SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA ANTONIA TIZZANA, predstavljeni 28. oktobra 2004[1]

I – Uvod

1. Predmet te zadeve je vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je na Sodišče na podlagi člena 234 ES naslovilo Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče) in ki se nanaša na razlago člena 87 ES.

2. Predložitveno sodišče v bistvu prosi Sodišče, naj pojasni, ali predstavlja nacionalna ureditev, ki predvideva za zdravstveno oskrbo prehod od obveznosti plačila davka na dodano vrednost (DDV) k oprostitvi in ki kot posledico tega prehoda ne nalaga popravka odbitkov, kot ga predpisuje člen 20 Šeste direktive o DDV[2] (v nadaljevanju: direktiva), državno pomoč v smislu člena 87 ES.

1 — Jezik izvirnika: italijanščina.

2 — Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

II – Pravni okvir

Ureditev Skupnosti

3. Za obravnavano zadevo je pomemben predvsem člen 87(1) ES, ki, kot je znano, določa, da je, razen če Pogodba ne določa drugače, vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva s skupnim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.

4. Člen 88(3) nadalje določa, da mora biti Komisija pravočasno obveščena o vseh načrtih za dodelitev ali spremembo pomoči in da države članice ne smejo izvajati predlaganih ukrepov, dokler Komisija ne sprejme ustrezne odločitve.

5. Poleg teh določb velja opozoriti še na člen 86(2) ES, ki določa:

„Podjetja, pooblaščena za opravljanje storitev splošnega gospodarskega pomena, oziroma podjetja, ki imajo značaj dohodkovnega monopola, ravnajo po pravilih iz te pogodbe, zlasti po pravilih o konkurenci, kolikor uporaba takšnih pravil pravno ali dejansko ne ovira izvajanja posebnih nalog, ki so jim dodeljene. Razvoj trgovine ne sme biti prizadet v takšnem obsegu, ki bi bil v nasprotju z interesi Skupnosti".

6. Za obravnavano zadevo so poleg tega pomembne tudi nekatere določbe Šeste direktive o DDV.

7. Člen 13(A)(1)(c) te direktive določa oprostitev plačila davka za zdravniške storitve, in sicer:

„A. Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

c) zdravstveno oskrbo pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;

[...]".

8. Ta oprostitev se v Avstriji uporablja od 1. januarja 1997. Določbe dela IX Priloge XV akta o pogojih pristopa te države k Evropski uniji v tem smislu predvidevajo, da:

„a) Ne glede na člena 12 in 13(A)(1):

Republika Avstrija lahko do 31. decembra 1996 še naprej uporablja:

— za 10 odstotkov nižjo stopnjo davka na dodano vrednost za bolnišnične dejavnosti na področju javnega zdravstva in socialnega varstva in za prevoz bolnikov in poškodovancev s posebej za to opremljeni vozili, ki jih izvajajo pooblaščena telesa;

— 20-odstotno standardno stopnjo davka na dodano vrednost za zdravstvene storitve zdravnikov na področju javnega zdravstva in socialnega varstva;

— oprostitev s povračilom davka, plačanega na predhodni stopnji, za storitve, ki jih opravljajo ustanove s področja socialne varnosti in socialnega varstva.

[...]".

9. Člen 17 direktive obravnava nastanek in obseg pravice do odbitka in določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]".

10. Popravek odbitkov ureja člen 20 direktive, ki se glasi:

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

a) če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;

b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen; odbitek pa se ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 5(6). Vendar pa lahko države članice zahtevajo popravek v primerih, ko transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine.

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 10 let".

Nacionalna ureditev

11. V skladu s členom 6(1)(19) Umsatzsteuergesetz 1994 (avstrijski zakon o prometnem davku, v nadaljevanju UStG) je v Avstriji promet od opravljanja poklicne zdravstvene dejavnosti oproščen DDV. V skladu s členom 29(5)UStG in ob izvajanju Priloge XV akta o pogojih pristopa Avstrije k EU, pa velja ta oprostitev zgolj za transakcije, izvršene po 31. decembru 1996. Od zdravstvenih storitev, opravljenih pred tem datumom, se je torej DDV obračunaval po splošni davčni stopnji.

2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

12. Popravek odbitkov predvideva člen 12(10) in (11) UStG, ki določa:

Z odstopanjem od prejšnjega pododstavka lahko države članice za popravek upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

„10. Če se v zvezi s predmetom, ki ga podjetnik v svojem podjetju uporablja ali

koristi kot osnovna sredstva, v štirih koledarskih letih, ki sledijo letu prve uporabe, spremenijo okoliščine, ki so bile za odbitek vstopnega davka merodajne v koledarskem letu prve uporabe (odstavek 3), je treba za vsako leto, na katerega se sprememba nanaša, izvesti kompenzacijo na podlagi popravka odbitka.

To se smiselno uporablja za vstopni davek od naknadnih nabavnih ali proizvodnih stroškov, kapitaliziranih stroškov ali v zvezi z nepremičninami tudi od stroškov večjih popravil, pri čemer prične časovno obdobje za popravek teči od začetka koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem so bile storitve, na katere se ti stroški in izdatki nanašajo, prvič uporabljene v povezavi z osnovnimi sredstvi.

Pri nepremičninah v smislu člena 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 (zakon o davku od prometa z nepremičninami) (vključno s kapitaliziranimi stroški in stroški večjih popravil) se časovno obdobje štirih koledarskih let nadomesti s časovnim obdobjem devetih koledarskih let.

[...]

11. Če se v zvezi s predmetom, ki ga je podjetnik proizvedel ali nabavil za potrebe svojega podjetja ali v zvezi z drugimi storitvami, ki so bile opravljene za podjetje, spremenijo okoliščine, ki so bile pomembne za odbitek (odstavek 3), je treba, kolikor se ne uporabi odstavek 10, izvesti popravek odbitka za davčno obdobje, v katerem so nastale spremembe".

13. Člen XIV(3) zveznega zakona BGBl. 21/1995, kot je bil spremenjen z zveznim zakonom BGBl. 756/1996 (v nadaljevanju: zvezni zakon BGBl. 21/1995):

„Popravek odbitka vstopnega davka se v skladu s členom 12(10) in 12(11) UStG 1994, ki bi bil sicer izveden zaradi uporabe člena 6(1)(17) in 6(1)(18), in sicer prvič po 31. decembru 1996, ne izvede, z izjemo storitev, ki se nanašajo na zavode za oskrbo bolnikov, domove za ostarele, zavode za slepe, in točk 19–22 UStG 1944 [...]".

14. Nazadnje je treba povedati še, da Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (BGB1 746/1996; avstrijski zakon o državnih

pomočeh na področju zdravstva in sociale) določa sistem subvencij, namenjenih kompenzaciji DDV, ki so ga zdravniki že plačali in ki ga ne morejo odbiti zaradi prehoda v režim oprostitve davka.

III – Dejansko stanje in postopek

15. W. Heiser, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je zdravnik, specialist dentalne, oralne in maksilofacialne kirurgije.

16. V svoji napovedi DDV za leto 1997 je tožeča stranka uveljavljala razbremenitev v znesku okrog 3,5 milijona ATS. Pri tem se je sklicevala na dejstvo, da so po avstrijski zakonodaji dolgotrajne zdravniške oskrbe (za kakršne gre v primeru ortodontske oskrbe), ki so se sicer začele pred 1. januarjem 1997, a so bile zaključene po 31. decembru 1996 – se pravi, po prehodu od obveznosti k oprostitvi plačila DDV – oproščene davka. Ker je za ortodontske oskrbe plačal DDV od predplačil, prejetih pred letom 1997, ki pa ob prehodu k oprostitvi davka še niso bile zaključene, je W. Heiser menil, da lahko v zvezi s temi storitvami retroaktivno uporabi ta režim.

17. Izhajajoč iz predpostavke, da se storitve v primeru dolgotrajne ortodontske oskrbe opravljajo približno leto dni, je Finanzamt (davčni urad) pri izdaji odločbe o odmeri davka za leto 1997 z dne 4. oktobra 1999 razbremenitev DDV priznal zgolj za tiste oskrbe, ki so se začele leta 1996. Uveljavljeno razbremenitev je torej upošteval le v znesku 1.460.000 ATS, pri čemer gre za precej nižji znesek od tistega, ki ga je uveljavljal W. Heiser.

18. Zoper to odločbo je tožeča stranka pri Finanzlandesdirektion für Tirol, ki je pristojen pritožbeni organ, vložila pritožbo. Ta je z dopisom z dne 1. marca 2002 davčnemu uradu naložil, naj ugotovi, v kakšnem obsegu se izvede popravek odbitkov po členu 12(10) UStG na dan 1. januarja 1997, glede na prehod od obveznosti k oprostitvi plačila davka.

19. Zaradi ugotovitev davčnega urada je Finanzlandesdirektion für Tirol 19. septembra 2002 zavrnil pritožbo proti davčni odločbi in slednjo celo spremenil v škodo tožeče stranke, saj je upošteval popravke odbitkov na dan 1. januarja 1997, ki jih je W. Heiser izvedel med letoma 1993 in 1996 v

zvezi z naložbami v nepremičnine in premičnine. Skupni znesek popravkov naj bi znašal 254.506,09 ATS (18.495,69 EUR).

20. W. Heiser je nato vložil pritožbo na Verwaltungsgerichtshof, s katero je izpodbijal popravek odbitkov, ki ga je izvedel pristojni organ. V utemeljitev je navedel, da člen XIV(3) BGBl. 21/1995 izrecno izključuje zdravnike iz obveznosti, da bi izvrševali popravek odbitkov od 1. januarja 1997 naprej.

21. Finanzlandesdirektion für Tirol je v svojem odgovoru nasprotno navedel, da pri obravnavi pritožbe niso bili podani razlogi, ki bi narekovali uporabo člena XIV(3) zveznega zakona BGB1 21/1995, saj bi šlo v tem primeru za Komisiji neprijavljeno in torej z njene strani neodobreno državno pomoč po členu 87 ES. V skladu s členom 88(3) ES pa avstrijski organi ne smejo izvrševati neprijavljenih pomoči. Poleg tega naj bi bila ta določba tudi v nasprotju s členom 20 Šeste direktive.

22. Verwaltungsgerichtshof je v dvomih glede razlage člena 87 ES direktive s sklepom z dne 31. marca 2003 prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali ureditev, kakršna je vsebovana v členu XIV(3) zveznega zakona BGBl 21/1995, kot je bil spremenjen z zveznim zakonom BGBl. 756/1996, na podlagi katere zdravniki po prehodu od opravljanja transakcij, obdavčenih z DDV, k opravljanju oproščenih transakcij v zvezi z blagom, ki je predmet nadaljnje uporabe v podjetju, ne izvedejo znižanja že odbitih zneskov vstopnega davka, kot ga predpisuje člen 20 Šeste direktive, predstavlja državno pomoč v smislu člena 87 ES (prej člen 92 Pogodbe)?“

23. Po uvedbi postopka so tožeča stranka, avstrijska vlada in Komisija Sodišču predložili svoja pisna stališča in jih predstavili tudi na obravnavi dne 30. septembra 2004.

IV – Pravna analiza

24. Pojasnjeno je bilo, da se zastavljeno vprašanje nanaša na člen 87(1) ES. Predložitveno sodišče namreč sprašuje, ali je treba izjemo, ki jo avstrijska zakonodaja

predvideva v korist poklicne zdravstvene dejavnosti, po kateri za tiste, ki jo opravljajo, ne velja obveznost popravka odbitkov, šteti kot državno pomoč.

27. Avstrijska vlada in W. Heiser pa nasprotno navajata, da načeli varstva zakonitih pričakovanj in pravne varnosti nasprotujeta temu, da bi bila že nastala pravica do odbitka DDV naknadno spremenjena na podlagi člena 20 zaradi prehoda od obveznosti k oprostitvi plačila DDV, se pravi zaradi dogodka, na katerega zavezanec nima vpliva. Avstrijska zakonodaja naj bi torej bila skladna s členom 20 Šeste direktive, razumljenim ob upoštevanju zgoraj navedenih splošnih načel ureditve Skupnosti.

Vprašanje skladnosti nacionalne zakonodaje s členom 20 Šeste direktive

25. Preden se posvetim obravnavi vprašanja, naj poudarim, da so vse stranke v postopku predstavile tudi svoja stališča glede skladnosti nacionalnega ukrepa s členom 20 Šeste direktive.

28. Sam bi želel najprej poudariti, da se vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je Sodišču predložil Verwaltungsgerichtshof, ne nanaša na razlago člena 20 Direktive.

26. Komisija izpodbija zlasti obstoj te skladnosti. Z jezikovno in teleološko razlago določb dokazuje, da člen 20, glede na spremembe na področju avstrijske ureditve DDV, nalaga popravek odbitkov. Čeprav bi po njenem mnenju lahko bil takšen popravek zahtevan le v zvezi z DDV, odbitem po pristopu Avstrije k Evropski uniji, to je po 1. januarju 1995. Pred tem datumom se namreč v Avstriji Šesta direktiva ni uporabljala. Vprašanje popravka odbitkov, izvedenega predhodno, bi moralo biti torej rešeno ob upoštevanju zgolj takrat veljavne avstrijske zakonodaje.

29. Kljub temu pa se zastavlja vprašanje, ali ni odgovor na to vprašanje vendarle potreben. Kot je namreč pojasnjeno v sodni praksi Skupnosti, „lahko Sodišče, da bi predložitvenemu sodišču lahko dalo ustrezen odgovor, upošteva tudi določbe prava Skupnosti, ki jih

nacionalno sodišče ni navedlo v svojem vprašanju“[3].

30. Treba je torej preveriti, ali bi razlaga te določbe Skupnosti pripomogla k odločitvi v postopku v glavni stvari.

31. Po mojem mnenju temu ni tako. Očitno je namreč, da tudi potrditev stališča, po katerem je nacionalna zakonodaja skladna s členom 20 Šeste direktive, ne bi imela nobenega vpliva na odločitev v postopku v glavni svari, saj bi vprašanje, ali je treba nacionalno ureditev v zvezi s popravki odbitkov šteti kot državno pomoč v smislu člena 87(1) ES, ostalo nerešeno. Takšna razlaga omenjene določbe Skupnosti torej nacionalnemu sodišču ne bi bila prav nič v pomoč pri odločitvi v postopku v glavni stvari.

32. Do drugačnega zaključka bi načeloma prišli, če bi sprejeli stališče Komisije, ki meni, da člen 20 nasprotuje nacionalni zakonodaji, saj ta ne predvideva popravka odbitkov v primeru uvedbe zakonskih sprememb[4]. Takšne zakonodaje, neskladne z ureditvijo Skupnosti, se torej načeloma ne bi smelo uporabiti, kar hkrati pomeni, da ne bi bilo treba preverjati, ali ukrep, ki ga predvideva, predstavlja državno pomoč.

33. Vendar pa se po tehtnejšem razmisleku izkaže, da bi bil v danem primeru tudi ta odgovor nekoristen za odločitev nacionalnega sodišča. In sicer zato, ker – kot pravilno ugotavlja Komisija – nacionalno sodišče ne bi moglo postopati tako, da ne bi uporabilo nacionalne zakonodaje zaradi njene neskladnosti z direktivo, in torej naložiti, naj se v obravnavanem primeru uporabi popravek odbitkov. Takšna rešitev bi namreč nujno privedla do tega, da bi morali W. Heiserju naložiti plačilo davka, ki bi bil precej višji od tistega, ki izhaja iz uporabe navedene nacionalne določbe. Ob tem pa velja spomniti, da je Sodišče že večkrat poudarilo, da „je po členu 249 Pogodbe zavezujoča narava direktive, na kateri temelji možnost njenega uveljavljanja pred nacionalnim sodiščem, podana le v razmerju do vsake članice, ‚na katero je naslovljena'. To pomeni, da Direktiva sama po sebi ne more nalagati obvez-

3 — Sodba z dne 20. marca 1986 v zadevi Tissier (35/85, Recueil, str. 1207, točka 9), sodba z dne 27. marca 1990 v zadevi Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Recueil, str. I-1323, točka 10), sodba z dne 18. novembra 1999 v zadevi Teckal (C-107/98, Recueil, str. I-8121, točka 39).

4 — Gre sicer za razlago, ki se mi ne zdi povsem prepričljiva. Svoje pomisleke glede tega sem izrazil tudi v sklepnih predlogih v združenih zadevah Gemente Leusden in Holin Groep (sodba z dne 29. aprila, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337).

nosti za posameznika in da se torej zoper njega na samo določbo Direktive ni mogoče sklicevati"[5]. Zato se zoper zahtevek W. Heiserja, ki uveljavlja pravico na podlagi nacionalne določbe, avstrijski organi ne bi mogli sklicevati na morebitno neskladnost te določbe s členom 20 Šeste direktive[6].

34. Odgovor na navedeno vprašanje torej v nobenem primeru ne bi bil koristen za nacionalnega sodnika.

35. Zato se bom omejil na proučitev vprašanja predložitvenega sodišča, in sicer, ali je treba izjemo glede obveznosti popravka, ki jo predvideva avstrijska zakonodaja v korist poklicnim zdravstvenim dejavnostim, šteti kot obliko državne pomoči v smislu člena 87 ES.

Preučitev vprašanja

36. Avstrija in W. Heiser na eni strani in Komisija na drugi so glede tega vprašanja zavzeli povsem nasprotna stališča z utemeljitvami, ki jih bom, kjer bo to potrebno, navedel v nadaljevanju. Komisija tako trdi, da predstavlja sporni ukrep obliko državne pomoči, medtem ko sta drugi dve stranki nasprotnega mnenja.

37. Sam bi želel najprej poudariti, da je treba – v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča – pri presojanju, ali je treba določen ukrep obravnavati kot državno pomoč, preizkusiti, ali so izpolnjeni štirje kumulativni pogoji: i) ukrep mora posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga omogočati selektivno prednost, ii) ukrep se mora izvajati neposredno ali posredno z uporabo državnih sredstev, iii) ukrep mora dejansko izkrivljati konkurenco ali groziti, da bi jo lahko izkrivljal, in iv) ukrep mora biti take vrste, da lahko prizadene trgovino med državami članicami[7].

38. V nadaljevanju bom torej preučil vsakega od navedenih pogojev glede na dejanski stan

5 — Sodba z dne 26. februarja 1986 v zadevi Marshall (152/84, Recueil, str. 732, točka 48). Glej še sodbo z dne 14. septembra 2000 v zadevi Collino in Chiappero (C-343/98, Recueil, str. I-6659, točka 20), in sklep z dne 24. oktobra 2002 v zadevi RAS (C-233/01, Recueil, str. I-9411, točka 22).

6 — Glej zlasti zgoraj navedeni sklep RAS, ki se je nanašal na vprašanje, ali lahko nacionalno sodišče ne uporabi nacionalne zakonodaje zaradi njene neskladnosti z ureditvijo Skupnosti na področju neposrednega zavarovanja razen življenjskega zavarovanja, z namenom, da bi zavarovancu naložilo plačilo višje premije od tiste, ki jo predvideva nacionalna zakonodaja. Sodišče je v tem primeru odločilo, da „razlaga [direktive], za katero prosi predložitveno sodišče v nobenem primeru ne more omogočiti, da bi gospodu Lo Bue naložili plačilo zavarovalne premije, ki ne bi temeljila na nacionalni zakonodaji, veljavni za primer, ki je predmet postopka v glavni stvari [...]" (točka 21).

7 — Glej na primer sodbo z dne 24. julija 2003 v zadevi Altmark Trans in Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, Recueil, str. I-7747, točka 74).

obravnavane zadeve, pri čemer vnaprej opozarjam, da je vprašanje, ali je sporni ukrep treba šteti kot državno pomoč, relevantno v tolikšni meri, kolikor se ta ukrep nanaša na neko gospodarsko dejavnost, to pa je „dejavnost, ki na določenem trgu ponuja blago ali storitve“[8]. Kot je namreč znano, lahko določen ukrep predstavlja državno pomoč le v primeru, če omogoča prednost „podjetju“, ta pojem pa v skladu s sodno prakso za namene uporabe določb Pogodbe s področja konkurence zajema „vse osebe, ki opravljajo *gospodarsko dejavnost*, ne glede na njihovo pravno obliko in njihov način financiranja“[9].

39. To poudarjam, ker ravno na področju zdravstvene oskrbe ta pogoj ni vedno in nujno podan. Spomnim naj namreč, da je Sodišče v zvezi z vprašanjem, ki se je nanašalo na socialna zavarovanja, zavzelo stališče, da se zavodi ali subjekti, ki opravljajo naloge „izključno socialnega značaja“ in brez kakršnega koli pridobitnega namena, ne bi smeli uvrščati med podjetja v tem smislu[10]. Kakor koli pa v danem primeru ne gre za tovrstne izjeme, pač pa je položaj bolj podoben tistemu, o katerem se je presojalo v zadevi Pavlov in drugi, kjer je šlo za dejavnost nizozemskih zdravnikov specialistov. Sodišče je v slednjem primeru zavzelo stališče, da gre za podjetja, za katera se uporabljajo določbe Pogodbe o konkurenci, saj ti zdravniki „kot samostojni gospodarski subjekti ponujajo storitve na trgu, in sicer na trgu storitev zdravnikov specialistov [...], pri čemer od svojih pacientov prejemajo plačilo za opravljene storitve in prevzemajo finančno odgovornost za tveganja, povezana z opravljanjem dejavnosti“[11].

40. Po tem uvodnem pojasnilu prehajam k ugotovitvam glede omenjenih pogojev.

41. i) Kar zadeva prvi pogoj, ugotavljam, da sporni ukrep nedvomno omogoča prednost avstrijskemu zdravstvenemu sektorju. Tiste, ki opravljajo dejavnost na tem področju, namreč razbremenjuje finančnega bremena, ki bi jim sicer – če izključitev obveznosti popravka odbitka zanje ne bi bila uvedena – nastalo ob prehodu od obveznosti plačila davka na dodano vrednost (DDV) k oprostitvi. Obravnavani ukrep je torej tem subjektom zagotovil manjše davčno breme.

8 — Sodba z dne 12. septembra 2000 v združenih zadevah Pavlov in drugi (od C-180/98 Recueil, str. I-6451, točka 75). Glej še sodbo z dne 16. junija 1987 v zadevi Komisija proti Italiji (118/85, Recueil, str. 2599, točka 7), sodbo z dne 18. junija 1998 v zadevi Komisija proti Italiji (C-35/96, Recueil, str. I-3851, točka 36), sodbo z dne 25. oktobra 2001 v zadevi Ambulanz Glöckner (C-475/99 Recueil, str. I-8089, točka 19), sodbo z dne 19. februarja 2002 v zadevi Wouters in drugi (C-309/99 Recueil, str. I-1577, točka 47), in sodbo z dne 22. januarja 2002 v zadevi CISAL (C-218/00, Recueil, str. I-691, točka 23).

9 — Sodbe z dne 23. aprila 1991 v zadevi Höfner in Elser (41/90, Recueil, str. I-1979, točka 21), z dne 16. novembra 1995 v zadevi Fédération française des sociétés d'assurance in drugi (C-244/94, Recueil, str. I-4013, točka 14), z dne 11. decembra 1997 v zadevi Job Centre (C-55/96, Recueil, str. I-7119, točka 21), sodba v zadevi Pavlov, navedena zgoraj, točka 74, sodba v zadevi Wouters, navedena zgoraj, točka 46, in sodba z dne 16. marca 2004 v združenih zadevah AOK in drugi (C-264/01, C-306/01, C-354/01 in C-355/01, Recueil, str. I-2493, točka 46).

10 — Glej zlasti sodbo z dne 17. februarja 1993 v združenih zadevah Moj poudarek. Poucet in Pistre (C-159/91 in C-160/91, Recueil, str. I-637, točki 15 in 18), sodbo z dne 4. marca 2003 v zadevi FENIN (T-319/99, Recueil, str. II-357, točki 38 in 39) in zgoraj navedeno sodbo AOK in drugi, točke od 47 do 51.

11 — Zgoraj navedena sodba, točka 76.

42. Poleg tega gre za selektiven ukrep, saj velja le za določen sektor dejavnosti (zdravstveni sektor) in postavlja „upravičence [...] v ugodnejši finančni položaj glede na druge zavezance“[12].

43. S tem v zvezi je treba spomniti, da dejstvo, da javni ukrep omogoča prednosti celotnemu gospodarskemu sektorju, samo po sebi ne zadošča za ugotovitev – ki jo zagovarja avstrijska vlada – da ne gre za ukrep selektivne narave in da ga torej ni treba šteti kot državno pomoč. Kot namreč izhaja iz besedila člena 87(1) ES se ta določba lahko uporabi tudi za javne ukrepe, ki se nanašajo na določeno proizvodnjo oziroma na določen sektor dejavnosti[13]. In še zlasti v primerih, ko gre za ukrepe, namenjene „delni oprostitvi podjetij nekega specifičnega sektorja (zlasti industrijskega) bremen, ki bi jim jih sicer nalagal splošni sistem“[14]. Ta opredelitev pa v celoti velja tudi za obravnavani primer. Sporna nacionalna zakonodaja je namreč za zdravstveni sektor predvidela izjemo in je za davčne zavezance, ki jih obravnava kot upravičence, ugodnejša v primerjavi z splošno ureditvijo na področju DDV, ki velja za druge zavezance oziroma druge sektorje.

44. Do drugačnega sklepa ne more pripeljati niti ugotovitev avstrijske vlade, da namen spornega ukrepa, čeprav uvaja določeno neenakopravnost pri davčni obravnavi med različnimi sektorji dejavnosti, ni zagotavljati prednosti zdravstvenemu sektorju. Ukrep naj bi namreč sledil cilju splošnega interesa, in sicer olajšati opravljanje storitev zdravstvene oskrbe, torej storitev „splošnega gospodarskega pomena“ v smislu člena 86(2) ES. Kot podrobneje pojasnjuje avstrijska vlada, je bil obravnavani ukrep sprejet zgolj z namenom, da bi preprečili dodatno obremenitev nosilcev zdravstvenega zavarovanja, do katere bi sicer prišlo ob prehodu od obveznosti plačila DDV k oprostitvi, ki je bil predviden za zdravstveni sektor. Nosilci zdravstvenega zavarovanja bi morali na podlagi pogodb, sklenjenih s svetom zdravniškega združenja, zdravnikom izplačati ustrezno kompenzacijo za dodatne stroške, povezane s spremembo davčne ureditve. Z namenom, da bi preprečil dodatno obremenitev nosilcev zdravstvenega zavarovanja, je avstrijski zakonodajalec v zvezi z DDV, odbitim pred prehodom na novo ureditev, ki za zdravnike predvideva oprostitev plačila davka, določil izključitev obveznosti popravka ter – kar zadeva DDV, ki ga po tem prehodu ni več mogoče odbiti – plačilo neposredne pomoči (glej zgoraj, točka 13).

45. S tem v zvezi pa velja poudariti predvsem, da narava namena, ki ga zasleduje

12 — Sodba z dne 15. marca 1994 v zadevi Banco Exterior de España (C-387/92, Recueil, str. I-877, točka 14)

13 — Sodba z dne 14. oktobra 1987 v zadevi Nemčija proti Komisiji (248/84, Recueil, str. 4013, točka 18) in sodba z dne 17. junija 1999 v zadevi Belgija proti Komisiji (C-75/97, Recueil, str. I-3671, točka 33).

14 — Zgoraj navedena sodba v zadevi Belgija proti Komisiji, točka 33.

državni ukrep, sama po sebi ne zadošča, da bi lahko tovrsten ukrep vnaprej izvzeli od opredelitve kot državna pomoč. Sicer bi se lahko vsaka država članica, ki bi se želela izogniti uporabi pravil, ki jih v zvezi z državnimi pomočmi nalaga Pogodba, sklicevala na namene javnega ukrepa. Po razlagi, uveljavljeni v ustaljeni sodni praksi Sodišča, člen 87 ES namreč „ne razlikuje ukrepov na podlagi njihovih razlogov ali ciljev, pač pa jih opredeljuje glede na njihov učinek“[15] oziroma glede na njihove potencialne posledice v smislu izkrivljanja konkurence. Okoliščina, da sporni ukrep sledi ciljem splošnega pomena torej sama po sebi ne zadošča, da bi zanj vnaprej izključili možnost, da spada v okvir pojma državne pomoči[16].

46. Prav tako menim, da ni relevantno sklicevanje avstrijske vlade na člen 86(2). Na podlagi te določbe Pogodbe je Sodišče odločilo, da se ne štejejo za državno pomoč tisti državni ukrepi, ki predstavljajo le „nadomestilo za storitve, ki jih opravljajo upravičena podjetja v zvezi z obveznostmi izvajanja javnih služb, pri čemer jim ta ukrep v resnici ne zagotavlja finančne prednosti“[17]. Očitno pa tako splošnega posega države, kakršen je sporni ukrep, ki se uporablja za vse storitve v okviru medicinske in paramedicinske dejavnosti, ne glede na vrsto in stroške storitve, ne moremo uvrščati med zgoraj opisane izjeme.

47. Ob tem je tudi res, da vsa razlikovanja pri obravnavanju podjetij ali sektorjev dejavnosti ne predstavljajo nujno prednosti v smislu člena 87 ES[18]. V skladu s sodno prakso Skupnosti se šteje, da nimajo selektivnega značaja (in predstavljajo tako imenovan „ukrep splošnega značaja“) razlikovanja, ki so, čeprav omogočajo dejansko prednost posameznim podjetjem ali sektorjem dejavnosti, „upravičena glede na *naravo ali*

15 — Sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Francija proti Komisiji (C-241/94, Recueil, str. I-4551, točka 21), z dne 29. aprila 1999 v zadevi Španija proti Komisiji (C-342/96, Recueil, str. I-2459, točka 23), zgoraj navedena sodba v zadevi Belgija proti Komisiji, točka 25, sodba z dne 13. junija 2002 v zadevi Nizozemska proti Komisiji (C-382/99, Recueil, str. I-5163, točka 61) in z dne 20. novembra 2003 v zadevi Gemo (C-126/01, Recueil, str. I-13769, točka 34).

16 — Glej zlasti sodbo z dne 24. februarja 1987 v zadevi Deufil proti Komisiji (310/85, Recueil, str. 901, točka 8).

17 — Zgoraj navedena sodba Altmark, točka 87. Sodišče je pojasnilo, da se posredovanje države ne šteje za državno pomoč, če so izpolnjeni štirje pogoji: 1) podjetje upravičenec mora biti dejansko zadolženo za izpolnjevanje obveznosti izvajanja javnih služb, pri čemer morajo biti te obveznosti jasno opredeljene; 2) merila za izračun nadomestila morajo biti predhodno opredeljena, in sicer na jasen in transparenten način; 3) nadomestilo ne sme presegati zneska, ki je nujen za celotno ali delno povračilo stroškov, nastalih pri izpolnjevanju obveznosti javne službe, pri čemer je treba upoštevati tudi s storitvami povezane prihodke in razumno stopnjo dobička; 4) ko izbor upravičencev ni opravljen na podlagi javnega razpisa, mora biti stopnja nadomestila opredeljena na podlagi analize stroškov, ki naj bi jih pri izpolnjevanju obveznosti izvajanja javne službe imelo srednje veliko, gospodarno vodeno podjetje (točka 95).

18 — Glej na primer sodbo z dne 9. decembra 1997 v zadevi Tiercé Ladbroke proti Komisiji (C-353/95 P, Recueil, str. I-7007, točka 33) in sodbo z dne 22. novembra 2001 v zadevi Ferring (C-53/00, Recueil, str. 9067, točka 17).

splošno strukturo sistema, v katerega se vključujejo"[19]. V to kategorijo lahko spadajo tudi razlikovanja pri davčni obravnavi, a pod pogojem, da jih narekujejo potrebe, ki izhajajo iz logike davčnega sistema[20], ne pa zgolj splošni nameni in cilji, ki jim država sledi s sprejemom tovrstnih ukrepov[21].

48. Menim pa, da v obravnavanem primeru navedeni pogoj ni izpolnjen. Razloge, na podlagi katerih je utemeljen sporni ukrep, bi namreč težko povezali z razlogi, izhajajočimi iz davčnega sistema. Kot potrjujejo pojasnila avstrijske vlade, gre za ukrep, uveden zgolj s ciljem olajšati prehod na novo davčno ureditev, njegova posledica pa je, da „stroški" spremembe zakonodaje bremenijo državo. Pri tem avstrijska vlada ni podrobneje opredelila, v kolikšni meri lahko izključitev obveznosti popravka opravičuje narava ali struktura ureditve na področju DDV.

49. Nazadnje ugotavljam, da ni mogoče pritrditi niti stališču W. Heiserja, v skladu s katerim naj sporna nacionalna določba ne bi omogočala prednosti, ker se omejuje na to, da avstrijskim zdravnikom zagotavlja izravnavo manj ugodnega položaja, v katerem so se znašli zaradi obdavčitve njihovih storitev, nasproti njihovim poklicnim kolegom iz drugih držav članic, ki so bili oproščeni plačila DDV od svojih storitev. Po mnenju W. Heiserja poklicem v zdravstvu sprememba ni zagotavljala prednosti, pač pa je bila zanje neugodna, pri čemer naj bi sporni ukrep zgolj (ponovno) vzpostavil enakopraven položaj med poklicno zdravstveno dejavnostjo v Avstriji in primerljivo dejavnostjo v drugih državah članicah.

50. Menim, da je mogoče temu stališču ugovarjati, ne da bi bilo treba preverjati, ali je obveznost obračunavanja DDV avstrijske zdravnike resnično postavljala v manj ugoden položaj. Zadošča namreč že ugotovitev, uveljavljena v sodni praksi Sodišča, po kateri „okoliščina, da poskuša država članica z enostranskimi ukrepi približati pogoje konkurence v določenem gospodarskem sektorju pogojem, ki prevladujejo v drugih državah članicah, ni zadosten razlog, da tem ukrepom ne bi pripisovali narave državne pomoči"[22].

19 — Sodba z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 42). Poševni tisk je moj. V tem smislu glej še sodbo z dne 2. julija 1974 v zadevi Italija proti Komisiji (173/73, Recueil, str. 709, točka 33), zgoraj navedeno sodbo Tercé Ladbroke proti Komisiji, točka 35, zgoraj navedeno sodbo v zadevi Belgija proti Komisiji, točka 33, sodbo z dne 26. septembra 2002 v zadevi Španija proti Komisiji (C-351/98, Recueil, str. I-8031, točka 42) in sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance (C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 60).

20 — Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo GIL Insurance, s katero je Sodišče kot „upravičene na podlagi narave nacionalnega sistema obdavčitve zavarovanj" opredelilo ukrepe, usmerjene „zoper možnosti okoriščanja, ki jih je omogočala razlika med davčno stopnjo za zavarovalne premije in stopnjo DDV z manipulacijo cen oddaje ali prodaje gospodinjskih aparatov in s tem povezanih zavarovanj" (točka 74).

21 — Glej na primer že navedeno sodbo v zadevi Španija proti Komisiji, s katero je Sodišče zavrnilo argumente španske vlade, da je mogoče ukrep, namenjen olajšanju zamenjave industrijskih vozil, izvzeti iz opredelitve državne pomoči, ker naj bi zasledoval cilje na področju varovanja okolja in prometne varnosti.

22 — Sodba z dne 19. maja 1999 v zadevi Italija proti Komisiji (C-6/97, Recueil, str. I-2981, točka 21).

Povedano drugače in v nasprotju s stališčem W. Heiserja ugotavljam, da Avstrija spornega ukrepa ne bi mogla opravičiti z utemeljitvijo, da se prednost omogoča z namenom odpravljanja domnevnega izkrivljanja konkurence na Skupnostnem trgu zdravstvenih storitev.

51. S tem v zvezi je Sodišče tudi poudarilo, da „za potrebe uporabe člena 87 Pogodbe ni pomembno, ali se je položaj domnevnega upravičenca ukrepa izboljšal ali poslabšal glede na predhodni pravni položaj, ali pa se, nasprotno, ni spreminjal“[23], pri čemer je treba položaj upravičenca primerjati s položajem drugih podjetij ali sektorjev v trenutku odobritve pomoči.

52. ii) Nadalje ugotavljam, da se zadevna ugodnost očitno financira iz javnih sredstev. Kot namreč izhaja iz ustaljene sodne prakse, pojem državne pomoči „zajema ne samo pozitivna dejanja, za kakršna gre v primeru subvencij, ampak tudi ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo obremenitve, katerim so praviloma podvržena podjetja, in ki tako ne pomenijo subvencij v strogem smislu te besede, vendar so jim po naravi in učinku enaki“[24]. Med slednje spadajo zlasti ukrepi, kjer sicer ne gre za izplačila iz državnih sredstev, pač pa za odobritev določenih davčnih ugodnosti podjetjem, ki imajo za posledico manjše prilive v državni proračun.

53. Glede obravnavanega primera zadošča ugotovitev, da so se z uvedbo izjeme glede obveznosti popravka avstrijske oblasti dejansko odpovedale prihodkom iz naslova davkov, ki bi jih sicer država prejela zaradi izvajanja popravkov v obliki delnih povračil odbitkov. Posledica tega ukrepa je bila torej dodatna obremenitev države, kar pomeni, da se je obravnavana ugodnost omogočala iz državnih sredstev.

54. iii) Glede pogoja, ki se nanaša na možno izkrivljanje konkurence, menim, da je v obravnavanem primeru nedvomno izpolnjen. V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč velja, da državne pomoči, ki so kot tiste, ki jih predvideva člen XIV(3) BGBl. 21/1995, „namenjene temu, da bi podjetju omogočile zmanjšanje stroškov, ki ga sicer bremenijo v okviru izvajanja tekočih poslov ali običajnih dejavnosti, načeloma izkrivljajo pogoje konkurence“[25].

23 — Sodba v zadevi Adria-Wien Pipeline, navedena zgoraj, točka 41.

24 — Sodba v zadevi Italija proti Komisiji, navedena zgoraj, točka 15.

25 — Sodba z dne 19. septembra 2000 v zadevi Nemčija proti Komisiji (C-156/98, Recueil, str. I-6857, točka 30 in navedena sodna praksa).

55. Navajanje W. Heiserja, ki se nanaša na organizacijo zdravstvenega sektorja v Avstriji, tega sklepa ne more ovreči. W. Heiser trdi, da tudi v primeru, če bi sprejeli stališče, po katerem obravnavani ukrep omogoča prednost avstrijskim zdravnikom, ta prednost ne bi mogla izkrivljati konkurence, saj na pacientovo izbiro zdravnika ne bi vplivala cena storitve. Na to izbiro naj bi namreč odločilno vplivalo dejstvo, ali gre za pogodbenega ali nepogodbenega zdravnika, saj mora pacient v slednjem primeru sam nositi več kot 50 % stroškov zdravstvene oskrbe. Ker konkurenca ne temelji na ceni storitve, W. Heiser meni, da ta ukrep v ničemer ne bi vplival na konkurenčnost upravičencev.

56. Vendar pa iz podatkov iz spisa izhaja, da pacientu stroški zdravstvene oskrbe niso nikoli povrnjeni v celoti, ne glede na to, ali je storitev opravil pogodbeni ali nepogodbeni zdravnik. Zdravniku je torej puščen določen „manevrski prostor“ glede deleža tega zneska, ki se ne povrne. Ukrep, ki pozitivno vpliva na „proizvodne stroške“ zdravniške oskrbe (s tem da na primer omogoča odbitke v zvezi s stroji ali opremo) lahko vpliva tudi na ceno storitve, kar pomeni, da ima lahko učinke tudi glede izkrivljanja konkurence.

57. iv) Glede zadnjega pogoja, ki se nanaša na vprašanje, ali bi lahko ukrep prizadel trgovino med državami članicami, naj spomnim predvsem, da v skladu z ustaljeno sodno prakso „niti relativno majhen obseg pomoči niti relativna majhnost podjetja, ki prejema državno pomoč, ne izključuje možnosti, da je lahko trgovina med državami članicami prizadeta“[26]. To po eni strani pomeni, da ni določen noben prag ali odstotna stopnja, na podlagi katere bi bilo moč trditi, da trgovina med državami članicami ni prizadeta[27]. Po drugi strani pa velja, da državna pomoč lahko vpliva na trgovino med članicami, čeprav je upravičenec dejaven le na lokalni ali regionalni ravni in ne sodeluje v čezmejnih izmenjavah. Učinek pomoči je namreč lahko ohranjanje ali povečanje obsega dejavnosti upravičenca, s čimer se lahko zmanjšujejo možnosti za podjetja iz drugih držav članic, da vstopijo na trg države, ki je odobrila pomoč[28]. Iz sodne prakse končno izhaja, da se določen ukrep lahko obravnava kot državna pomoč že na podlagi njegove potencialne nevarnosti, da bi prizadel trgovino med državami članicami, pri čemer njegovega dejanskega tovrstnega vpliva ni treba dokazati[29].

26 — Sodbi z dne 21. marca 1990 v zadevi Belgija proti Komisiji (C-142/87, Recueil, str. I-959, točka 43) in z dne 14. septembra 1994 v združenih zadevah Španija proti Komisiji (od C-278/92 do C-280/92, Recueil, str. I-0103, točka 42) ter zgoraj navedena sodba Altmark, točka 81.

27 — Glej na primer zgoraj navedeno sodbo Altmark, točka 81.

28 — Glej na primer zgoraj navedeno sodbo Altmark, točki 78 in 82.

29 — Sodbi z dne 15. junija 2000 v združenih zadevah Alzetta in drugi (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 do T-607/97, T-1/98, T-3/98 do T-6/98 in T-23/98, Recueil, str. II-2319, točke od 76 do 80), in z dne 6. marca 2002 v združenih zadevah Diputaciòn Foral de Àlava in drugi (T-127/99, T-129/99 in T-148/99, Recueil, str. II-1275, točke od 76 do 78).

58. Kar se tiče obravnavanega ukrepa, menim, da njegovega vpliva na trgovino med članicami ni mogoče izključiti, čeprav se nanaša na storitve pretežno lokalnega ali regionalnega značaja. Kot namreč navaja Komisija (in kot izhaja iz obsežne sodne prakse Sodišča v zvezi s tem področjem), se sporni ukrep nanaša na trg storitev zdravstvene oskrbe, ki je odprt za konkurenco in za katerega je značilen porast izmenjave med članicami. V tem kontekstu pa bi ukrep, ki – kot sem opozoril že zgoraj – zmanjšuje „proizvodne stroške", lahko avstrijskim zdravnikom zagotovil konkurenčno prednost, s čimer bi torej odvračal ali omejeval ponudbo teh storitev s strani zdravnikov iz drugih držav članic.

59. Ob upoštevanju zgoraj navedenih ugotovitev torej sodim, da predstavlja sporna nacionalna ureditev državno pomoč v smislu člena 87(1) ES in da bi morala Avstrija ravnati v skladu s postopkovnimi obveznostmi, ki jih predvideva člen 88 ES, oziroma v skladu z obveznostjo, da o ukrepu obvesti Komisijo in njegovo izvajanje zadrži, dokler slednja ne bi sprejela ustreznih odločitev.

V – Predlog

Zaključujem torej s predlogom Sodišču, naj na vprašanja, ki jih je predložilo Verwaltungsgerichtshof, odgovori:

Ukrep, kakršnega določa člen XIV(3) zveznega zakona BGBl. 21/1995, kot je bil spremenjen z zakonom BGBl. 756/1996, ki za zdravstveni sektor v primeru prehoda od obveznosti plačila DDV k oprostitvi izključuje obveznost izvajanja popravkov odbitkov, sicer predvideno po nacionalni zakonodaji, predstavlja državno pomoč v smislu člena 87(1) Pogodbe ES.