant pagrindinįje byloje kilusį klausimą.

31. Manau, kad taip nėra. Praktiškai yra akivaizdu, kad, pritarus argumentui dėl nacionalinės teisės aktų atitikties direktyvos 20 straipsniui, tai neturėtų jokių pasekmių pagrindinei bylai. Iš esmės dar reikėtų nustatyti, ar šiame straipsnyje tvirtinta leidžianti nukrypti nuostata visais atvejais yra valstybės pagalba, apibrėžta EB 87 straipsnio 1 dalyje, ar nėra. Todėl minėtas 20 straipsnio aiškinimas nesuteiktų jokios pagalbos nacionaliniam teismui, sprendžiančiam ginčą pagrindinįje byloje.

32. Kitaip būtų, jei būtų priimtas Komisijos siūlomas sprendimas, t. y., kad direktyvos 20 straipsnis draudžia nacionalinės teisės aktus, kuriuose nėra numatytas atskaitų tikslinimas tuo atveju, kai taikytini teisės aktai pakeičiami (4). Iš esmės tokiu atveju atitinkama norma neturėtų būti taikoma, nes ji prieštarauja Bendrijos teisės nuostatai, ir nebereikėtų tikrinti, ar ji sudaro valstybės pagalbą.

33. Tačiau atidžiau pažiūrėjus matyti, kad šioje byloje net ir minėtas sprendimas neleistų pateikti nacionaliniam teismui naudingo atsakymo. Kaip teisingai pažymi Komisija, taip yra dėl to, kad nacionalinis teismas negali netaikyti nacionalinės nuostatos ir nustatyti, jog reikia tikslinti šias atskaitas, net jei būtų nuspręsta, kad ši norma prieštarauja direktyvai. Jeigu jis taip padarytų, tai neišvengiamai reikštų, kad W. Heiser turėtų sumokėti mokesčius, kurių suma būtų didesnė, nei nustatyta taikant minėtą nacionalinę nuostatą. Tačiau, kaip ne kartą yra pabrėžęs Teisingumo Teismas, „pagal (249) straipsnį pareigojantis direktyvos pobūdis, dėl kurio ją galima remtis nacionaliniame teisme, yra skirtas (tik) valstybės narėms. Darytina išvada, kad direktyva pati savaime negali sukurti pareigų privačiam asmeniui, ir remtis tokia direktyvos nuostata prieš šį asmenį negalima“(5). Todėl W. Heiser, besiremiantis konkrečia teise, kuri jam aiškiai suteiktą nacionalinė nuostata, negali atsikirsti taip, kad tokia nuostata nesuderinama su 20 straipsniu(6).

34. Todėl tiek vienu, tiek kitu atveju atsakymas į pateiktą klausimą nacionaliniam teismui nepadės.

35. Dėl šios priežasties nagrinėjime tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktą klausimą, t. y., ar Austrijos medicinos sektoriuje suteiktas leidimas nukrypti nuo pareigojimo tikslinti gali sudaryti valstybės pagalbą pagal EB 87 straipsnį.

Klausimo analizė

36. Austrijos Respublika ir W. Heiser pateikia visiškai priešingus atsakymus į šį klausimą nei Komisija: jie visi savo atsakymus grindžia argumentais, kuriuos šioje išvadoje pateiksiu tuomet, kai tai bus reikalinga. Komisija mano, kad ginčijama norma yra valstybės pagalba, kitos dvi šalys mano priešingai.

37. Aš savo ruožtu turiu priminti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką siekiant nustatyti, ar tam tikra viešoji priemonė yra valstybės pagalba, reikia patikrinti, ar yra keturios

kumuliacin? s?lygos: i) atitinkama priemon? turi b?ti pranašumas, pasirinktinai teikiamas tam tikrai ?monei ar tam tikr? preki? gamybai; ii) šis pranašumas turi b?ti tiesiogiai arba netiesiogiai teikiamas iš valstyb?s ištekliai; iii) nagrin?jama priemon? iškraipo arba gali iškraipyti konkurencij?; ir iv) ji gali daryti ?tak? valstybi? nari? tarpusavio prekybai(7).

38. Dabar remdamasis nagrin?jama byla panagrin?siu šias s?lygas ir vis? pirma priminsiu, kad galimo valstyb?s pagalbos buvimo klausimas šioje byloje kyla tik tiek, kiek ji susijusi su ekonomine veikla, t. y. su veikla, kuri? sudaro preki? tiekimas arba paslaug? teikimas konkre?ioje rinkoje(8). Iš esm?s, kaip žinoma, priemon? gali sudaryti valstyb?s pagalb?, tik jeigu ja naudojasi „?mon?“; ši s?voka, taikoma Sutarties nuostatas konkurencijos teis?s srityje, reiškia „bet kok? ?kio subjekt?, vykdan? *ekonomin? veikl?*, neatsižvelgiant ? šio ?kio subjekto teisin? status? ir finansavimo pob?d?“(9).

39. Tiesa, n?ra visiškai aišku, ar medicinos prieži?ros srityje ši s?lyga visada ir b?tinai turi b?ti ?vykdyta. Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? socialin?s apsaugos srityje organizacijos, kurios vykdo „išimtinai socialinio pob?džio funkcijas“ nesiekdamos jokio pelno, nelaikytinos ?mon?mis(10). Ta?iau šiuo atveju taip n?ra. Priešingai, šioje byloje susiduriama su situacija, kuri yra panaši ? byloje *Pavlov*, susijusioje su Nyderland? gydytojais specialistais, nagrin?jam? situacij?. Toje byloje Teisingumo Teismas nusprend?, kad šie gydytojai Sutarties poži?riu yra ?mon?s nuo to momento, kai „kaip nepriklausomi ekonomikos subjektai teikdami paslaugas rinkoje, t. y. specializuot? medicinos paslaug? rinkoje, <...> gauna iš savo pacient? atlyg? už teikiamas paslaugas ir prisiima finansin? rizik?, susijusi? su savo veikla“(11).

40. Paaiškin?s š? punkt?, panagrin?siu min?tas s?lygas.

41. i) Kalbant apie pirm?j? s?lyg?, vis? pirma pažym?tina, kad nagrin?jama nuostata negin?ytinai suteikia pranašum? Austrijos medicinos sektoriui. Šio sektoriaus ?kio subjektai iš esm?s atleidžiami nuo finansini? ?sipareigojim?, kurie jiems b?t? nustatyti apmokestinimo PVM tvark? pakeitus atleidimo nuo PVM tvarka, jei neb?t? leidimo nukrypti nuo ?pareigojimo tikslinti. Tod?l nagrin?jama priemon? palengvina j? mokestini? ?sipareigojim? vykdym?.

42. Taip pat tai yra pasirinktinai teikiamas pranašumas, nes jis taikomas tik vienam veiklos sektoriui (medicinos sektoriui), ir d?l to jo „gav?j? finansin? pad?tis yra palankesn? nei kit? mok?toj?“(12).

43. Šiuo poži?riu primintina, jog, priešingai nei teigia Austrijos vyriausyb?, ta aplinkyb?, kad valstyb?s priemon? suteikia pranašum? visam ekonomikos sektoriui, n?ra pakankama, kad ji nebeb?t? laikoma pasirinktinai teikiamu pranašumu ir atitinkamai nebeb?t? laikoma valstyb?s pagalba. Iš esm?s, kaip matyti iš pa?ios EB 87 straipsnio 1 dalies formuluot?s, valstyb?s priemon?s, kurios yra susijusios su „tam tikr? preki? ir paslaug? gamyba“ arba atskiru veiklos sektoriumi, patenka ? šio straipsnio taikymo srit?(13). Taip yra pirmiausia tuo atveju, kai priemon?s yra skirtos „iš dalies atleisti (konkretaus gamybos sektoriaus) ?mones nuo pinigini? ?sipareigojim?, kylan?i? ?prasto bendros sistemos taikymo atveju“(14), o šis apibr?žimas visiškai atitinka nagrin?jam? byl?. Gin?ijama nacionalin? norma iš esm?s nustat? išimtin? tvark?, apmokestinamajam asmeniui palankesn? nei kituose sektoriuose taikomos standartin?s PVM normos.

44. Nemanau, kad kitoki? išvad? b?t? galima daryti d?l Austrijos vyriausyb?s pateiktos pastabos, jog nors gin?ijama norma ir yra nustatomas skirtingas veiklos sektori? vertinimas mokes?i? poži?riu, atsižvelgiant ? jos tikslus, ja n?ra siekiama suteikti pranašumo medicinos sektoriui. Iš tikr?j? šia priemone siekiama palengvinti medicinos prieži?ros ir atitinkamai EB 86 straipsnio 2 dalyje numatyt? „bendros ekonomin?s svarbos paslaug?“ teikim?. Be kita ko, Austrijos

vyriausybės teigimu, nagrinėjama norma buvo priimta tik siekiant, kad socialinės apsaugos institucijos nebūtų papildomai apsunkintos dėl to, jog sveikatos sektorius nuo apmokestinimo PVM tvarkos pereina prie atleidimo nuo mokesčio tvarkos. Pagal susitarimus, sudarytus tarp Austrijos gydytojų tarybos ir socialinės apsaugos institucijų, pastarosios iš esmės būtų turėjusios sumokėti kompensaciją, atitinkančią papildomus finansinius pareigojimus, susijusius su mokestinė tvarkos pasikeitimu. Todėl Austrijos įstatymų leidėjas nusprendė neužkrauti socialinės apsaugos institucijoms šios papildomos naštos ir PVM, kuris buvo atskaitytas iki perėjimo prie atleidimo nuo mokesčio tvarkos, atžvilgiu numatė leidimą nukrypti nuo pareigojimo tikslinti bei numatė tiesiogines išmokas PVM, kuris nebeatskaitytinas dėl tokios tvarkos pasikeitimo, atžvilgiu (žr. šios išvados 13 punktą).

45. Šiuo atžvilgiu visų pirma primintina, kad valstybės priemone siekiamas tikslas pobūdis nėra pakankamas, kad ji *ipso facto* būtų nelaikoma valstybės pagalba. Jei būtų kitaip, valstybei narei pakaktų nurodyti, jog valstybės įsikišimu buvo siekiama teisėtų tikslų, kad būtų išvengta su valstybės pagalba susijusi Sutarties nuostatų taikymo. Iš esmės EB 87 straipsnis, kaip jis yra aiškinamas nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje, „neskirsto valstybės pagalbos rėšį pagal priežastis ir tikslus, bet apibrėžia jį pagal poveikį“ (15), t. y. galimą konkurencijos iškraipymą. Tos aplinkybės, kad nagrinėjama priemonė atitinka bendrąjį interesą, nepakanka, kad ji nebūtų laikoma pagalba (16).

46. Taip pat man neatrodo, kad Austrijos vyriausybės nuoroda į EB 86 straipsnio 2 dalį būtų tinkama. Remdamasis minėta Sutarties nuostata, Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės įsikišimas nevertintinas kaip valstybės pagalba, tik jeigu jis yra „kompensacija už paslaugas, kurias pagalba gaunančios įmonės teikia viešajam paslaugų srityje, kai šios įmonės iš esmės negauna jokios finansinės naudos“ (17). Taigi atrodo akivaizdu, kad bendroji taisyklė, gydytojų ir kito medicinos personalo paslaugoms taikytina neatsižvelgiant į teikiamą paslaugą ir sėnaudą rėšį, kurios nagrinėjamos šioje byloje, nėra susijusi su šia išimtimi.

47. Tai patikslinus, taip pat pažymėtina, kad iš tikrųjų ne bet koks skirtingas įmonių arba veiklos sektorių vertinimas yra pranašumas pagal EB 87 straipsnį (18). Iš esmės pagal Bendrijos teismo praktiką atrankos sąlygos neatitinka (ir yra vadinamojo „bendrojo intereso“ „priemonė“) priemonė, kuri, nors ir suteikia pranašumą jos gavėjui, yra pateisinama remiantis „sistemos, kurioje ji taikoma, *pobūdžiu arba bendra struktūra*“ (19). Šiai kategorijai, be kitų, gali priklausyti, skirtingi mokesčiai, jei tai būtų dėl mokesčių sistemos logikos (20), o ne vien dėl bendrojo siekių ir tikslų, kurių valstybė siekia nustatydamas šias priemones (21).

48. Tačiau man neatrodo, kad šiuo atveju šios sąlygos yra išpildytos. Ginijama priemonė grindžiama priežastimis, kurias sunku laikyti neatsiejamomis nuo mokesčių sistemos. Kaip patvirtina Austrijos vyriausybės paaiškinimai, tai yra priemonė, skirta tik perėjimo nuo vienos mokestinės tvarkos prie kitos sąlygoms palengvinti, ir valstybei užkraunanti tam tikras šio įstatymo pakeitimo „sėnaudas“. Tokia priemonė buvo nustatyta vyriausybei net nepatikslinus, kaip leidimas nukrypti nuo pareigojimo tikslinti gali būti pateisinamas PVM tvarkos pobūdžiu ar struktūra.

49. Galiausiai manau, kad reikia atmesti ir W. Heiser argumentą, pagal kurį nagrinėjama nacionalinė nuostata nėra pranašumas, nes ja Austrijos gydytojams tik kompensuojami nepatogumai, jį patiriami dėl paslaugų apmokestinimo, palyginti su jų kolegomis kitose valstybėse narėse, kuriems PVM netaikomas. Todėl gydytojai yra ne privileijuoti, bet atvirkščiai, o nagrinėjama priemonė tik atkuria teisingą konkurencijos tarp Austrijos ir kitų valstybių narių gydytojų sąlygas.

50. Nėra būtinybės nagrinėti klausimo, ar dėl apmokestinimo PVM Austrijos gydytojų padėtis iš tikrųjų yra mažiau palanki, – manau, pakanka priminti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką ta aplinkybė, kai valstybė narė vienašališkai priimdama priemones siekia suderinti

tam tikrame ?kio sektoriuje egzistuojan?ias konkurencijos s?lygas su vyraujan?iomis kitose valstyb?se nar?se, nepanaikina ši? priemoni? pagalbos pob?džio(22). Kitaip tariant, priešingai nei teigia W. Heiser, Austrijos Respublika negal?t? pateisinti atleidimo nuo mokes?io, tvirtindama, kad šiuo pranašumu siekiama ištaisyti konkurencijos iškraipymus Bendrijos medicinos paslaugų rinkoje.

51. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas taip pat pažym?jo, kad, „taikant (EB 87) straipsn?, neturi reikšm?s, ar tariamo pagalbos gav?jo pad?tis pager?jo, ar pablog?jo, palyginti su anks?iau buvusia teisine pad?timi, arba, priešingai, laikui b?gant nepasikeit?“(23), nes suteikus pagalb? jos gav?jo pad?tis turi b?ti lyginama su kit? ?moni? ar sektori? pad?timi.

52. ii) Toliau man atrodo akivaizdu, kad nagrin?jamas pranašumas buvo finansuojamas iš vieš?j? išteklių. Iš esm?s, kaip matyti iš teism? praktikos, pagalbos s?voka „apima ne tik pozityvias paslaugas, pavyzdžiui, subsidijas, bet taip pat ir ?sikišimus, kurie ?vairiomis formomis palengvina prievoles, kuri? našta paprastai tenka ?mon?s biudžetui, ir kurie, siaur?ja prasme neb?dami subsidijos, yra panašaus pob?džio ir turi tok? pat poveik?“(24). Taip yra toki? priemoni? atveju, kai nenaudojant valstyb?s l?š? tam tikroms ?mon?ms yra suteikiama mokestin? lengvata, kurios pasekm? yra valstyb?s pajam?, kurias ji b?t? gavusi, praradimas.

53. Šioje byloje pakanka pažym?ti, kad leidusios nukrypti nuo pareigos tikslinti Austrijos valdžios institucijos praktiškai atsisak? gauti biudžeto pajamas, kurias jos dalinio atskait? padengimo forma b?t? gavusios atlikus patikslinimus. Tod?l ši priemon? yra papildoma našta valstybei. Taigi nagrin?jamas pranašumas yra suteiktas iš vieš?j? l?š?.

54. iii) Kalbant apie s?lyg?, susijusi? su galimu konkurencijos iškraipymu, man atrodo, kad šioje byloje negali kilti jokios abejon?s. Iš esm?s pagal nusistov?jusi? teism? praktik? tokia pagalba, kokia teikiama pagal ?statymo Nr. 21/1995 XIV straipsnio 3 dal?, kai „siekiama atleisti ?mon? nuo s?naud?, kurias ji paprastai patirt? j? valdant arba užsiimant ?prastine veikla, iš esm?s iškraipo konkurencijos s?lygas“(25).

55. Taip pat nemanau, kad W. Heiser argumentai, susij? su Austrijos medicinos sektoriaus organizavimu, gali paneigti ši? išvad?. Pasak W. Heiser, net jei daroma prielaida, kad nagrin?jama priemon? Austrijos gydytojų atžvilgiu gali b?ti pranašumas, šis pranašumas negali iškraipyti konkurencijos, nes pacientui renkantis gydytojų paslaug? kaina neturi ?takos. Priešingai, šis pasirinkimas priklauso nuo to, ar gydytojas yra ?trauktas ? socialinio draudimo sistem?, nes jei taip n?ra, pacientas iš savo l?š? turi sumok?ti daugiau nei 50 % gydymo kainos. Kadangi n?ra kaina pagr?stos konkurencijos, gin?ijama norma atitinkamai negali daryti jokios ?takos pranašumo gav?j? konkurencingumui.

56. Ta?iau iš byloje esan?ios informacijos matyti, kad pacientui niekada nepadengiamos visos su gydymu susijusios išlaidos, neatsižvelgiant ? tai, ar paslaugas teikia ? socialin? draudimo sistem? ?trauktas gydytojas, ar ne?trauktas. Tod?l gydantis gydytojas turi tam tikr? laisv?, susijusi? su šios sumos „nekompensuojama dalimi“. Taigi priemon?, kuri teigiamai paveikia medicinos prieži?ros „gamybos s?naudas“ (pavyzdžiui, leidžiant su ?ranga susijusias atskaitas), gali tur?ti ?takos j? kainai ir atitinkamai iškraipyti konkurenciją.

57. iv) Galiausiai d?l nagrin?jamos priemon?s poveikio valstybi? nari? tarpusavio prekybai vis? pirma primintina, kad pagal nusistov?jusi? Bendrijos teism? praktik? „palyginti nedidel? pagalba arba palyginti mažas ?mon?s dydis *a priori* nereiškia, kad valstybi? nari? tarpusavio prekybai negali b?ti daroma ?taka“(26). Iš to darytina išvada, kad n?ra ribos arba procentinio dydžio, kurio neviršijus galima manyti, jog valstybi? nari? tarpusavio prekybai nedaroma ?taka(27). Antra, pagalba gali paveikti valstybi? nari? tarpusavio prekyb?, net jei pagalbos gav?jas veikia tik vietiniu arba regioniniu lygmeniu ir nedalyvauja tarpvalstybin?je prekyboje. D?l pagalbos šio pagalbos

gav?jo veikla yra išsaugoma arba pl?tojama, ir taip sumaž?ja kitose valstyb?se nar?se ?steigt? ?moni? galimyb?s patekti ? atitinkamos valstyb?s nar?s rink?(28). Galiausiai iš Bendrijos teism? praktikos matyti, jog tam, kad tam tikra norma gal?t? b?ti laikoma pagalba, pakanka, kad ji gali pakenkti valstybi? nari? tarpusavio prekybai, ir neb?tina ?rodin?ti jos konkretaus poveikio(29).

58. D?l šioje byloje nagrin?jamos normos, manau, negalima sakyti, kad ji negali tur?ti tam tikros ?takos valstybi? nari? tarpusavio prekybai, nors ir yra susijusi su teikimu paslaug?, kurios dažniausiai yra vietinio arba regioninio pob?džio. Iš esm?s, kaip pažymi Komisija (ir, be to, tai patvirtina gausi Bendrijos teism? praktika šioje srityje), gin?ijama priemon? yra susijusi su sveikatos prieži?ros rinka, kuri yra atvira konkurencijai ir pasižymi nuolat did?jan?iu tarpvalstybiškumu. Tokiomis aplinkyb?mis priemon?, kuri, kaip min?jome pirmiau, sumažina „gamybos s?naudas“, Austrijoje teikiamas medicinos paslaugas gali paversti konkurencingesn?mis ir atitinkamai atgrasyti kit? valstybi? nari? ?kio subjektus nuo paslaug? teikimo arba sumažinti j? paslaug? pasi?l?.

59. Atsižvelgdamas ? išd?stytus samprotavimus manau, kad gin?ijama nacionalin? norma yra valstyb?s pagalba, apibr?žta EB 87 straipsnio 1 dalyje, ir kad Austrijos Respublika tur?jo ?vykdyti EB 88 straipsnyje nustatytus proced?rinius ?sipareigojimus, t. y. ?sipareigojim? pranešti apie ši? priemon? ir jos ne?gyvendinti tol, kol Komisija priims galutin? sprendim?.

V – Išvada

Tod?l Teisingumo Teismui si?lytina ? *Verwaltungsgerichtshof* pateikt? klausim? atsakyti taip:

„Tokia norma, kokia yra nustatyta Federalinio ?statymo Nr. 21/1995, iš dalies pakeisto ?statymu Nr. 756/1996, XIV straipsnio 3 dalyje, t. y. norma, kuria medicinos sektoriaus ?kio subjektai atleidžiami nuo nacionalin?je teis?je numatyto ?pareigojimo tikslinti atskaitas, kai apyvartos mokes?iais apmokestinam? sandori? tvarka kei?iama atleidžiam? nuo mokes?io sandori? tvarka, yra valstyb?s pagalba EB 87 straipsnio 1 dalies prasme.“

1 – Originalo kalba: ital?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1).

3 – 1986 m. kovo 20 d. Sprendimas *Tissier* (35/85, Rink. p. 1207, 9 punktas); 1990 m. kovo 27 d. Sprendimas *Bagli Pennacchiotti* (C?315/88, Rink. p. I?1323, 10 punktas) ir 1999 m. lapkri?io 18 d. Sprendimas *Teckal* (C?107/98, Rink. p. I?8121, 39 punktas).

4 – D?l šio aiškinimo vis dar turiu abejoni?, kurias išd?s?iau išvadoje byloje *Gemente Leusden ir Holin Groep* (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas, C?487/01 ir C?7/02, dar nepaskelbtas Rinkinyje).

5 – 1986 m. vasario 26 d. Sprendimas *Marshall* (152/84, Rink. p. 723, 48 punktas). Žr. v?liau priimt? 2000 m. rugs?jo 14 d. Sprendim? *Collino ir Chiappero* (C?343/98, Rink. p. I?6659, 20 punktas) ir 2002 m. spalio 24 d. Nutart? RAS (C?233/01, Rink. p. I?9411, 22 punktas).

6 – Pirmiausia žr. min?t? nutart? RAS, susijusi? su nacionalinio teismo galimybe netaikyti nacionalin?s teis?s akt?, prieštaraujan?i? 1973 m. liepos 24 d. Pirmajai Tarybos direktyvai 73/239/EEB d?l ?statym? ir kit? teis?s akt?, susijusi? su tiesioginio draudimo, išskyrus gyvyb?s draudim?, veiklos prad?jimui ir vykdymui, derinimo, siekiant priteisti iš apdraustojo didesn? ?mok? nei yra nustatyta nacionalin?s teis?s aktuose. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas padar? išvad?,

kad „(direktyvos) išaiškinimas, kurio prašo nacionalinis teismas <...>, kad ir kaip būtų, neeis apdraustajam Le Bue priteisti sumokėti papildomą mokėjimą, kuri nepagrįsta pagrindinėje byloje taikytina nacionaline teise <...>“ (21 punktas).

7 – Pavyzdžiui, žr. 2003 m. liepos 24 d. Sprendimas *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg* (C-280/00, Rink. p. I-7747, 74 punktas).

8 – 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Pavlov ir kt.* (C-180/98–C-184/98, Rink. p. I-6451, 75 punktas). Taip pat žr. 1987 m. birželio 16 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (118/85, Rink. p. 2599, 7 punktas); 1998 m. birželio 18 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (C-35/96, Rink. p. I-3851, 36 punktas); 2001 m. spalio 25 d. Sprendimas *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, Rink. p. I-8089, 19 punktas); 2002 m. vasario 19 d. Sprendimas *Wouters ir kt.* (C-309/99, Rink. p. I-1577, 47 punktas) ir 2002 m. sausio 22 d. Sprendimas *CISAL* (C-218/00, Rink. p. I-691, 23 punktas).

9 – 1991 m. balandžio 23 d. Sprendimas *Höfner ir Elser* (C-41/90, Rink. p. I-1979, 21 punktas); 1995 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Fédération Française des Sociétés d'assurance ir kt.* (C-244/94, Rink. p. I-4013, 14 punktas); 1997 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Job Centre* (C-55/96, Rink. p. I-7119, 21 punktas); 74 punkte minėtas sprendimas *Pavlov ir kt.*; 46 punkte minėtas Sprendimas *Wouters ir kt.*, taip pat 2004 m. kovo 16 d. Sprendimas *AOK Bundesverband ir kt.* (C-264/01, C-306/01, C-354/01 ir C-355/01, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 46 punktas); išskirta mano.

10 – Pirmiausia žr. 1993 m. vasario 17 d. Sprendimas *Poucet ir Pistre* (C-159/91 ir C-160/91, Rink. p. I-637, 15 ir 18 punktai); 2003 m. kovo 4 d. Pirmosios instancijos teismo sprendimas *Fenin* (T-319/99, Rink. p. II-357, 38–39 punktai); taip pat minėto Sprendimo *AOK Bundesverband ir kt.* 47–51 punktus.

11 – Minėto sprendimo *Pavlov* 76 punktas.

12 – 1994 m. kovo 15 d. Sprendimas *Banco Exterior de España* (C-387/92, Rink. p. I-877, 14 punktas).

13 – 1987 m. spalio 14 d. Sprendimas *Vokietija prieš Komisiją* (248/84, Rink. p. 4013, 18 punktas) ir 1999 m. birželio 17 d. Sprendimas *Belgija prieš Komisiją* (C-75/97, Rink. p. I-3671, 33 punktas).

14 – Minėto sprendimo *Belgija prieš Komisiją* 33 punktas.

15 – 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Prancūzija prieš Komisiją* (C-241/94, Rink. p. I-4551, 21 punktas); 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Ispanija prieš Komisiją* (C-342/96, Rink. p. I-2459, 23 punktas); minėto Sprendimo *Belgija prieš Komisiją* 25 punktas; 2002 m. birželio 13 d. Sprendimas *Nyderlandai prieš Komisiją* (C-382/99, Rink. p. I-5163, 61 punktas) ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimas *GEMO* (C-126/01, dar nepaskelbta Rinkinyje, 34 punktas).

16 – Pirmiausia žr. 1987 m. vasario 24 d. Sprendimas *Deufil prieš Komisiją* (310/85, Rink. p. 901, 8 punktas).

17 – Minėto sprendimo *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg* 87 punktas. Teisingumo Teismas pažymėjo, jog tam, kad konkrečiu atveju tokia kompensacija nebūtų vertinama kaip valstybės pagalba, turi būti keturios sąlygos: 1) kompensaciją gaunanti įmonė turi būti realiai pareigota teikti viešąsias paslaugas ir šios yra aiškiai apibrėžtos; 2) parametrai, pagal kuriuos apskaičiuojama kompensacija, turi būti iš anksto objektyviai ir skaidriai nustatyti; 3) kompensacija neturi viršyti dydžio, kuris būtų, kad būtų visiškai ar iš dalies padengtos viešųjų paslaugų teikimo sąlygotos sąnaudos, atsižvelgiant į susijusias pajamas ir protingą pelną; 4) jei įmonė buvo pasirinkta ne viešojo konkurso būdu, kompensacijos dydis turi būti nustatytas remiantis

s?naud?, kurias vidutin? gerai valdoma ?mon? b?t? tur?jusi, jei b?t? teikusi šias paslaugas, analize (95 punktas).

18 – Pavyzdžiui, žr. 1997 m. gruodžio 9 d. Sprendim? *Tiercé Ladbroke prieš Komisij?* (C?353/95 P, Rink. p. I?707, 33 punktas) ir 2001 m. lapkri?io 22 d. Sprendim? *Ferring* (C?53/00, Rink. p. I?9067, 17 punktas).

19 – 2001 m. lapkri?io 8 d. Sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C?143/99, Rink. p. I?8365, 42 punktas), išskirta mano. Šiuo klausimu taip pat žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendim? *Italija prieš Komisij?* (173/73 Rink. p. 709, 33 punktas); min?to sprendimo *Tiercé Ladbroke prieš Komisij?* 35 punkt?; min?to sprendimo *Belgija prieš Komisij?* 33 punkt?; 2002 m. rugs?jo 26 d. Sprendim? *Ispanija prieš Komisij?* (C?351/98, Rink. p. I?8031, 42 punktas); taip pat 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Gil Insurance ir kt.* (C?308/01, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 60 punktas).

20 – Pirmiausia žr. min?t? sprendim? *Gil Insurance ir kt.*, kuriame Teisingumo Teismas nusprend?, kad priemon?, kurios tikslas buvo „kovoti su veiksmiais, kuriais siekiama pasinaudoti skirtumu tarp ?prasto draudimo ?mok? mokes?io ir PVM dydži? manipuliuojant ?rangos nuomos ir pardavimo kainomis ir su šia ?ranga susijusiu draudimu“ yra „pateisinama nacionalinio draudimo apmokestinimo sistema ir bendru kontekstu“ (74 punktas).

21 – Pavyzdžiui, žr. min?t? sprendim? *Ispanija prieš Komisij?*, kuriame Teisingumo Teismas atmet? Ispanijos vyriausyb?s argumentus, pagal kuriuos priemon?, skirta gamybini? transporto priemoni? pakeitimui palengvinti, gali b?ti nelaikoma valstyb?s pagalba, nes ja siekiama aplinkosaugos ir keli? saugumo tiksl?.

22 – 1999 m. geguž?s 19 d. Sprendimas *Italija prieš Komisij?* (C?6/97, Rink. p. 2981, 21 punktas).

23 – Min?to sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 41 punktas.

24 – Min?to 1999 m. geguž?s 19 d. Sprendimo *Italija prieš Komisij?* 15 punktas.

25 – 2000 m. rugs?jo 19 d. Sprendimas *Vokietija prieš Komisij?* (C?156/98, Rink. p. I?6857, 30 punktas ir ten nurodoma teism? praktika).

26 – 1990 m. kovo 21 d. Sprendimas *Belgija prieš Komisij?* (C?142/87, Rink. p. I?959, 43 punktas); 1994 m. rugs?jo 14 d. Sprendimas *Ispanija prieš Komisij?* (C?278/92, C?279/92 ir C?280/92, Rink. p. I?4103, 42 punktas) ir min?to sprendimo *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg* 81 punktas.

27 – Pavyzdžiui, žr. min?to Sprendimo *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg* 81 punkt?.

28 – _ 2000 m. birželio 15 d. Sprendimas *Alzeta ir kt.* (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97–T-607/97, T-1/98, T-3/98–T-6/98 ir T-23/98, Rink. p. II-2319, 76–80 punktai; 2002 m. kovo 6 d. Sprendimas *Diputación Foral de Álava ir kt. prieš Komisij?* (T-92/00 ir T-103/00, Rink. p. II-1385, 76–78 punktai).

29 – Ten pat, 78–82 punktai.