NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ANTONIO TIZZANO
prednesené 28. októbra 2004 [1]

I — Úvod

1. V tejto veci ide o prejudiciálnu otázku týkajúcu výkladu článku 87 ES, ktorú Súdnemu dvoru v zmysle článku 234 ES položil Verwaltungsgerichtshof (Správny súd).

2. Vnútroštátny súd v podstate žiada Súdny dvor o upresnenie, či vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje, že poskytovanie lekárskej starostlivosti prechádza z režimu zdaňovania daňou z pridanej hodnoty (DPH) na režim ich oslobodenia bez toho, aby táto zmena režimu viedla k oprave odpočítanej dane v zmysle článku 20 šiestej smernice o DPH [2] (ďalej len „smernica"), predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ES.

1 — Jazyk prednesu: taliančina.

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

II — Právny rámec

Právo Spoločenstva

3. Na účely prejednávanej veci je potrebné odvolať sa predovšetkým na článok 87 ods. 1 ES, ktorý, ako je známe, stanovuje, že okrem niektorých výnimiek uvedených v Zmluve pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže, je nezlučiteľná so spoločným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.

4. Článok 88 ods. 3 ES ďalej stanovuje, že zámery v súvislosti s poskytnutím alebo upravením pomoci musia byť v dostatočnom čase oznámené Komisii a že členské štáty nemôžu navrhované opatrenia vykonať pred konečným rozhodnutím Komisie.

5. Je tiež vhodné spomenúť článok 86 ods. 2 ES, ktorý stanovuje, že:

„Podniky poverené poskytovaním služieb všeobecného hospodárskeho záujmu alebo podniky, ktoré majú povahu fiškálneho monopolu, podliehajú pravidlám tejto zmluvy, najmä pravidlám hospodárskej súťaže, za predpokladu, že uplatňovanie týchto pravidiel neznemožňuje právne alebo v skutočnosti plniť určité úlohy, ktoré im boli zverené. Rozvoj obchodu nesmie byť ovplyvnený v takom rozsahu, aby to bolo v rozpore so záujmami spoločenstva."

6. Na účely tejto veci majú okrem toho význam aj niektoré ustanovenia šiestej smernice o DPH.

7. Článok 13 A ods. 1 písm. c) smernice, ktorý stanovuje oslobodenie od dane pre poskytovanie lekárskej starostlivosti, znie takto:

„A. Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane

1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky,

a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných príslušným členským štátom,

..."

8. Toto oslobodenie je v Rakúsku uplatniteľné od 1. januára 1997. Bod IX prílohy XV aktu o podmienkach pristúpenia tejto krajiny k Európskej únii stanovuje, pokiaľ ide o to, čo nás v predmetnej veci zaujíma, toto:

„a) Bez ohľadu na články 12 a 13 (A) (1):

Rakúska republika je do 31. decembra 1996 oprávnená pokračovať v uplatňovaní:

— zníženej sadzby dane z pridanej hodnoty vo výške 10 % na nemocničné výkony vo sfére verejnej zdravotníckej starostlivosti a sociálnej starostlivosti a na dopravu chorých alebo zranených osôb vo vozidlách špeciálne vyčlenených na tento účel riadne oprávnenými orgánmi;

— základnej sadzby dane z pridanej hodnoty vo výške 20 % na poskytovanie zdravotníckej starostlivosti lekármi v oblasti verejného zdravotníctva a sociálnej starostlivosti;

— oslobodenia od dane s vrátením dane zaplatenej v predchádzajúcom štádiu vzťahujúceho sa na dodávky vykonávané orgánmi sociálneho zabezpečenia a sociálnej starostlivosti.

...“

9. Článok 17 smernice sa týka vzniku a rozsahu práva na odpočet a stanovuje, že:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia [splatnosti — *neoficiálny preklad*] odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*],

...“

10. Opravu odpočítanej dane upravuje článok 20 smernice, ktorý stanovuje:

„1. Pôvodné odpočítané čiastky treba vyrovnať [opraviť — *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť tam, kde:

a) odpočítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na akú má daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] nárok;

b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bola [bolo — *neoficiálny preklad*] realizované zníženie ceny. Úprava-vyrovnanie odpočtu dane sa však nemôže uskutočniť pri plneniach, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nevyplatené, ďalej pri zámernom poškodení, strate alebo krádeži majetku, alebo v prípade ak ide o majetok, ktorý nebol preukázaný alebo potvrdený, ani pokiaľ ide o dary malej hodnoty a poskytovanie vzoriek definovaných v článku 5 (6). Členské štáty však môžu požadovať vyrovnanie [opravu — *neoficiálny preklad*] pri plneniach, ktoré ostali nevyplatené alebo čiastočne nevyplatené, alebo ak došlo ku krádeži.

2. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie [oprava — *neoficiálny preklad*] rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ročná úprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava sa má vykonať na základe odchýliek v odpočtoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

Odchylne od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu dane na základe celého päťročného obdobia počnúc od prvého použitia tovaru.

Pokiaľ ide o nehnuteľnosti obstarané ako investičný majetok, môže sa obdobie úpravy predĺžiť až do 10 rokov."

Vnútroštátne právo

11. Paragraf 6 ods. 1 bod 19 Umsatzsteuergesetz 1994 (rakúsky zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG") stanovuje, že obrat z činnosti lekára je oslobodený od DPH. V zmysle § 29 ods. 5 UStG a na základe prílohy XV aktu o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky k Európskej únii sa toto oslobodenie uplatňuje len na plnenia vykonané po 31. decembri 1996. Lekárske výkony poskytnuté pred týmto dátumom preto podliehali DPH a boli zdaňované základnou sadzbou dane.

12. Oprava odpočítanej dane je upravená v § 12 ods. 10 a 11 UStG, ktorý stanovuje:

„10. Ak nastane počas štyroch kalendárnych rokov nasledujúcich po roku prvého použitia

majetku používaného alebo užívaného podnikateľom v jeho podniku ako investičný majetok zmena podmienok, ktoré v kalendárnom roku jeho prvého použitia určili odpočet (ods. 3), vyrovnanie sa vykoná za každý rok dotknutý zmenou opravou odpočítanej dane.

11. Ak sa vo vzťahu k majetku, ktorý podnikateľ vyrobil alebo nadobudol pre svoj podnik, alebo vo vzťahu k iným výkonom, ktoré boli poskytnuté jeho podniku, zmenia podmienky určujúce odpočet (ods. 3), oprava odpočítanej dane sa vykoná, pokiaľ sa neuplatní odsek 10, za zdaňovacie obdobie dotknuté zmenou."

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

13. Článok XIV ods. 3 federálneho zákona BGBl. č. 21/1995 v znení zákona BGBl. č. 756/1996 (ďalej len „zákon č. 21/1995"), však vylučuje túto opravu v prípade odpočítaní dane vykonaných lekármi pred prechodom na režim oslobodenia od dane, a stanovuje, že:

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

„Oprava odpočítanej dane podľa § 12 ods. 10 a 11 UStG 1994 sa nevykoná pri prvom uplatnení ustanovenia § 6 ods. 1 bodov 17 a 18 po 31. decembri 1996, s výnimkou prípadov, ak sa vzťahuje na liečebné ústavy, domovy dôchodcov, ústavy pre nevidiacich a útulky, a bodov 19 až 22 UStG 1994..."

...

14. Nakoniec treba zdôrazniť, že Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (BGBl. č. 746/1996, rakúsky zákon

o pomoci v oblasti zdravia a sociálnych vecí) stanovuje systém náhrad za DPH zaplatenú lekármi, ktorú po prechode na režim oslobodenia od tejto dane nemožno odpočítať.

III — Skutkový stav a konanie

15. Pán Heiser, žalobca vo veci samej, je odborným lekárom v odbore odontiatria, stomatológia a ortodoncia.

16. V daňovom priznaní DPH za rok 1997 si žalobca vo veci samej uplatnil zníženie dane vo výške približne 3,5 milióna ATS. Svoju žiadosť zakladal na skutočnosti, že podľa rakúskej právnej úpravy je dlhodobá lekárska starostlivosť (ako napr. ortodontická liečba), ktorá začala pred 1. januárom 1997, ale skončila až po 31. decembri 1996 — teda po prechode z režimu zdaňovania na režim oslobodenia od DPH — považovaná za plnenie oslobodené od dane. Pán Heiser sa domnieval, že tým, že zaplatil DPH zo záloh, ktoré prijal pred rokom 1997 za ortodontickú liečbu, ktorá v čase prechodu na režim oslobodenia ešte nebola ukončená, mohol tento režim so spätnou účinnosťou uplatniť na uvedenú liečbu.

17. Vychádzajúc zo zásady, že v prípade dlhodobej ortodontickej liečby trvá táto liečba približne jeden rok, Finanzamt (daňový úrad) v platobnom výmere zo 4. októbra 1999 týkajúcom sa dane z obratu za rok 1997 uznal toto daňové zníženie len za liečbu, ktorá začala v roku 1996. Na účely oslobodenia od dane teda uznal iba sumu 1 460 000 ATS, ktorá bola nižšia ako suma požadovaná pánom Heiserom.

18. Žalobca podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na príslušný orgán, ktorým bol Finanzlandesdirektion für Tirol. Tento listom z 1. marca 2002 okrem iného uložil Finanzamt, aby objasnil, v akom rozsahu treba v dôsledku prechodu z režimu plnení podliehajúcich DPH na režim oslobodených plnení vykonať k 1. januáru 1997 opravu odpočítanej dane v zmysle § 12 ods. 10 UStG.

19. Po tomto vysvetlení Finanzlandesdirektion für Tirol 19. septembra 2002 zamietol odvolanie proti platobnému výmeru a zmenil rozhodnutie Finanzamt *in peius* tak, že k 1. januáru 1997 znížil odpočítanú daň pána Heisera v období medzi rokmi 1993 a 1996 z investícii do hnuteľného

a nehnuteľného majetku. Celková suma tohto zníženia predstavovala 254 506,09 ATS (čo sa rovná 18 495,69 eur).

20. Pán Heiser podal sťažnosť na Verwaltungsgerichtshof, v ktorej okrem iného vytýkal skutočnosť, že príslušný orgán vykonal opravu odpočítanej dane. Dôvodil najmä tým, že článok XIV ods. 3 zákona č. 21/1995 výslovne vyňal lekárov z povinnosti vykonať k 1. januáru 1997 opravu odpočítanej dane.

21. Finanzlandesdirektion für Tirol namietol, že v prejednávanej veci nebol dôvod na uplatnenie článku XIV ods. 3 zákona č. 21/1995, keďže toto ustanovenie predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ES, ktorá nebola oznámená Komisii, a teda ňou nebola schválená. Podľa článku 88 ods. 3 ES rakúske orgány nemôžu vykonať neoznámenú pomoc. Okrem toho je toto ustanovenie podľa neho tiež v rozpore s článkom 20 šiestej smernice.

22. Keďže Verwaltungsgerichtshof mal pochybnosti o výklade článku 87 ES, uznesením z 31. marca 2003 rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ES (predtým článok 92 EHS) pravidlo, ako je to v článku XIV ods. 3 federálneho zákona č. 21/1995 v znení zákona č. 756/1996, teda pravidlo, podľa ktorého prechod z režimu plnení podliehajúcich dani z obratu na režim plnení oslobodených od dane nemá v prípade lekárov za následok zníženie, stanovené v článku 20 šiestej smernice 77/388/EHS, už odpočítanej dane vzťahujúcej sa na majetok, ktorý sa v podniku i naďalej používa?“

23. V takto vymedzenom konaní žalobca, rakúska vláda a Komisia predložili svoje písomné pripomienky a vystúpili na pojednávaní 30. septembra 2004.

IV — Právna analýza

24. Ako sme videli, položená otázka sa týka článku 87 ods. 1 ES. Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či výnimka z povinnosti opravy odpočítanej dane stanovená rakúskou

právnou úpravou v prospech subjektov činných v odvetví lekárstva, má byť považovaná za štátnu pomoc.

Otázka týkajúca sa súladu vnútroštátnej právnej úpravy s článkom 20 šiestej smernice

25. Predtým, než prejdem k preskúmaniu otázky musím zdôrazniť, že všetci účastníci konania, ktorí vystúpili na pojednávaní, predložili aj pripomienky k súladu predmetného vnútroštátneho ustanovenia s článkom 20 šiestej smernice.

26. Predovšetkým Komisia spochybňuje tento súlad. Na základe viacerých tvrdení vychádzajúcich z doslovného a teleologického výkladu totiž prichádza k záveru, že článok 20 vyžaduje, aby sa po zmene rakúskeho režimu DPH vykonala oprava odpočítanej dane. Podľa jej názoru však takúto opravu možno požadovať iba vo vzťahu k DPH odpočítanej po pristúpení Rakúska k Európskej únii, čiže po 1. januári 1995. Pred týmto dátumom sa totiž šiesta smernica v Rakúsku nemohla uplatniť; otázka opravy predtým odpočítanej dane musí byť preto podľa nej riešená len s prihliadnutím na rakúsku právnu úpravu účinnú v danej dobe.

27. Rakúska vláda a pán Heiser naopak tvrdia, že zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty bránia tomu, aby právo na odpočet DPH, ktoré už vzniklo, mohlo byť následne podriadené oprave na základe článku 20 v dôsledku prechodu z režimu zdaňovania DPH na režim oslobodenia, teda v dôsledku udalosti, ktorá je nezávislá od vôle platiteľa dane. Rakúska právna úprava je teda podľa nich v súlade s článkom 20 šiestej smernice vykladaným s prihliadnutím na uvedené všeobecné zásady právneho poriadku Spoločenstva.

28. Pokiaľ ide o mňa, musím predovšetkým zdôrazniť, že Verwaltungsgerichtshof nežiadal Súdny dvor, aby sa v odpovedi na prejudiciálnu otázku vyjadril k výkladu článku 20 smernice.

29. Napriek tomu je potrebné položiť si otázku prípadnej nevyhnutnosti odpovede, pokiaľ ide o tento bod. Ako totiž upresnila judikatúra Spoločenstva, "s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď súdu, ktorý položil prejudiciálnu otázku, môže Súdny dvor zohľadniť normy práva Spoločenstva, na ktoré sa

vnútroštátny sudca pri formulovaní otázky neodvolal".[3]

30. Je preto potrebné zistiť, či je výklad predmetného ustanovenia práva Spoločenstva užitočný pre rozhodnutie vo veci samej.

31. Zdá sa mi, že v tomto prípade to tak nie je. Je totiž zrejmé, že prijatie tvrdenia o súlade vnútroštátnej právnej úpravy s článkom 20 šiestej smernice by pre rozhodnutie vo veci samej nemalo žiaden význam. V tomto zmysle by totiž zostávalo zistiť, či výnimka zavedená touto právnou úpravou predstavuje alebo nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES. Uvedený výklad ustanovenia práva Spoločenstva by teda vnútroštátnemu súdu nijako nepomohol pri riešení sporu vo veci samej.

32. Inak by to bolo v prípade, ak by sa prijalo riešenie navrhnuté Komisiou, a to, že článku 20 odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá v prípade zmeny uplatniteľnej právnej úpravy nestanovuje opravu odpočítanej dane.[4] V takom prípade by sa totiž táto právna úprava v zásade nemala uplatniť, keďže by bola v rozpore s ustanovením práva Spoločenstva, a už by teda nebolo potrebné zisťovať, či táto právna úprava predstavuje aj štátnu pomoc.

33. V prejednávanej veci by však ani toto riešenie nemalo pre vnútroštátneho sudcu význam. Dôvodom je skutočnosť, ako správne uvádza Komisia, že vnútroštátny súd nemôže neuplatniť vnútroštátnu právnu úpravu, prípadne vyhlásenú za odporujúcu smernici, aby uložil opravu odpočítanej dane. To by totiž nevyhnutne znamenalo, že by pánovi Heiserovi bola uložená povinnosť zaplatiť vyššiu daň ako je tá, ktorá vyplýva z uplatnenia už citovanej vnútroštátnej právnej úpravy. Ako viackrát zdôraznil Súdny dvor, „podľa článku [249] Zmluvy kogentná povaha smernice, na ktorej sa zakladá možnosť jej uplatnenia pred vnútroštátnym súdom, existuje len vo vzťahu k ‚členskému štátu, ktorému je určená'. Z toho vyplýva, že smernica nemôže sama osebe zakladať povinnosti jednotlivca a že

3 — Rozsudky z 20. marca 1986, Tissier, 35/85, Zb. s. 1207, bod 9; z 27. marca 1990, Bagli Pennacchiotti, C-315/88, Zb. s. I-1323, bod 10, a z 18. novembra 1999, Teckal, C-107/98, Zb. s. I-8121, bod 39.

4 — Výklad, na ktorom budem okrem iného preverovať pochybnosti vyjadrené v mojich návrhoch týkajúcich sa vecí Gemeente Leusden a Holin Groep (rozsudok z 29. apríla 2004, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337).

ustanovenie smernice ako také preto nemožno proti nemu uplatniť"[5]. Rakúske orgány preto nemôžu voči pánovi Heiserovi, ktorý uplatňuje určité právo, ktoré mu je osobitne priznané vnútroštátnym ustanovením, namietnuť nesúlad tohto ustanovenia s článkom 20.[6]

34. V oboch prípadoch by teda riešenie navrhnutej otázky nebolo pre vnútroštátneho sudcu užitočné.

35. Obmedzím sa preto na preskúmanie otázky položenej vnútroštátnym súdom, čiže na to, či výnimka z povinnosti opravy, ktorá je priznaná rakúskemu odvetviu lekárstva, môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 87 ES.

Analýza otázky

36. Rakúsko a pán Heiser na jednej strane a Komisia na strane druhej odpovedajú na túto otázku úplne odlišne a svoje odpovede odôvodňujú tvrdeniami, ktorými sa, ak to bude potrebné, budem zaoberať neskôr. Zatiaľ čo Komisia sa domnieva, že sporné ustanovenie predstavuje štátnu pomoc, ostatní dvaja účastníci konania tvrdia opak.

37. Pokiaľ ide o mňa, musím pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je na posúdenie, či verejné opatrenie predstavuje štátnu pomoc, potrebné zistiť, či sú splnené štyri kumulatívne podmienky: i) opatrenie musí priznávať selektívnu výhodu niektorým podnikom alebo výrobe určitých druhov tovaru; ii) výhoda musí byť poskytnutá priamo alebo nepriamo zo štátnych prostriedkov; iii) opatrenie musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže, a iv) musí byť spôsobilé ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi.[7]

38. Prejdem teda k analýze týchto podmienok s poukazom na skutkový stav

5 — Rozsudok z 26. februára 1986, Marshall, 152/84, Zb. s. 723, bod 48. Pozri nedávno vyhlásený rozsudok zo 14. septembra 2000, Collino a Chiappero, C-343/98, Zb. s. I-6659, bod 20, a uznesenie z 24. októbra 2002, RAS, C-233/01, Zb. s. I-9411, bod 22.

6 — Pozri predovšetkým už citované uznesenie RAS, ktoré sa týkalo možnosti vnútroštátneho súdu neuplatniť vnútroštátnu právnu normu, keďže nebola v súlade so smernicou 73/239/EHS v oblasti priameho poistenia s výnimkou životného poistenia, na účel uložiť poistencovi povinnosť zaplatiť vyššie poistné ako je poistné, ktoré vyplýva z uplatnenia uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy. V tejto otázke Súdny dvor uzavrel, že „výklad [smernice], požadovaný vnútroštátnym súdom..., nemôže v žiadnom prípade umožniť, aby pánovi Lo Bue bola uložená povinnosť zaplatiť doplnkové poistné, ktoré nie je založené na vnútroštátnom práve, ktorá sa uplatní v danom prípade vo veci samej..." (bod 21).

7 — Pozri napríklad rozsudok z 24. júla 2003, Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Zb. s. I-7747, bod 74.

v prejednávanej veci, pričom však predbežne pripomínam, že otázka prípadnej existencie štátnej pomoci vzniká v tomto prípade iba v rozsahu, v akom sa týka hospodárskej činnosti, teda „činnosti, ktorá spočíva v poskytovaní tovarov alebo služieb na určitom trhu". [8] Ako je totiž známe, opatrenie môže predstavovať štátnu pomoc jedine vtedy, ak predstavuje výhodu pre „podnik", pojem, ktorý na účely uplatnenia ustanovení Zmluvy v oblasti hospodárskej súťaže podľa ustálenej judikatúry zahŕňa „každú entitu, ktorá vykonáva *hospodársku činnosť*, bez ohľadu na jej právne postavenie a spôsob financovania". [9]

39. Je pravda, že nie je vôbec isté, že v odvetví lekárskej starostlivosti je táto podmienka vždy a nevyhnutne splnená. Pripomínam totiž, že podľa smerovania judikatúry Súdneho dvora v oblasti sociálneho poistenia za podnik nemožno považovať organizácie, ktoré plnia úlohu „výlučne sociálnej povahy", bez akéhokoľvek cieľa dosiahnuť zisk. [10] To však nie je prípad v prejednávanej veci. Ide tu naopak o situáciu podobnú tej, ktorá bola preskúmaná v rozsudku Pavlov a i., týkajúcom sa odborných lekárov v Holandsku. V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že títo lekári predstavujú podniky v zmysle Zmluvy od okamihu, keď „ako nezávislé hospodárske subjekty poskytujú na trhu služby, konkrétne odborné lekárske služby,... prijímajú od svojich pacientov odmenu za poskytnuté služby a nesú finančné riziká spojené s výkonom svojej činnosti". [11]

40. Po objasnení tohto bodu prejdem k preskúmaniu vyššie uvedených podmienok.

41. i) Pokiaľ ide o prvú podmienku predovšetkým zdôrazňujem, že predmetné ustanovenie nepochybne prináša výhodu rakúskemu odvetviu lekárstva. Subjekty činné v tomto odvetví totiž nemuseli niesť finančné bremeno, ktoré by im vzniklo pri neexistencii výnimky z povinnosti opravy v dôsledku prechodu z režimu zdaňovania na režim oslobodenia od DPH. Sporné opatrenie teda zmiernilo ich daňové zaťaženie.

8 — Rozsudok z 12. septembra 2000, Pavlov a i., C-180/98 až C-184/98, Zb. s. I-6451, bod 75. Pozri tiež rozsudky zo 16. júna 1987, Komisia/Taliansko, 118/85, Zb. s. 2599, bod 7; z 18. júna 1998, Komisia/Taliansko, C-35/96, Zb. s. I-3851, bod 36; z 25. októbra 2001, Ambulanz Glöckner, C-475/99, Zb. s. I-8089, bod 19; z 19. februára 2002, Wouters a i., C-309/99, Zb. s. I-1577, bod 47, a z 22. januára 2002, CISAL, C-218/00, Zb. s. I-691, bod 23.

9 — Rozsudky z 23. apríla 1991, Höfner a Elser, C-41/90, Zb. s. I-1979, bod 21; zo 6. novembra 1995, Fédération française des sociétés d'assurance a i., C-244/94, Zb. s. I-4013, bod 14; z 11. decembra 1997, Job Centre, C-55/96, Zb. s. I-7119, bod 21; Pavlov a i., už citovaný, bod 74; Wouters a i., už citovaný, bod 46, a zo 16. marca 2004, AOK-Bundesverband a i., C-264/01, C-306/01, C-354/01 a C-355/01, Zb. s. I-2493, bod 46. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

10 — Pozri predovšetkým rozsudky zo 17. februára 1993, Poucet a Pistre, C-159/91 a C-160/91, Zb. s. I-637, body 15 a 18; CISAL, už citovaný, bod 45, a rozsudok Súdu prvého stupňa zo 4. marca 2003, FENIN/Komisia, T-319/99, Zb. s. II-357, body 38 až 39, a rozsudok AOK, už citovaný, body 47 až 51.

11 — Rozsudok Pavlov a i., už citovaný, bod 76.

42. Okrem toho ide o selektívnu výhodu, keďže sa uplatňuje na jediné odvetvie činnosti (odvetvia lekárstva) a dostáva jej „príjemcov do výhodnejšej finančnej situácie, ako je situácia ostatných daňových poplatníkov". [12]

43. V tomto ohľade je vhodné pripomenúť, že okolnosť, že verejné opatrenie prináša výhodu celému hospodárskemu odvetviu, nepostačuje na to, na rozdiel od tvrdenia rakúskej vlády, aby nebol splnený selektívny charakter tohto opatrenia, a teda aby toto opatrenie nebolo posúdené ako štátna pomoc. Ako totiž vyplýva zo samotného znenia článku 87 ods. 1 ES, aj verejné opatrenia, ktoré sa týkajú „výroby určitých druhov tovaru", teda osobitného odvetvia činnosti, môžu patriť do pôsobnosti tohto článku. [13] To je osobitne prípad opatrení určených na „čiastočné oslobodenie podnikov určitého [odvetvia činnosti] od finančných bremien, vyplývajúcich z obvyklého uplatnenia všeobecného systému" [14], čo je definícia, ktorá sa hodí na prejednávanú vec. Sporná vnútroštátna právna úprava totiž podriaďuje odvetvie lekárstva pod derogačný režim, ktorý je pre platiteľa dane výhodnejší ako zvyčajné pravidlá v oblasti DPH, ktoré sa uplatňujú na ostatné odvetvia.

44. Nezdá sa mi, že by k inému záveru mohol viesť názor rakúskej vlády, podľa ktorej namietané opatrenie, hoci zavádzajúce nerovnosť daňového zaobchádzania medzi rôznymi odvetviami činnosti, nie je zamerané na vytvorenie výhody v prospech odvetvia lekárstva vzhľadom na cieľ, ktorý sleduje. Uvedené opatrenie podľa nej totiž sleduje cieľ všeobecného záujmu a uľahčuje poskytovanie lekárskej starostlivosti, teda „služieb všeobecného hospodárskeho záujmu" v zmysle článku 86 ods. 2 ES. Konkrétnejšie, vysvetľuje táto vláda, toto opatrenie bolo prijaté s jediným zámerom vyhnúť sa tomu, aby inštitúcie sociálneho zabezpečenia znášali dodatočné bremená v súvislosti s prechodom odvetvia lekárstva z režimu plnení podliehajúcich DPH na režim oslobodenia od tejto dane. Pri uplatnení dohôd uzavretých medzi radou rakúskej lekárskej komory a orgánmi sociálneho zabezpečenia by totiž tieto orgány mali lekárom vyplatiť príslušnú náhradu za dodatočné výdavky spojené so zmenou daňového režimu. Rakúsky zákonodarca sa teda rozhodol nezaťažiť organizácie sociálneho zabezpečenia týmto bremenom a stanovil, pokiaľ ide o DPH odpočítanú pred prechodom na systém oslobodenia od tejto dane, výnimku z povinnosti opravy odpočítanej dane a pokiaľ ide o DPH, ktorú po tomto prechode nemožno odpočítať, vyplatenie priamych náhrad (pozri bod 13 vyššie).

45. V tomto ohľade však pripomínam, že povaha cieľov štátneho opatrenia neposta-

12 — Rozsudok z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, Zb. s. I-877, bod 14.

13 — Rozsudky zo 14. októbra 1987, Nemecko/Komisia, 248/84, Zb. s. 4013, bod 18, a zo 17. júna 1999, Belgicko/Komisia, C-75/97, Zb. s. I-3671, bod 33.

14 — Rozsudok Belgicko/Komisia, už citovaný, bod 33.

čuje na to, aby toto opatrenie nebolo *ipso facto* posúdené ako štátna pomoc. V opačnom prípade by stačilo, aby sa členský štát, s cieľom vyhnúť sa uplatneniu pravidiel Zmluvy týkajúcich sa štátnej pomoci, odvolal na zákonnosť účelu verejného zásahu. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž článok 87 ES „nerozlišuje štátne zásahy podľa príčin alebo cieľov, ale definuje tieto zásahy na základe ich účinkov“ [15], teda podľa ich možného účinku narušenia hospodárskej súťaže. Okolnosť, že predmetné opatrenie zodpovedá cieľom všeobecného záujmu teda nepostačuje na to, aby nebolo posúdené ako štátna pomoc. [16]

46. Nezdá sa mi tiež relevantné odvolanie sa rakúskej vlády na článok 86 ods. 2. Na základe tohto ustanovenia Zmluvy Súdny dvor vyňal z posúdenia štátnej pomoci zásahy štátu, pokiaľ predstavujú len „protihodnotu za služby vykonané podnikmi — príjemcami pomoci pri plnení povinností vyplývajúcich zo služby vo verejnom záujme, a teda pokiaľ tieto podniky v skutočnosti nepožívajú finančnú výhodu“ [17]. Zdá sa mi zrejmé, že na všeobecné opatrenie, akým je opatrenie v prejednávanej veci, ktoré sa uplatňuje na všetky služby medicínskej a paramedicínskej starostlivosti nezávisle od druhu poskytnutej služby a druhu vynaložených výdavkov, sa nemôže vzťahovať táto výnimka.

47. Ako bolo upresnené, je tiež pravda, že nie všetky rozdiely v zaobchádzaní s podnikmi alebo odvetviami činnosti predstavujú výhodu v zmysle článku 87 ES [18]. Podľa ustálenej judikatúry Spoločenstva totiž podmienku selektívnosti nespĺňa (a predstavuje takzvané „opatrenie vo všeobecnom záujme“) opatrenie, ktoré, hoci skutočne zvýhodňuje svojho príjemcu, je „odôvodnené *povahou alebo všeobecnou*

15 — Rozsudky z 26. septembra 1996, Francúzsko/Komisia, C-241/94, Zb. s. I-4551, bod 21; z 29. apríla 1999, Španielsko/Komisia, C-342/96, Zb. s. I-2459, bod 23; Belgicko/Komisia, už citovaný, bod 25; z 13. júna 2002, Holandsko/Komisia, C-382/99, Zb. s. I-5163, bod 16, a z 20. novembra 2003, Gemo, C-126/01, Zb. s. I-13769, bod 34.

16 — Pozri predovšetkým rozsudok z 24. februára 1987, Deufil/Komisia, 310/85, Zb. s. 901, bod 8.

17 — Rozsudok Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, už citovaný, bod 87. Súdny dvor upresnil, že pre vyňatie takéhoto opatrenia týkajúceho sa náhrady z posúdenia štátnej pomoci musia byť splnené štyri podmienky: 1. podnik, ktorý je jej príjemcom, musí byť skutočne poverený plnením povinností vyplývajúcich zo služieb vo verejnom záujme a tieto povinnosti musia byť jasne určené; 2. parametre, na základe ktorých bude vypočítaná náhrada, musia byť vopred objektívne a jasne definované; 3. náhrada nesmie prevyšovať sumu, ktorá je nevyhnutná na úhradu všetkých alebo časti výdavkov, ktoré vznikli pri plnení povinností vyplývajúcich zo služieb vo verejnom záujme, vezmúc do úvahy príjmy s tým spojené, ako aj primeraný zisk; 4. pokiaľ nie je výber uskutočnený cestou verejného obstarávania, výška náhrady musí byť určená na základe analýzy výdavkov, ktoré by pre splnenie daných povinností verejnej služby vznikli bežnému, dobre spravovanému podniku (bod 95).

18 — Pozri napríklad rozsudky z 9. decembra 1997, Tiercé Ladbroke/Komisia, C-353/95 P, Zb. s. I-7007, bod 33, a z 22. novembra 2001, Ferring, C-53/00, Zb. s. I-9067, bod 17.

štruktúrou systému, v ktorom sa nachádza“ [19]. Do tejto kategórie môžu okrem iného patriť odlišnosti v daňovej oblasti za podmienky, že vyplývajú z potrieb týkajúcich sa logiky daňového systému [20] a nie jednoducho zo všeobecných účelov a cieľov, ktoré štát sledoval prijatím predmetného opatrenia. [21]

48. Nezdá sa mi však, že by tieto podmienky boli v prejednávanej veci splnené. Sporné opatrenie je totiž odôvodnené úvahami, ktoré len ťažko možno spájať s dôvodmi týkajúcimi sa daňového systému. Ako potvrdzujú vysvetlenia samotnej rakúskej vlády, ide o opatrenie, ktoré smeruje jedine k uľahčeniu podmienok prechodu z jedného daňového na iný režim tým, že prenáša na štát niektoré „výdavky“ tejto zmeny právnej úpravy. Toto opatrenie bolo prijaté bez toho, aby táto vláda aspoň upresnila, v akej miere môže byť výnimka z povinnosti opravy odôvodnená povahou alebo štruktúrou režimu DPH.

49. Nakoniec sa domnievam, že je potrebné odmietnuť aj tvrdenie pána Heisera, podľa ktorého vnútroštátne ustanovenie nepredstavuje výhodu, keďže sa obmedzuje na kompenzáciu znevýhodnenia rakúskych lekárov vyplývajúceho zo zdaňovania ich plnení oproti ich kolegom z iných členských štátov, ktorých plnenia boli oslobodené od platenia DPH. Lekárske povolania podľa neho teda neboli zvýhodnené, ale znevýhodnené a predmetné opatrenie iba obnovilo spravodlivé podmienky hospodárskej súťaže medzi rakúskymi subjektami a subjektami z iných členských štátov.

50. Myslím, že bez toho, aby bolo potrebné preskúmať, či zdanenie DPH skutočne znevýhodňovalo rakúskych lekárov, stačí odvolať sa na ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej „skutočnosť, že sa členský štát snaží prostredníctvom jednostranných opatrení priblížiť existujúce podmienky hospodárskej súťaže v určitom hospodárskom odvetví podmienkam, ktoré existujú v iných členských štátoch, nemôže zbaviť tieto opatrenia charakteru pomoci“ [22]. Inými slovami, na rozdiel od toho, čo navrhoval pán Heiser,

19 — Rozsudok z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 42. Kurzívou zvýraznil generálny advokát. V tomto zmysle pozri tiež rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, 173/73, Zb. s. 709, bod 33; Tiercé Ladbroke/Komisia, už citovaný, bod 35; Belgicko/Komisia, už citovaný, bod 33; z 26. septembra 2002, Španielsko/Komisia, C-351/98, Zb. s. I-8031, bod 42, a z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 60.

20 — Pozri predovšetkým už citovaný rozsudok GIL Insurance a i., v ktorom Súdny dvor považoval „za odôvodnené povahou národného systému zdaňovania poisťovní“ opatrenie, ktorého cieľom bolo „bojovať proti správaniam zameraným na nadobudnutie zisku z rozdielu medzi sadzbou [dane z poistného] a sadzbou DPH, manipulujúc s cenami za nájom alebo za predaj elektrospotrebičov a príslušných poistení“ (bod 74).

21 — Pozri napríklad už citovaný rozsudok Španielsko/Komisia, v ktorom Súdny dvor zamietol tvrdenia španielskej vlády, podľa ktorých opatrenie zamerané na uľahčenie nahradenia priemyselných vozidiel nie je posudzované ako štátna pomoc, keďže sleduje ciele ochrany životného prostredia a cestnej bezpečnosti.

22 — Rozsudok z 19. mája 1999, Taliansko/Komisia, C-6/97, Zb. s. I-2981, bod 21.

Rakúsko nemohlo odôvodniť opatrenie zavádzajúce výnimku tvrdením, že táto výhoda smeruje k napraveniu údajných deformácií hospodárskej súťaže existujúcich na spoločnom trhu s lekárskymi službami.

51. Súdny dvor v tomto ohľade tiež upresnil, že „na účely uplatnenia článku [87] Zmluvy nie je dôležité, či sa situácia prípadného príjemcu opatrenia zlepšila alebo zhoršila vo vzťahu k predošlej právnej situácii, alebo či sa naopak v rozhodnej dobe nezmenila“ [23], keďže situácia príjemcu sa musí porovnať so situáciou ostatných podnikov alebo odvetví v okamihu poskytnutia štátnej pomoci.

52. ii) Zdá sa mi tiež zrejmé, že predmetná výhoda bola financovaná zo štátnych prostriedkov. Ako totiž vyplýva z ustálenej judikatúry, pojem štátnej pomoci „zahŕňa nielen pozitívne plnenia ako sú subvencie, ale aj zásahy znižujúce rôznymi formami náklady, ktoré obyčajne zaťažujú rozpočet podniku a ktoré bez toho, aby boli subvenciami vo vlastnom slova zmysle, majú rovnakú povahu a zhodné účinky“. [24] Takým je osobitne prípad opatrení, ktoré, hoci nejde o vyplatenie štátnych prostriedkov, poskytujú určitým podnikateľom daňovú výhodu, keďže majú za následok stratu príjmov, ktoré by štát inak získal.

53. V prejednávanej veci stačí zdôrazniť, že uplatnením výnimky z povinnosti opravy sa rakúske orgány prakticky vzdali vyberania daňových príjmov, ktoré by museli vyplynúť z opravy vo forme čiastočných vrátení odpočítanej dane. Toto opatrenie teda spôsobilo dodatočné zaťaženie pre štát. Predmetná daňová výhoda preto bola poskytnutá zo štátnych prostriedkov.

54. iii) Pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa možného narušenia hospodárskej súťaže, zdá sa mi, že v prejednávanej veci nemožno mať žiadne pochybnosti. Podľa ustálenej judikatúry totiž pomoc, ktorá je rovnako ako pomoc podľa článku XIV ods. 3 zákona č. 21/1995 „zameraná na oslobodenie podniku od nákladov, ktoré musí obvykle znášať pri bežnom riadení alebo obvyklej činnosti, v zásade narúša podmienky hospodárskej súťaže“. [25]

23 — Už citovaný rozsudok Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 41.

24 — Už citovaný rozsudok z 19. mája 1999, Taliansko/Komisia, bod 15.

25 — Rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, Zb. s. I-6857, bod 30, a tam citovaná judikatúra.

55. Nezdá sa mi tiež, že by tvrdenia uvedené pánom Heiserom, ktoré sa týkajú organizácie rakúskeho odvetvia lekárstva, mohli tento záver spochybniť. Podľa neho, aj keby sa predpokladalo, že dané opatrenie môže predstavovať výhodu pre rakúskych lekárov, táto výhoda nemôže narušiť hospodársku súťaž, keďže výber lekára pacientom nie je ovplyvnený cenou poskytnutých služieb. Naopak, tento výber je podľa neho rozhodujúcim spôsobom podmienený skutočnosťou, či ide o zmluvného lekára alebo nie, keďže v tomto druhom prípade musí pacient zaplatiť z vlastných prostriedkov viac ako 50 % ceny liečebnej starostlivosti. Pri neexistencii hospodárskej súťaže založenej na cene nemá sporné opatrenie žiaden vplyv na konkurenčné postavenie svojich príjemcov.

56. Z údajov obsiahnutých v spise však vyplýva, že v prípade služieb poskytnutých lekárom, či už zmluvným alebo nezmluvným, nebude pacientovi nikdy nahradená celá suma zaplatená za lekársku starostlivosť. Konajúci lekár má teda „manévrovací priestor" pokiaľ ide o časť tejto sumy, ktorá sa nenahrádza. Opatrenie, ktoré pozitívne ovplyvňuje „výrobné náklady" služieb lekárskej starostlivosti (tým, že umožňuje napríklad odpočítania týkajúce sa prístrojov a zariadení), môže vplývať na ich cenu a môže mať teda za následok narušenie hospodárskej súťaže.

57. iv) Nakoniec, pokiaľ ide o dopad predmetného opatrenia na obchod medzi členskými štátmi, predovšetkým pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry „relatívne nevýznamná pomoc alebo relatívne malá veľkosť podniku, ktorý je príjemcom pomoci, vopred nevylučujú prípadný vplyv na obchod medzi členskými štátmi". [26] Z toho na jednej strane vyplýva, že neexistuje hranica alebo percento, do výšky ktorých možno považovať obchod medzi členskými štátmi za neovplyvnený. [27] Na druhej strane, pomoc môže byť spôsobilá ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi, aj keď je príjemca pomoci aktívny len na miestnej alebo regionálnej úrovni a nezúčastňuje sa na cezhraničnom obchode. Na základe pomoci totiž činnosť vykonávaná uvedeným príjemcom môže zostať nezmenená alebo narásť, v dôsledku čoho sa znížia možnosti podnikov so sídlom v iných členských štátoch preniknúť na trh dotknutého členského štátu. [28] Z judikatúry Spoločenstva nakoniec vyplýva, že na to, aby určité opatrenie mohlo byť posúdené ako štátna pomoc, stačí, aby toto opatrenie bolo spôsobilé poškodiť obchod medzi členskými štátmi bez toho, aby bolo potrebné dokázať jeho skutočný dopad. [29]

26 — Rozsudky z 21. marca 1990, Belgicko/Komisia, C-142/87, Zb. s. I-959, bod 43; zo 14. septembra 1994, Španielsko/Komisia, C-278/92, C-279/92 a C-280/92, Zb. s. I-4103, bod 42, a Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, už citovaný, bod 81.

27 — Pozri napríklad už citovaný rozsudok Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, bod 81.

28 — Pozri napríklad už citovaný rozsudok Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, body 78 a 82.

29 — Rozsudky Súdu prvého stupňa z 15. júna 2000, Alzetta a i., 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, Zb. s. II-2319, body 76 až 80, a zo 6. marca 2002, Diputación Foral de Álava a i., T-127/99, T-129/99 a T-148/99, Zb. s. II-1275, body 76 až 78.

58. V prípade prejednávaného opatrenia nemožno podľa môjho názoru vylúčiť, že aj keď sa toto opatrenie týka poskytovania služieb, ktoré majú prevažne miestny alebo regionálny charakter, je spôsobilé do istej miery ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Ako totiž zdôrazňuje Komisia (a ako je napokon preukázané rozsiahlou judikatúrou v tejto oblasti), sporné opatrenie sa týka trhu, a síce trhu s poskytovaním služieb lekárskej starostlivosti, ktorý je vystavený hospodárskej súťaži a vyznačuje sa neustále rastúcim cezhraničným obchodom. Na základe toho opatrenie, ktoré, ako som uviedol vyššie, znižuje „výrobné náklady", môže urobiť služby lekárskej starostlivosti poskytované v Rakúsku konkurencieschopnejšie, a teda odradiť alebo obmedziť ponuku služieb zo strany subjektov činných v ostatných členských štátoch.

59. S prihliadnutím na vyššie uvedené úvahy sa teda domnievam, že sporná vnútroštátna právna úprava predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 ES, a teda že Rakúsko bolo povinné dodržať procesné povinnosti vyplývajúce z článku 88 ES, teda povinnosť oznámiť toto opatrenie a nepristúpiť k jeho vykonaniu, pokiaľ o ňom Komisia nerozhodla s konečnou platnosťou.

V — Návrh

60. Navrhujem preto Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnu otázku položenú Verwaltungsgerichtshof odpovedal takto:

„Opatrenie, akým je článok XIV ods. 3 federálneho zákona č. 21/1995 v znení zákona č. 756/1996, ktoré oslobodzuje subjekty z odvetvia lekárstva od povinnosti opravy odpočítanej dane, inak stanovenej vnútroštátnym právom, v prípade prechodu z režimu zdaňovania DPH na režim oslobodenia od DPH, je štátnou pomocou v zmysle článku 87 ods. 1 ES."