OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO ANTONIA TIZZANA

przedstawiona w dniu 28 października 2004 r. [1]

I — Wstęp

1. Niniejsza sprawa dotyczy wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącego wykładni art. 87 WE, złożonego na podstawie art. 234 WE przez Verwaltungsgerichtshof.

2. Sąd krajowy oczekuje zasadniczo wyjaśnienia, czy przepisy prawa krajowego przesuwające świadczenie usług opieki medycznej z systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (podatkiem VAT) do systemu zwolnienia od podatku, gdy zmiana ta nie wiąże się z obowiązkiem dokonania korekty odliczeń, tak jak zostało to przewidziane w art. 20 szóstej dyrektywy VAT [2] (zwanej dalej dyrektywą), stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE.

1 — Język oryginału: włoski.

2 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1).

II — Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

3. W związku z niniejszą sprawą należy, po pierwsze, przywołać art. 87 ust. 1 WE, który stanowi, jak wiadomo, iż z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktacie wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem, w zakresie w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

4. Artykuł 88 ust. 3 WE wskazuje następnie, iż Komisja jest informowana, w czasie umożliwiającym jej przedstawienie uwag, o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy oraz że państwa członkowskie nie mogą wprowadzać w życie projektowanych środków, dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania ostatecznej decyzji.

5. Należy także wymienić art. 86 ust. 2 WE, który stanowi, co następuje:

„Przedsiębiorstwa zobowiązane do zarządzania usługami świadczonymi w ogólnym interesie gospodarczym lub mające charakter monopolu skarbowego podlegają normom niniejszego traktatu, zwłaszcza regułom konkurencji, w granicach, w jakich ich stosowanie nie stanowi prawnej lub faktycznej przeszkody w wykonywaniu poszczególnych zadań im powierzonych. Rozwój handlu nie może być naruszony w sposób pozostający w sprzeczności z interesem Wspólnoty".

6. Ponadto niektóre przepisy szóstej dyrektywy VAT będą właściwe w niniejszej sprawie.

7. Artykuł 13 część A ust. 1 lit. c) dyrektywy przewiduje zwolnienie od podatku VAT świadczenia usług opieki medycznej, stanowiąc, co następuje:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

c) świadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo;

[...]".

8. Zwolnienie to stosowane jest w Austrii od dnia 1 stycznia 1997 r. Punkt IX załącznika XV do aktu o przystąpieniu Austrii do Unii Europejskiej, w zakresie dotyczącym mniejszej sprawy, stanowi co następuje:

„a) Nie naruszając art. 12 i 13 część A pkt 1:

Republika Austrii może stosować do dnia 31 grudnia 1996 r.: [...]

— stawkę obniżoną podatku VAT (10%) do usług lecznictwa szpitalnego w ramach publicznej służby zdrowia oraz pomocy społecznej, jak również usług transportu chorych i rannych specjalnie do tego celu przeznaczonymi pojazdami, o ile usługi te świadczone są przez uprawnione podmioty,

— stawkę podstawową podatku VAT (20%) do świadczenia usług opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych w ramach publicznej służby zdrowia oraz pomocy społecznej,

— odstępstwo, obejmujące zwrot zapłaconego podatku VAT, w zakresie usług świadczonych przez instytucje zabezpieczenia społecznego i pomocy społecznej

[...]".

9. Artykuł 17 dyrektywy dotyczy powstania oraz zakresu prawa do odliczeń i stanowi, iż:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]".

10. Korekta odliczeń została uregulowana w art. 20 dyrektywy, który przewiduje, iż:

„1. Wstępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności:

a) gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawiony;

b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia, w szczególności w przypadku odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny; jednakże nie będzie dokonywało się korekty w przypadkach transakcji w całości lub częściowo nieopłaconych oraz w przypadku udokumentowanego i potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności, jak również przy przekazywaniu prezentów o małej wartości oraz próbek według art. 5 ust. 6. Jednakże państwa członkowskie mogą wymagać korekty w przypadkach transakcji całkowicie lub częściowo nieopłaconych oraz w przypadku kradzieży.

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do [może dotyczyć jedynie] jednej piątej podatku nałożonego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

Na zasadzie odstępstwa od akapitu poprzedniego państwa członkowskie mogą ustalić korektę na okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły swe zastosowanie [mogą ustalić, że korekta następuje w okresie pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary zostały po raz pierwszy użyte].

W przypadku nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne okres objęty korektą [okres, w którym dokonywana jest korekta], może być przedłużony na okres 10 lat".

Prawo krajowe

11. Paragraf 6 ust. 1 pkt 19 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku obrotowym, zwanej dalej UStG) stanowi, iż w Austrii transakcje związane z działalnością lekarza są zwolnione od podatku VAT. Zgodnie z § 29 ust. 5 UStG oraz załącznikiem XV do aktu o przystąpieniu Austrii do Unii Europejskiej zwolnienie to ma jednakże zastosowanie jedynie do transakcji dokonanych po dniu 31 grudnia 1996 r. Świadczenie usług opieki medycznej przed tym dniem podlegało podatkowi VAT o stawce podstawowej.

12. Korekta odliczeń została uregulowana w § 12 pkt 10 i 11 UStG, który stanowi:

„10. Jeżeli w ciągu czterech lat kalendarzowych następujących po roku rozpoczęcia

wykorzystywania przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa towaru jako dobra inwestycyjnego nastąpi zmiana dotyczących go okoliczności, które miały wpływ na określenie wysokości odliczenia w roku kalendarzowym, w którym rozpoczęto jego wykorzystywanie (ust. 3), dokonuje się wyrównania poprzez korektę odliczeń dla każdego roku, którego dotyczy owa zmiana.

Zasada ta ma zastosowanie mutatis mutandis do podatku naliczonego od późniejszych kosztów nabycia lub produkcji, podlegających uwzględnieniu kosztów oraz wydatków na poważniejsze remonty nieruchomości. Okres, w którym dokonuje się korekty, rozpoczyna się zatem w roku kalendarzowym następującym po roku, w którym świadczenia, które spowodowały owe wydatki i koszty, zostały wykorzystane po raz pierwszy w związku z dobrem inwestycyjnym.

W odniesieniu do nieruchomości w rozumieniu § 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 [ustawy z 1987 r. o opłatach rejestracyjnych] (włączając w to podlegające uwzględnieniu koszty oraz wydatki na poważniejsze remonty), zamiast okresu czterech lat kalendarzowych przewiduje się okres dziewięciu lat kalendarzowych.

[...]

11. Gdy w odniesieniu do dobra wyprodukowanego lub nabytego przez przedsiębiorcę na potrzeby przedsiębiorstwa lub innych usług świadczonych na rzecz jego przedsiębiorstwa nastąpiła zmiana okoliczności mająca wpływ na odliczenie (ust. 3) oraz gdy ust. 10 nie ma zastosowania, korekta odliczeń dokonywana jest dla roku podatkowego, w trakcie którego nastąpiła ta zmiana".

13. Artykuł XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995, zmienionej federalną ustawą 756/1996 (zwanej dalej „federalną ustawą 21/1995"), wyłącza natomiast możliwość takiej korekty w zakresie odliczeń dokonanych przez lekarzy w okresie poprzedzającym przejście do systemu zwolnienia od podatku stanowiąc, iż:

„Nie daje podstawy do korekty odliczeń, o której mowa w § 12 ust. 10 i 11 UStG, następujące po raz pierwszy po dniu 31 grudnia 1996 r. zastosowanie przepisów § 6 ust. 1 pkt 17 i 18 oraz 19–22 UStG 1994 (z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczy ono placówek leczniczych, domów spokojnej starości, instytucji dla niewidzących oraz hospicjów)".

14. Wreszcie należy wskazać, iż na mocy Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (ustawy o pomocy dla sektora zdrowot-

nego i społecznego, BGBl. 746/1996) ustanowiony został system subwencji mający na celu zwrot lekarzom zapłaconego podatku VAT, który nie podlega odliczeniu na skutek ich przesunięcia do systemu zwolnienia od podatku.

III. Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

15. W. Heiser, skarżący w sprawie przed sądem krajowym, jest lekarzem stomatologiem.

16. W deklaracji podatku VAT za rok 1997 r. wykazał on zwolnienie podatkowe w wysokości około 3,5 miliona ATS. Prawo do zwolnienia wywiódł z okoliczności, iż zgodnie z prawem austriackim świadczenie usług medycznych o długotrwałym charakterze (takich jak leczenie ortodontyczne) rozpoczęte przed 1 stycznia 1997 r. (zakończone jednakże po 31 grudnia 1996 r., a zatem po przejściu z systemu opodatkowania na system zwolnienia od podatku VAT), są uważane za zwolnione od podatku. W. Heiser uznał, iż jest uprawniony do stosowania tego systemu z mocą wsteczną w zakresie tego rodzaju leczenia, ponieważ zapłacił podatek VAT od zaliczek, które otrzymał w 1997 r. w związku z leczeniem ortodontycznym, które nie zostało zakończone w momencie przejścia na system zwolnienia od podatku.

17. Finanzamt, wychodząc z założenia, iż długotrwałe leczenie ortodontyczne trwa około jednego roku, nie uznał w swojej decyzji z dnia 4 października 1999 r. w sprawie opodatkowania obrotu za rok 1997 zwolnienia od podatku będącego przedmiotem sporu, a związanego z leczeniem rozpoczętym w 1996 r. W konsekwencji dla celów zwolnienia od podatku uwzględnił on jedynie kwotę 1 460 000 ATS, a zatem niższą od tej, jaką wskazał W. Heiser.

18. Skarżący w sprawie przed sądem krajowym wniósł do Finanzlandesdirektion für Tirol (izby odwoławczej), właściwej w sprawie, odwołanie od tej decyzji. Organ ten nakazał w piśmie z dnia 1 marca 2002 r., aby Finanzamt ustalił, w jakim zakresie należy na podstawie § 12 ust. 10 UStG, stan na dzień 1 stycznia 1997 r. dokonać korekty odliczeń związanej z przejściem z systemu opodatkowania podatkiem VAT na system zwolnienia od podatku.

19. Finanzlandesdirektion für Tirol na podstawie tych ustaleń wydała w dniu 19 września 2002 r. decyzję oddalającą odwołanie od decyzji podatkowej oraz zmieniła decyzję Finanzamt na niekorzyść wnioskodawcy, dokonując, począwszy od 1 stycznia 1997 r., korekty odliczeń dokonanych przez W. Heisera w latach 1993–1996 w związku

z inwestycjami w mienie ruchome i nieruchomości. Całkowita kwota korekt wyniosła 254 506,09 ATS (18 495,69 EUR).

20. W. Heiser wniósł skargę do Verwaltungsgerichtshof (sądu administracyjnego), w której podnosi w szczególności zarzut, iż Finanzlandesdirektion für Tirol dokonała korekty odliczeń. W uzasadnieniu swojej skargi wskazał on, że art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995 wyraźnie wyklucza możliwość, aby lekarze byli zobowiązani do dokonania korekty odliczeń będących przedmiotem sporu, poczynając od 1 stycznia 1997 r.

21. W odpowiedzi na skargę Finanzlandesdirektion für Tirol podniosła, iż w niniejszej sprawie nie zachodzą przesłanki stosowania art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995, ponieważ przepis ten ustanawia pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE, o której Komisja nie została poinformowana i której, w konsekwencji, nie zatwierdziła. Zgodnie natomiast z art. 88 ust. 3 WE władze austriackie nie były uprawnione do wprowadzenia w życie nienotyfikowanej pomocy. Ponadto, zdaniem Finanzlandesdirektion, art. XIV ust. 3 jest niezgodny z art. 20 szóstej dyrektywy.

22. Verwaltungsgerichtshof, który powziął wątpliwości co do wykładni art. 87 WE, postanowieniem z dnia 31 marca 2003 r. zawiesił toczące się przed nim postępowanie i przedstawił Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy należy uznać za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 WE zasadę zawartą w art. XIV ust. 3 federalnej ustawy 21/1995, zmienionej federalną ustawą 756/1996, przewidującą, że przejście lekarzy z systemu opodatkowania transakcji podatkiem obrotowym na system zwolnienia tych transakcji nie implikuje zmniejszenia dokonanego wcześniej odliczenia dotyczącego towarów wykorzystywanych nadal w przedsiębiorstwie, przewidzianego w art. 20 szóstej dyrektywy 77/388/EWG?".

23. W postępowaniu w ten sposób wszczętym skarżący, rząd austriacki i Komisja przedstawili uwagi na piśmie oraz podczas rozprawy w dniu 30 września 2004 r.

III — Analiza prawna

24. Jak widać, przedstawione pytanie dotyczy art. 87 ust. 1 WE. Sąd krajowy oczekuje w istocie wyjaśnienia, czy odstąpienie od obowiązku dokonania korekty odliczeń, usta-

nowione w prawie austriackim na rzecz podmiotów gospodarczych należących do sektora usług medycznych, powinno zostać uznane za pomoc państwa.

W przedmiocie zgodności przepisów krajowych z art. 20 szóstej dyrektywy

25. Przed przystąpieniem do zbadania tego zagadnienia należy podkreślić, iż wszystkie strony biorące udział w rozprawie przedstawiły również uwagi dotyczące zgodności przepisów krajowych, będących przedmiotem postępowania, z art. 20 szóstej dyrektywy.

26. W szczególności Komisja kwestionuje zgodność tych przepisów z dyrektywą. Opierając się na argumentach wynikających z wykładni językowej oraz teleologicznej dochodzi ona w istocie do wniosku, iż art. 20 wymaga dokonania korekty odliczeń związanej ze zmianą systemu opodatkowania podatkiem VAT w Austrii. Komisja podkreśla jednakże, że wymóg takiej korekty dotyczy wyłącznie podatku VAT odliczonego po wstąpieniu Austrii do Unii Europejskiej, to znaczy po dniu 1 stycznia 1995 r. Przed tą datą bowiem szósta dyrektywa nie miała zastosowania w Austrii. Zagadnienie korekty odliczeń dokonanych w okresie uprzednim powinno zatem zostać rozstrzygnięte w oparciu o obowiązujące wówczas przepisy austriackie.

27. Rząd austriacki i W. Heiser utrzymują natomiast, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz pewności prawa nie dopuszczają, by prawo do odliczenia podatku VAT, które już powstało, mogło następnie podlegać zmianie przy zastosowaniu art. 20, w związku z przeniesieniem z systemu opodatkowania podatkiem VAT do systemu zwolnienia od podatku, to znaczy w wyniku zdarzenia niezależnego od woli podatnika. Twierdzą oni, iż przepisy austriackie są zatem zgodne z art. 20 szóstej dyrektywy interpretowanej w świetle wskazanych powyżej ogólnych zasad wspólnotowego porządku prawnego.

28. Ze swej strony muszę przypomnieć, iż Verwaltungsgerichtshof nie wystąpił do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które dotyczyłoby wykładni art. 20 tej dyrektywy.

29. Pomimo tego należy jednak postawić pytanie o konieczność udzielenia odpowiedzi dotyczącej tego zagadnienia. W istocie, jak zostało to sprecyzowane w orzecznictwie wspólnotowym, „aby udzielić sądowi krajowemu, który przedstawił pytanie prejudycjalne, użytecznej odpowiedzi, Trybunał może uwzględnić normy prawa wspólnoto-

wego, których sąd krajowy nie przywołał w swoim pytaniu [3]".

30. Należy zatem zbadać, czy dokonanie wykładni przepisu wspólnotowego będącego przedmiotem sporu jest użyteczne dla udzielenia odpowiedzi na pytanie postawione w postępowaniu przed sądem krajowym.

31. Moim zdaniem tak nie jest. Oczywiste jest bowiem, iż uwzględnienie argumentu dotyczącego zgodności przepisów krajowych z art. 20 szóstej dyrektywy nie będzie miało żadnego wpływu na przebieg postępowania przed sądem krajowym. Pozostaje zatem ustalić, czy odstępstwo określone w tym artykule stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Dokonanie wspomnianej wykładni art. 20 nie byłoby w rezultacie pomocne sądowi krajowemu w rozstrzygnięciu zawisłego przed nim sporu.

32. Byłoby zupełnie inaczej, gdyby uwzględnione zostało stanowisko przedstawione przez Komisję, a mianowicie iż art. 20 sprzeciwia się istnieniu przepisów krajowych, które nie dopuszczają korekty odliczeń w przypadku zmiany właściwych przepisów prawa [4]. W istocie w takim przypadku wystarczyłoby zasadniczo odstąpić od stosowania takiej normy, w zakresie w jakim jest ona sprzeczna z przepisami prawa wspólnotowego, a zatem badanie, czy ustanawia ona pomoc państwa nie byłoby konieczne.

33. Jednakże w niniejszej sprawie także przywołane powyżej stanowisko nie prowadziłoby do udzielenia odpowiedzi użytecznej dla sądu krajowego. Jak słusznie podnosi Komisja, dzieje się tak w tym przypadku, gdyż sąd krajowy nie może odstąpić od stosowania przepisu krajowego, który ewentualnie zostanie uznany za sprzeczny z dyrektywą, by nakazać dokonanie korekty odliczeń, będących przedmiotem postępowania. Gdyby to uczynił, oznaczałoby to w istocie skazanie W. Heisera na zapłatę podatku w kwocie wyższej niż wynikająca z przywołanego przepisu prawa krajowego. Natomiast, jak to podkreślał wielokrotnie Trybunał, „zgodnie z art. 249, wiążący charakter dyrektywy, który umożliwia powołanie się na nią przed sądem krajowym, dotyczy wyłącznie »każdego państwa członkowskiego, do którego jest kierowana«. Z powyższego wynika, iż dyrektywa jako taka

3 — Wyroki z dnia 20 marca 1986 r. w sprawie 35/85 Tissier, Rec. str. 1207, pkt 9, z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-315/88 Bagli Pennacchiotti, Rec. str. I-1323, pkt 10; z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98 Teckal, Rec. str. I-8121, pkt 39.

4 — Jest to interpretacja, która zresztą nadal budzi moje wątpliwości, wyrażone już w opinii przedstawionej w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337.

nie może być źródłem obowiązków dla osób fizycznych, a zatem nie można powoływać się w stosunku do takiej osoby na przepis dyrektywy" [5]. Wobec W. Heisera, który powołuje się na określone uprawnienie ustanowione przez przepis prawa krajowego, nie można zatem powoływać się na okoliczność, iż przepis ten jest sprzeczny z art. 20 [6].

34. Zatem w żadnym z tych przypadków udzielenie odpowiedzi na to pytanie nie będzie użyteczne dla sądu krajowego.

35. W związku z powyższym ograniczę się do zbadania przedstawionego przez sąd krajowy pytania, a mianowicie czy odstąpienie od obowiązku dokonania korekty dotyczące austriackiego sektora usług medycznych stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 traktatu WE.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

36. Austria i W. Heiser, z jednej strony, oraz Komisja, z drugiej strony, udzielają całkowicie przeciwstawnych odpowiedzi na to pytanie, przytaczając jako uzasadnienie argumenty, które przedstawię w dalszej części niniejszej opinii, tam gdzie okaże się to konieczne. Podczas gdy Komisja twierdzi, iż będący przedmiotem sporu przepis stanowi pomoc państwa, pozostali dwaj uczestnicy postępowania są odmiennego zdania.

37. Uważam, iż należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, by dany środek mógł zostać zakwalifikowany jako pomoc państwa, muszą zostać spełnione łącznie cztery przesłanki: po pierwsze, musi on przyznawać w sposób selektywny korzyści niektórym przedsiębiorstwom lub rodzajom produkcji, po drugie, interwencja odbywać się ma bezpośrednio lub pośrednio przy użyciu zasobów państwowych; po trzecie, interwencja ta musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem, a po czwarte ma ona być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi [7].

38. Przechodzę teraz do analizy tych przesłanek w kontekście sprawy przed sądem krajowym, tytułem wstępu przypominając jednak, iż pytanie, czy miała miejsce pomoc państwa, powstaje wyłącznie w zakresie, w jakim dotyczy ono działalności gospodar-

5 — Wyrok z dnia 26 lutego 1986 r. w sprawie 152/84 Marshall, Rec. str. 723, pkt 48. Zobacz późniejszy wyrok z dnia 14 września 2000 r. w sprawie C-343/98 Collino i Chiappero, Rec. str. I-6659, pkt 20, oraz postanowienie z dnia 24 października 2002 r. w sprawie C-233/01 RAS, Rec. str. I-9411, pkt 22.

6 — Zobacz w szczególności ww. postanowienie w sprawie RAS, dotyczące możliwości odstąpienia przez sąd krajowy od stosowania przepisów krajowych sprzecznych z dyrektywą 73/239 w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności w dziedzinie ubezpieczeń bezpośrednich innych niż ubezpieczenia na życie w celu nakazania ubezpieczonemu zapłaty wyższej składki niż wynikająca z przepisów krajowych. W tej kwestii Trybunał orzekł, iż „interpretacja [dyrektywy], o którą zwrócił się sąd krajowy [...] nie mogłaby, w żadnym przypadku, prowadzić do nakazania D. Le Bue zapłaty dodatkowej składki, która nie wynika z mających zastosowanie przepisów prawa krajowego, będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym [...]" (pkt 21).

7 — Wyrok z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, Rec. str. I-7747, pkt 74.

czej, to znaczy „działalności polegającej na oferowaniu towarów lub usług na określonym rynku" [8]. W istocie, jak wiadomo, dane działanie może stanowić pomoc państwa, wyłącznie gdy przyznaje ono korzyści „przedsiębiorstwu", które to pojęcie dla celów stosowania przepisów dotyczących konkurencji, zawartych w traktacie, zostało zdefiniowane jako „każdy podmiot wykonujący *działalność gospodarczą*, niezależnie od jego formy prawnej i sposobu finansowania" [9].

39. Należy przyznać, iż nie jest wcale pewne, że przesłanka ta będzie zawsze i w oczywisty sposób spełniona w sektorze opieki medycznej. W istocie warto zaznaczyć, że zgodnie z linią orzecznictwa Trybunału w dziedzinie zabezpieczenia społecznego, jednostki organizacyjne, które wykonują zadania „o charakterze wyłącznie społecznym", a nie w celach zarobkowych, nie są uważane za przedsiębiorstwa [10]. Tak nie jest w niniejszej sprawie. Przeciwnie, mamy do czynienia ze stanem faktycznym podobnym do będącego przedmiotem wyroku w sprawie Pavlov, dotyczącego niderlandzkich lekarzy specjalistów. W wyroku tym Trybunał orzekł, iż lekarze ci tworzą przedsiębiorstwo w rozumieniu traktatu, poczynając od chwili, gdy „jako działające na własny rachunek podmioty gospodarcze świadczą usługi na danym rynku, a mianowicie na rynku specjalistycznych usług medycznych, [...] otrzymują od swoich pacjentów wynagrodzenie za wykonywane usługi oraz ponoszą ryzyko finansowe związane z wykonywaniem swojej działalności" [11].

40. Po wyjaśnieniu tej kwestii przejdę teraz do zbadania przywołanych powyżej przesłanek.

41. i) Jeśli chodzi o przesłankę pierwszą, to należy stwierdzić, iż niewątpliwie rozważany przepis przyznaje korzyści austriackiemu sektorowi usług medycznych. Podmioty należące do tego sektora nie były w rzeczywistości zobowiązane do ponoszenia ciężarów finansowych, które w braku odstępstwa od obowiązku dokonania korekty stałyby się ich udziałem na skutek przejścia z systemu opodatkowania na system zwolnienia od podatku VAT. Rozpatrywany środek w konsekwencji doprowadził do zmniejszenia ich obciążenia podatkowego.

8 — Wyrok z dnia 12 września 2000 r. w sprawach połączonych od C-180/98 do C-184/98 Pavlov i in., Rec. str. I-6451, pkt 75. Zobacz także wyroki z dnia 16 czerwca 1987 r. w sprawie 118/85 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. 2599, pkt 7, z dnia 18 czerwca 1998 r. w sprawie C-35/96 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-3851, pkt 36, z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-475/99 Ambulanz Glöckner, Rec. I-8089, pkt 19, z dnia 19 lutego 2002 r. w sprawie C-309/99 Wouters i in., Rec. str. I-1577, pkt 47, oraz z dnia 22 stycznia 2002 r. w sprawie C-218/00 CISAL, Rec. I-691, pkt 23.

9 — Wyroki z dnia 23 kwietnia 1991 r. w sprawie 41/90 Höfner i Elser, Rec. str. I-1979, pkt 21, z dnia 16 listopada 1995 r. w sprawie C-244/94 Fédération française des sociétés d'assurance i in., Rec. str. I-4013, pkt 14, z dnia 11 grudnia 1997 r. w sprawie C-55/96 Job Centre, Rec. str. I-7119, pkt 21, ww. wyrok w sprawie Pavlov, pkt 74, ww. wyrok w sprawie Wouters, pkt 46, oraz wyrok z dnia 16 marca 2004 r. w sprawach połączonych C-264/01, C-306/01, C-354/01 oraz C-355/01 AOK Bundesverband i in., Rec. str. I-2493, pkt 46. Podkreślenie pochodzi ode mnie.

10 — Zobacz w szczególności wyrok Trybunału z dnia 17 lutego 1993 r. w sprawach połączonych C-159/91 i C-160/91 Poucet i Pistre, Rec. I-637, pkt 15 i 18, oraz wyrok Sądu z dnia 4 marca 2003 r. w sprawie T-319/99 Fenin, Rec. str. II-357, pkt 38–39, jak również ww. wyrok w sprawie AOK, pkt 47–51.

11 — Przywołany powyżej wyrok w sprawie Pavlov, pkt 76.

42. Ponadto mamy do czynienia z selektywnym przyznaniem korzyści, gdyż dotyczą one tylko jednego sektora gospodarczego (sektora opieki medycznej) oraz stawiają „beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników" [12].

43. W związku z powyższym należy przypomnieć, iż okoliczność, że stosowany przez państwo środek przyznaje korzyści całemu sektorowi gospodarczemu, nie jest wystarczająca, wbrew temu co utrzymuje rząd austriacki, dla wykluczenia selektywnego charakteru tego środka, a tym samym wykluczenia kwalifikowania go jako pomocy państwa. Jak bowiem wynika z brzmienia art. 87 ust. 1, pomoc państwa, która dotyczy „produkcji niektórych towarów" lub określonego sektora gospodarczego, może podlegać zakresowi stosowania tego artykułu [13]. Dotyczy to w szczególności środków mających na celu „częściowe zwolnienie przedsiębiorstw [należących do określonego sektora gospodarki] od obciążeń finansowych wynikających ze stosowania powszechnie obowiązującego systemu" [14], która to definicja doskonale wpisuje się w kontekst niniejszej sprawy. Przepis krajowy będący przedmiotem sporu ustanowił w rzeczy samej system odrębny, bardziej korzystny dla podatników należących do sektora usług medycznych niż przepisy powszechnie obowiązujące w zakresie opodatkowania podatkiem VAT, mające zastosowanie do innych sektorów gospodarczych.

44. Moim zdaniem do odmiennych wniosków nie mogą prowadzić uwagi przedstawione przez rząd austriacki, jakoby sporny przepis, wprowadzając odmienne traktowanie w zakresie opodatkowania różnych sektorów gospodarczych, nie sprzyjał sektorowi opieki medycznej, gdyż nie było to celem tej regulacji. Przepis ten w istocie miał na względzie interes ogólny, a mianowicie ułatwienie świadczenia opieki medycznej, a tym samym „usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym" w rozumieniu art. 86 ust. 2. Rząd austriacki wskazał bowiem, iż sporny przepis został wydany w celu zapobieżenia ponoszeniu przez instytucje zabezpieczenia społecznego dodatkowych obciążeń, wynikających z faktu przeniesienia sektora opieki medycznej z systemu opodatkowania podatkiem VAT w system zwolnienia od podatku. Zgodnie z umowami zawartymi przez radę samorządu lekarzy austriackich i instytucje zabezpieczenia społecznego, te ostatnie zobowiązane zostały do przekazania na rzecz lekarzy wyrównania odpowiadającego dodatkowym obciążeniom finansowym związanym ze zmianą systemu podatkowego. Prawodawca austriacki zdecydował następnie, iż instytucje zabezpieczenia społecznego nie będą ponosiły tych obciążeń i ustanowił w zakresie podatku VAT odliczonego w okresie poprzedzającym przejście na system zwolnienia od podatku odstępstwo od obowiązku dokonania korekt, a w zakresie podatku VAT niepodlegającego odliczeniu na skutek zmiany systemu — wypłatę bezpośredniej pomocy (zob. pkt 13).

45. W tym miejscu należy przede wszystkim przypomnieć, iż charakter celu, jakiemu miał

12 — Wyrok z dnia 15 marca 1994 r. w sprawie C-387/92 Banco Exterior de España, Rec. I-877, pkt 14.

13 — Wyroki z dnia 14 października 1987 r. w sprawie 248/84 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. str. 4013, pkt 18, oraz z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji, Rec. str. I-3671, pkt 33.

14 — Przywołany powyżej wyrok w sprawie Belgia przeciwko Komisji, pkt 33.

służyć przepis przyjęty przez państwo nie jest ipso facto wystarczający, by uznać, iż pomoc państwa nie miała miejsca. W przeciwnym przypadku dla uniknięcia stosowania przepisów traktatu dotyczących pomocy państwa wystarczyłoby, aby państwo członkowskie powołało się na zgodność z prawem celów realizowanych przy użyciu zasobów państwowych. W istocie art. 87 WE, zgodnie z interpretacją przyjętą w utrwalonym orzecznictwie Trybunału, „nie wprowadza rozróżnienia pomocy przy użyciu zasobów państwowych w zależności od jej przyczyn lub celów, lecz uzależnia stwierdzenie jej istnienia od skutków, jakie wywołała" [15], a mianowicie możliwości wystąpienia zakłócenia konkurencji. Zatem okoliczność, iż będący przedmiotem sporu przepis służył realizacji celów interesu ogólnego, nie jest wystarczająca, by nie kwalifikować go jako pomocy [16].

46. W mojej ocenie także przywoływany przez rząd austriacki art. 86 ust. 2 WE nie ma związku z niniejszą sprawą. Trybunał stwierdził na podstawie ww. przepisu traktatu, iż interwencji nie można zakwalifikować jako pomocy państwa, jeżeli jest ona jedynie „świadczeniem wzajemnym w stosunku do usług świadczonych przez przedsiębiorstwa w ramach wykonywania zadań użyteczności publicznej, co oznacza, iż przedsiębiorstwa te nie czerpią w istocie korzyści finansowych z tego tytułu" [17]. Moim zdaniem oczywiste jest, iż przepisy o charakterze generalnym, takie jak w niniejszej sprawie, znajdujące zastosowanie do wszelkich świadczeń w zakresie opieki medycznej i paramedycznej, niezależnie od ich rodzaju oraz poniesionych kosztów, nie mogą być uznawane za tego rodzaju wyjątek.

47. Po wyjaśnieniu powyższej kwestii należy zauważyć, iż prawdą jest także, że nie wszystkie różnice w traktowaniu przedsiębiorstw lub sektorów gospodarczych stanowią korzyści w rozumieniu art. 87 WE [18]. Rzeczywiście, zgodnie z orzecznictwem Trybunału środek, który jest uzasadniony przez *„charakter lub ogólną strukturę* systemu,

15 — Wyroki z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-241/94 Francja przeciwko Komisji, Rec. str. I-4551, pkt 21, z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-342/96 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. str. I-2459, pkt 23, ww. wyrok w sprawie Belgia przeciwko Komisji, pkt 25, wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r. w sprawie C-382/99 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. str. I-5163, pkt 61, oraz wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-126/01 Gemo, Rec. str. I-13769, pkt 34.

16 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 24 lutego 1987 r. w sprawie 310/85 Deufil przeciwko Komisji, Rec. str. 901, pkt 8.

17 — Przywołany powyżej wyrok w sprawie Altmark, pkt 87. Trybunał wskazał, iż aby w danym przypadku taka kompensata nie została zakwalifikowana jako pomoc państwa, powinny zostać spełnione łącznie cztery przesłanki 1) przedsiębiorstwu będącemu beneficjentem kompensaty muszą faktycznie zostać powierzone określone w jednoznaczny sposób obowiązki w zakresie świadczenia usług użyteczności publicznej; 2) elementy, na podstawie których ustalana jest kompensata, muszą zostać uprzednio wskazane w sposób obiektywny i przejrzysty; 3) kompensata nie powinna przewyższać kwoty niezbędnej do pokrycia całości lub części kosztów związanych ze świadczeniem usług użyteczności publicznej, z uwzględnieniem związanych z nimi wpływów i rozsądnej marży; 4) jeśli wybór przedsiębiorstwa nie odbywa się w drodze udzielenia zamówienia publicznego, wysokość kompensaty powinna zostać ustalona na podstawie analizy kosztów, jakie poniosłoby średnie, dobrze zarządzane przedsiębiorstwo w związku ze świadczeniem rzeczonych usług użyteczności publicznej (pkt 95).

18 — Zobacz na przykład wyroki z dnia 9 grudnia 1997 r. w sprawie C-353/95 P Tiercé Ladbroke przeciwko Komisji, Rec. str. I-7007, pkt 33, i z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-53/00 Ferring, Rec. I-9067, pkt 17.

w który się wpisuje" [19], pomimo iż stanowi korzyść dla beneficjenta, nie ma selektywnego charakteru (i stanowi „środek" stosowany w „interesie ogólnym"). Do tej kategorii można zaliczyć również między innymi zróżnicowanie w zakresie opodatkowania, pod warunkiem iż będzie ono podyktowane wymogami związanymi z logiką systemu podatkowego [20], a nie jedynie ogólnymi założeniami i celami, którymi kierowało się państwo przyjmując dany przepis [21].

48. Moim zdaniem przesłanki te nie zostały spełnione w niniejszej sprawie. Przepis będący przedmiotem sporu był podyktowany motywami, które z trudnością można byłoby uznać za związane z systemem podatkowym. Jak wynika z wyjaśnień rządu austriackiego, przepis ten miał na celu wyłącznie ułatwienie przejścia z jednego systemu opodatkowania na inny, poprzez obciążenie państwa niektórymi „kosztami" tej zmiany przepisów. Rząd austriacki nie wyjaśnił nawet, w jaki sposób odstępstwo od obowiązku dokonania korekty mogłoby być uzasadnione charakterem oraz strukturą systemu opodatkowania podatkiem VAT.

49. Wreszcie moim zdaniem także przedstawiony przez W. Heisera argument, iż przepis prawa krajowego nie przyznaje korzyści, bowiem ogranicza się do zniwelowania niekorzystnej sytuacji lekarzy austriackich, których usługi podlegały opodatkowaniu, w porównaniu do lekarzy w innych państwach członkowskich, którzy byli zwolnieni od podatku VAT, nie zasługuje na uwzględnienie. Twierdzi on, iż zawody medyczne nie zostały w konsekwencji uprzywilejowane, lecz znalazły się w gorszej sytuacji, a przepis będący przedmiotem sporu jedynie ustanawiał, czy też przywracał, sprawiedliwe warunki konkurencji między świadczącymi usługi podmiotami z Austrii i z innych państw członkowskich.

50. Uważam, nie uznając za konieczne badania, czy opodatkowanie podatkiem VAT rzeczywiście stawiało austriackich lekarzy w gorszej sytuacji, iż w tym miejscu wystarczające będzie przypomnienie utrwalonego orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym okoliczność, że państwo członkowskie, stosując jednostronne działania, dąży do zbliżenia warunków konkurencji istniejących w danym sektorze gospodarczym do warunków panujących w innych państwach członkowskich, nie pozbawia tych środków charakteru pomocy [22]. Innymi słowami, wbrew

19 — Wyrok z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. str. I-8365, pkt 42. Podkreślenie pochodzi ode mnie. Zobacz także podobnie wyrok z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. 709, pkt 33, ww. wyrok w sprawie Tiercé Ladbroke przeciwko Komisji, pkt 35, ww. wyrok w sprawie Belgia przeciwko Komisji, pkt 33, wyrok z dnia 26 września 2002 r. w sprawie C-351/98 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. str. I-8031, pkt 42, oraz wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 Gil Insurance, Rec. str. I-4777, pkt 60.

20 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Gil Insurance, w którym Trybunał uznał za „uzasadniony przez charakter oraz strukturę krajowego systemu podatkowego dotyczącego ubezpieczeń" środek, który miał na celu „zwalczenie działań zmierzających do czerpania korzyści wynikających z różnicy wysokości stawki podstawowej podatku od składek ubezpieczeniowych oraz stawki podatku VAT, poprzez manipulowanie cenami najmu lub urządzeń oraz związanych z nimi ubezpieczeń" (pkt 74).

21 — Zobacz na przykład ww. wyrok w sprawie Hiszpania przeciwko Komisji, w którym Trybunał nie uwzględnił argumentów rządu hiszpańskiego, iż przepis mający na celu ułatwianie wymiany pojazdów użytkowych nie powinien być zakwalifikowany jako pomoc państwa, bowiem służy on ochronie środowiska oraz sprzyja bezpieczeństwu na drogach.

22 — Wyrok z dnia 19 maja 1999 r. w sprawie C-6/97 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. I-2981, pkt 21.

temu co utrzymuje W. Heiser, Republika Austrii nie może uzasadniać zwolnienia od podatku wskazując, iż przyznanie tej korzyści miało na celu wyeliminowanie zakłóceń konkurencji, występujących na wspólnotowym rynku usług medycznych.

51. W odniesieniu do tego zagadnienia Trybunał wyjaśnił również, iż „dla stosowania art. 87 traktatu nie ma znaczenia, czy sytuacja potencjalnego beneficjenta pomocy uległa poprawie lub pogorszeniu w porównaniu do poprzedniego stanu prawnego, czy też wprost przeciwnie, nie uległa ona w tym czasie zmianie" [23], bowiem porównaniu powinna podlegać sytuacja beneficjenta oraz innych przedsiębiorstw lub sektorów gospodarczych występująca w momencie przyznania pomocy.

52. ii) Moim zdaniem oczywiste jest, iż przyznana korzyść została sfinansowana ze środków publicznych. W istocie, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, pojęcie pomocy „obejmuje nie tylko świadczenia o charakterze pozytywnym, takie jak przyznanie subwencji, ale również różne formy środków interwencyjnych, które zmniejszają koszty obciążające zwykle budżet przedsiębiorstwa i które, nie będąc przez to subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają jednak taki sam charakter oraz identyczny skutek" [24]. Dzieje się tak w szczególności w przypadku interwencji, która nie wiąże się z wydatkowaniem środków publicznych, lecz przyznaje określonym przedsiębiorstwom przywileje podatkowe, bowiem jej skutkiem jest utrata przez państwo dochodów, które mu przysługiwały.

53. W tym miejscu wystarczy wskazać, iż stosując odstępstwo od obowiązku dokonania korekty, władze austriackie w praktyce zrezygnowały z poboru należnego podatku, w postaci zwrotu przez podatników, na skutek korekty, części dokonanych odliczeń. Środek ten wiązał się zatem z dodatkowym obciążeniem dla budżetu państwa. Przyznane przywileje podatkowe zostały więc udzielone ze środków publicznych.

54. iii) Jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą możliwości wystąpienia zakłóceń konkurencji niniejsza sprawa, moim zdaniem, nie ma tu wątpliwości. W istocie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, pomoc, taka jak ta przyznana na podstawie art. XIV pkt 3 BGBl. 21/1995, „mająca na celu uwolnienie przedsiębiorstwa od kosztów, które musiałoby ono ponieść w ramach zwykłego zarządu lub bieżącej działalności, stanowi co do zasady zakłócenie warunków konkurencji" [25].

23 — Przywołany powyżej wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline, pkt 41.

24 — Przywołany powyżej wyrok z dnia 19 maja 1999 r. w sprawie Włochy przeciwko Komisji, pkt 15.

25 — Wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. str. I-6857, pkt 30 i cytowane tam orzecznictwo.

55. Moim zdaniem także podnoszone przez W. Heisera argumenty, dotyczące organizacji austriackiego sektora usług medycznych, nie podważają tej konstatacji. Według W. Heisera nawet w przypadku przyjęcia hipotezy, iż przepis będący przedmiotem sporu przyznaje korzyści austriackim lekarzom, nie można uznać, że korzyści te zakłócają konkurencję, bowiem na wybór lekarza przez pacjenta nie wpływa cena świadczonych usług. Przeciwnie, wybór ten uzależniony jest od tego, czy lekarz zawarł umowę z instytucją ubezpieczenia na wypadek choroby, czy też nie, bowiem w tym ostatnim przypadku pacjent jest zobowiązany do pokrycia ze środków własnych ponad 50% kosztów leczenia. Zatem z uwagi na to, iż nie zachodzi konkurencja w zakresie cen usług, przepis będący przedmiotem postępowania nie wywiera wpływu na pozycję konkurencyjną jego adresatów.

56. Z akt sprawy wynika jednak, iż pacjent nigdy nie otrzymuje zwrotu całości poniesionych w związku z usługami medycznymi wydatków, niezależnie od tego, czy były one świadczone przez lekarza objętego umową, czy też nie. Lekarz ma zatem pewne pole manewru w zakresie „wydatków niepodlegających refundacji". Toteż przepis, który wywiera wpływ na „koszty świadczenia" usług medycznych (ustanawiając na przykład możliwość odliczenia podatku związanego ze sprzętem oraz wyposażeniem), może wywierać wpływ na ich cenę i w konsekwencji powodować zakłócenia konkurencji.

57. iv) W odniesieniu do wpływu środka będącego przedmiotem sporu na wymianę handlową między państwami członkowskimi należy przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, „stosunkowo niewielkie znaczenie pomocy lub stosunkowo nieduży rozmiar przedsiębiorstwa z niej korzystającego nie wykluczają a priori ewentualności, by wspomniana pomoc miała wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi" [26]. Z powyższego wynika, z jednej strony, iż nie istnieje pułap lub próg procentowy, poniżej którego można przyjąć, że pomoc nie wywiera wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi [27], z drugiej strony, pomoc może mieć taki charakter, iż będzie ona wywierała wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi, nawet gdy jej beneficjent działa tylko na płaszczyźnie lokalnej lub regionalnej i nie uczestniczy w wymianie transgranicznej. Na skutek przyznania pomocy przez państwo działalność jej beneficjenta może zostać podtrzymana lub rozszerzona, sprawiając, iż możliwości wejścia na rynek tego państwa przez przedsiębiorstwa, które mają siedzibę w innych państwach członkowskich, będą ograniczone [28]. Wreszcie z orzecznictwa Trybunału wynika, iż by dany przepis został zakwalifikowany jako pomoc, wystarczy, bez potrzeby dowodzenia występowania rzeczywistego wpływu, aby mógł on nawet potencjalnie wpływać niekorzystnie na wymianę handlową między państwami członkowskimi [29].

26 — Wyroki z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji, Rec. str. I-959, pkt 43, z dnia 14 września 1994 r. w sprawach połączonych od C-278/92 do C-280/92 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. str. I-4103, pkt 42, oraz ww. wyrok w sprawie Altmark, pkt 81.

27 — Zobacz na przykład ww. wyrok w sprawie Altmark, pkt 81.

28 — Ibidem, pkt 78 i 82.

29 — Wyrok z dnia 15 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, od T-600/97 do T-607/97, T-1/98, od T-3/98 do T-6/98 i T-23/98 Alzetta i in. Rec. str. II-2319, pkt 76–80, oraz wyrok z dnia 6 marca 2002 r. w sprawach połączonych T-127/99, T-129/99 i T-148/99 Diputación Foral de Álava i in, Rec. str. II-1275, pkt 76–78.

58. Moim zdaniem, nie można wykluczyć, iż przepis będący przedmiotem niniejszego postępowania może mieć pewien wpływ na wewnątrzwspólnotową wymianę handlową, mimo że dotyczy on świadczenia usług o charakterze przede wszystkim lokalnym lub regionalnym. W istocie, jak wskazuje Komisja (oraz jak zresztą zostało to wykazane w znacznej większości orzeczeń Trybunału w tej dziedzinie), sporny przepis dotyczy rynku usług medycznych, na którym występuje konkurencja i który charakteryzuje się stale rosnącą wymianą transgraniczną. W tym kontekście przepis, który jak wskazane to zostało powyżej, zmniejsza „koszty świadczenia (usług)", może sprawić, iż świadczenie usług medycznych w Austrii będzie bardziej konkurencyjne i w rezultacie zniechęcić podmioty z innych państw członkowskich do wejścia na rynek albo spowodować ograniczanie oferowanego przez nich zakresu usług.

59. W związku z powyższymi rozważaniami, w mojej ocenie sporny przepis prawa krajowego stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, a zatem Republika Austrii podlegała obowiązkom proceduralnym nałożonym przez art. 88 WE, czyli obowiązkowi zgłoszenia tego przepisu, i nie mogła wprowadzić go przed wydaniem przez Komisję ostatecznej decyzji.

IV — Wnioski

Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi odpowiedzieć na przedłożone pytanie w następujący sposób:

„Przepis, taki jak ten zawarty w art. XIV ust. 3 federalnej ustawy BGBl 21/1995, zmienionej federalną ustawą BGBl 756/1996, który zwalnia podmioty należące do sektora usług medycznych od ustanowionego w prawie krajowym obowiązku dokonania korekty odliczeń w związku z przejściem z systemu opodatkowania transakcji podatkiem obrotowym na system transakcji zwolnionych od podatku, powinien być uznany za pomoc państwa W rozumieniu artykuł 87 ust. 1 WE".