

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS
2005 m. kovo 3 d.*

Byloje C-172/03

dėl *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) 2003 m. kovo 31 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. balandžio 14 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Wolfgang Heiser

prieš

Finanzamt Innsbruck,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans (pranešėjas), teisėjai C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk ir J. Klučka,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas A. Tizzano,
posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. rugsėjo 30 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

- W. Heiser, atstovaujamo M. R. Kapferer, *Steuerberater*,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos E. Riedl ir J. Bauer,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos V. Kreuzschitz, V. Di Bucci ir K. Gross,

susipažinęs su 2004 m. spalio 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB sutarties 92 straipsnio (po pakeitimo – EB 87 straipsnis) išaiškinimu.

- Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp W. Heiser ir *Finanzamt Innsbruck* (Austrija) dėl *Finanzamt Innsbruck* sprendimo, susijusio su pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitos tikslinimu.

Nacionalinės teisės aktai

- Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal 1994 m. Įstatymo dėl apyvartos mokesčio (*Umsatzsteuergesetz* BGBl. 663/1994, toliau – 1994 m. UStG) 6 straipsnio 1 dalies 19 punktą gydytojo veiklai priskirti sandoriai atleidžiami nuo PVM, o mokesčiui už pirkimus atskaita netaikoma. Pagal 1994 m. UStG 29 straipsnio 5 dalį šis atleidimas nuo mokesčio taikomas tik po 1996 m. gruodžio 31 d. įvykdytiems sandoriams. Iki 1997 m. sausio 1 d. suteiktos medicinos paslaugos buvo apmokestintos standartiniu PVM tarifu.
- Šiuo apmokestinimo tvarkos pakeitimu į atleidimo nuo mokesčio tvarką buvo įgyvendinta Austrijos Respublikos, Suomijos Respublikos ir Švedijos Karalystės prisijungimo sąlygų ir Europos Sąjungos steigiamųjų sutarčių suderinimo akto (OL C 241, 1994, p. 21 ir OL L 1, 1995, p. 1) XV priedo IX dalies 2 punkto a papunkčio antroji įtrauka. Pagal šį priedą 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio A dalies 1 punkto c papunktyje numatyto atleidimo nuo PVM įsigaliojimas būtent už gydytojų suteiktas sveikatos priežiūros paslaugas visuomenės sveikatos ir socialinio aprūpinimo srityje buvo atidėtas iki 1997 m. sausio 1 dienos.

- 5 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad iki 1997 m. sausio 1 d. pradėtas, tačiau tik po 1996 m. gruodžio 31 d. užbaigtas ilgalaikių medicinos paslaugų, būtent ortodontų paslaugų teikimas, turi būti laikomas įvykdytu po 1996 m. gruodžio 31 d., todėl atleistu nuo PVM. Jei gydytojui už tokias paslaugas buvo iš dalies sumokėta iki 1997 m. sausio 1 d. ir su tuo susijęs PVM buvo sumokėtas, tokiam daliniam apmokėjimui buvo suteikiamas atleidimas nuo mokesčio atgaline data. Ši mokesčio lengvata buvo suteikta mokestiniais 1997 metais.
- 6 1994 m. UStG 12 straipsnio 10 dalis numato:

„Jei per keturis kalendorinius metus po pirmųjų metų, kai verslininkas pirmą kartą panaudojo turtą kaip ilgalaikį, pasikeičia aplinkybės, kurių pagrindu pirmaisiais jo panaudojimo metais buvo apskaičiuota atskaitoma suma (3 dalis), kompensacija taikoma už kiekvienus su pasikeitimu susijusius metus tikslinant atskaitą.

Ši taisyklė *mutatis mutandis* taikoma ir mokesčiui už pirkimus, tenkančiam vėlesnėms įsigijimo ar pasigaminimo sąnaudoms, į aktyvus įskaitytinoms išlaidoms ir nekilnojamojo turto kapitalinio remonto išlaidoms; šiuo atveju tikslinimo laikotarpis prasideda kitais kalendoriniais metais nei tie, kuriais pirmą kartą buvo pasinaudota su ilgalaikiu turtu susijusiomis paslaugomis, dėl kurių patirtos šios sąnaudos ar išlaidos.

Nekilnojamajam turtui 1987 m. Mokesčių registravimo įstatymo (*Gründerwerbsteuergesetz*) 2 straipsnio prasme (įskaitant ir į aktyvus įskaitytiną išlaidą ir kapitalinio remonto išlaidą) vietoj ketverių metų kalendorinio laikotarpio nustatomas devynerių kalendorinių metų laikotarpis.

Tikslinant kiekvienus su pakeitimu susijusius metus, kiekvienu atveju turi būti remiamasi penktadaliu, o nekilnojamojo turto atveju (įskaitant į aktyvus įskaitytinas išlaidas ir kapitalinių remontų sąnaudas) – dešimtadaliu viso turtui, išlaidoms arba sąnaudoms tenkančio mokesčio už pirkimus; jei turtas buvo parduotas ar perleistas, tikslinamas tik likęs tikslinimo laikotarpis, vėliausiai pateikiant paskutinę mokestinių metų, kuriais įvyko pardavimas, periodinę deklaraciją.“

- 7 Federalinio įstatymo 21/1995, iš dalies pakeisto Federaliniu įstatymu 756/1996 (toliau – Federalinis įstatymas 21/1995), XIV straipsnio 3 dalis nustato:

„Pagal UStG 12 straipsnio 10 (dalį) <...> atskaitos, taikomos pirmą kartą taikant (1994 m.) UStG 6 straipsnio 1 dalies <...> 19 <...> (papunktį) po 1996 m. gruodžio 31 d., nėra tikslinamos. <...>“

- 8 Pagal *Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz* (Įstatymas dėl pagalbos sveikatos ir socialiniams sektoriams, BGBl. 746/1996, toliau – 1996 m. GSBG) gydytojai turi teisę į už pirkimus sumokėto mokesčio kompensaciją.

- 9 Pagal 1996 m. GSBG 3 straipsnio formuluotę:

„1. Gydytojai, stomatologai (*Dentisten*) ir kitos susitariančiosios šalys gauna kompensaciją, apskaičiuotą remiantis už paslaugas (1994 m.) UStG 6 straipsnio 1 dalies 19 punkto prasme socialinės apsaugos įstaigų, sveikatos draudimo institucijų ar viešosios pagalbos įstaigų sumokėtu atlyginimu.

<...>

3. Federalinis finansų ministras, federaliniam darbo ir socialinių reikalų ministrui pritarus, nutarimu nustato kompensacijos tarifus, grindžiamus atitinkamos verslininkų grupės patirtimi ekonominės padėties atžvilgiu.“

- 10 Kompensacijos suma buvo nustatyta Federalinio finansų ministro nutarimu dėl pagal 1996 m. GSBG taikomos pagalbos ir kompensacijos tarifų (*Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes anzuwenden sind*, BGBl. II 56/1997, toliau – Nutarimas 56/1997).

Ginčo esmė ir prejudicinis klausimas

- 11 W. Heiser, ieškovas pagrindinėje byloje, yra dantų gydytojas specialistas.
- 12 Dėl pakeitimo į atleidimo nuo PVM tvarką W. Heiser PVM deklaracijoje nurodė maždaug 3,5 milijonų Austrijos šilingų mokesčio lengvatą už ilgalaikį 1991 m. pradėtą ir iki 1997 m. sausio 1 d. nebaigtą ortodontinį dantų gydymą, už kurį buvo iš dalies avansu apmokėta, ir šio dalinio mokėjimo atžvilgiu sumokėtas PVM.
- 13 Kompetentinga mokesčių institucija padarė išvadą, kad ilgalaikio ortodontinio dantų gydymo atveju ši paslauga trunka maždaug vienerius metus. Todėl 1999 m. spalio 4 d. reikalavime sumokėti mokesť, susijusį su 1997 m. apyvarta (toliau –

reikalavimas sumokėti mokestį), ji nusprendė atleisti nuo PVM tik 1996 m. pradėtą gydymą. Todėl patvirtino tik 1 460 000 Austrijos šilingų prašomos PVM lengvatos.

- 14 Ieškovas pagrindinėje byloje pateikė skundą dėl šio reikalavimo sumokėti mokestį.
- 15 Apeliacinė taryba (*Finanzlandesdirektion für Tirol*, toliau – *Finanzlandesdirektion*) 2002 m. kovo 1 d. laišku nurodė mokesčių institucijai nustatyti, kiek reikia tikslinti 1997 m. sausio 1 d. atskaitas pagal 1994 m. UStG 12 straipsnio 10 dalį tuo atveju, kai apmokestinimo PVM tvarka keičiama į atleidimo nuo mokesčio tvarką, pagal kurią už pirkimus sumokėto mokesčio atskaita yra netaikoma.
- 16 Po mokesčių institucijos pateiktų tvirtinimų, kuriems pritarė W. Heiser, 2002 m. rugsėjo 19 d. *Finanzlandesdirektion* priėmė sprendimą, kuriuo atmetė jai pateiktą skundą ir taip apsunkino apmokestinamojo asmens finansinę padėtį, susidariusią dėl reikalavimo sumokėti mokestį. Šiame sprendime W. Heiser mokestinė skola buvo sumažinta 89 635,94 Austrijos šilingų ir 164 870,15 Austrijos šilingų atitinkamai atskaitoms tikslinti.
- 17 *Verwaltungsgerichtshof* pareikštame ieškinyje W. Heiser priekaištauja *Finanzlandesdirektion* dėl jos tikslinimų. Ieškinyje remiamasi būtent tuo, kad Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalis aiškiai nurodo, jog gydytojai neprivalo 1997 m. sausio 1 d. tikslinti atskaitų.

- 18 *Verwaltungsgerichtshof* pateiktame atsiliepime į ieškinį *Finanzlandesdirektion*, atsakovas pagrindinėje byloje, kuri vėliau pakeitė *Finanzamt Innsbruck*, teigia, kad skundo dėl reikalavimo sumokėti apskaičiuotą mokestį nagrinėjimo metu ji netaikė Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalies, nes atskaitų tikslinimo nebuvimas yra laikoma nepranešta pagalba Sutarties 92 straipsnio prasme. Pagal EB sutarties 93 straipsnio 3 dalį (dabar – EB 88 straipsnio 3 dalis) valstybės narės kompetentingos institucijos nepradeda vykdyti pagalbos, apie kurią nebuvo pranešta. Be to, minėto XIV straipsnio 3 dalis prieštarautų Šeštosios direktyvos 20 straipsniui.
- 19 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą *Verwaltungsgerichtshof* nurodo, kad Europos Sąjungoje Bendrijos direktyvomis, ypač Šeštojoje direktyvoje, nustatyta PVM tvarkos bendra struktūra kartu su PVM apmokestinamomis veiklomis numato verslininkų teisę atskaityti visus sumokėtus mokesčius už pirkimus ir, priešingai, verslininkai, kurių sandoriai atleidžiami nuo mokesčio, iš principo tokios teisės neturi. Jeigu pasikeičia aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaita, Šeštosios direktyvos 20 straipsnis nurodo, kad atskaitos turi būti tikslinamos. Minėtas teismas tvirtina, kad pagal šios nuostatos 2 dalį ilgalaikio turto atveju tikslinama, jeigu po tų metų, kuriais šis turtas buvo įsigytas, atsiranda atskaitomos sumos, į kurią turima teisė, pakitimų, palyginti su tais metais, kuriais turtas buvo įsigytas.
- 20 Prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas priduria, jog Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalis numato, kad dėl medicinos paslaugų, ir ypač dėl gydytojų paslaugų, priešingai nei numato Šeštosios direktyvos 20 straipsnis, iki 1996 m. gruodžio 31 d. taikytos šių paslaugų apmokestinimo PVM tvarkos pakeitimas į nuo 1997 m. sausio 1 d. taikomą atleidimo nuo mokesčio tvarką nelemia apmokestinimo PVM metu už įgytą turtą atliktos atskaitos tikslinimo, netgi jeigu šis turtas ir toliau naudojamas atleidimo nuo mokesčio laikotarpiu, t. y. leidžia vykdyti

nuo mokesčio atleistą sandorį. Dėl šios taisyklės paliekama galioti atskaita, tokiems sandoriams naudojamo turto atžvilgiu.

- 21 Pasak *Verwaltungsgerichtshof*, būtina atsižvelgti ir į tai, kad Austrijoje įsisteigę ortodontai konkuruoja su kitose Europos Sąjungose valstybėse narėse veikiančiais ortodontais. Taip yra ypač pasienyje. Priimdamas Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalį, t. y. taisyklę, pagal kurią atskaitų sumažinimas netaikomas ir kuri yra nustatyta pagal bendrą PVM struktūrą bei aiškiai numatyta Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje, Austrijos įstatymų leidėjas suteikė pranašumą šioje valstybėje narėje įsisteigusiems gydytojams.
- 22 Atskaitos priemonė yra valstybinių išteklių būdu suteiktas pranašumas, sustiprinantis verslininkų, kuriems šis pranašumas suteikiamas, konkurencinę padėtį, palyginti su konkuruojančiais ir negalinčiais pasinaudoti tokia atskaita verslininkais.
- 23 *Verwaltungsgerichtshof* abejoja, ar Federalinio įstatymo 21/1995 XIV straipsnio 3 dalis, pagal kurią Austrijos Respublika nutraukė iki 1996 m. gruodžio 31 d. gydytojų atliktų PVM atskaitos tikslinimus (toliau – pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė), yra objektyviai pateisinama 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Rink. p. I-8365) 42 punkto prasme. Ypač dėl to, kad dėl teisės į atskaitą panaikinimo atsiradę nuostoliai suinteresuotiesiems asmenims bet kuriuo atveju kompensuojami atitinkamai valstybei narei sumokant kompensaciją pagal 1996 m. GSBG ir Nutarimą 56/1997.

- 24 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar tokia norma, kuri nurodyta Federalinio įstatymo 21/1995, iš dalies pakeisto (Federaliniu įstatymu) 756/1996, XIV straipsnio 3 dalyje, t. y. taisyklė, kuri numato, jog gydytojų atveju apyvartos mokesčių apmokestintų sandorių tvarkos pakeitimas į atleistų nuo mokesčių sandorių tvarką nelemia jau atliktos, susijusios su tebenaudojamu įmonėje turtu, atskaitos sumažinimo, numatyto Šeštosios direktyvos <...> 20 straipsnyje, yra valstybės pagalba EB 87 straipsnio (buvusio EB sutarties 92 straipsnio) prasme?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 25 Pirmiausia pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo užduotas prejudicinis klausimas yra susijęs tik su Sutarties 92 straipsnio aiškinimu.

- 26 Šiuo atžvilgiu visų pirma konstatuotina, kad toks gydytojas stomatologas, būtent W. Heiser, turi būti traktuojamas kaip įmonė minėtos nuostatos prasme, jei tik jis, kaip nepriklausomas ūkio subjektas, teikia paslaugas rinkoje, šiuo atveju – dantų gydymo paslaugų rinkoje (žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Pavlov ir kt.* nuo C-180/98 iki C-184/98, Rink. p. I-6451, 76 ir 77 punktus).

- 27 Taip pat primintina, kad pagal Sutarties 92 straipsnio 1 dalį tam, kad priemonė būtų kvalifikuota kaip valstybės pagalba, ji turi atitikti šias sąlygas. Pirma, tai turi būti valstybės įsikišimas arba įsikišimas panaudojant valstybinius išteklius. Antra, šis įsikišimas turi turėti įtakos valstybių narių tarpusavio prekybai. Trečia, juo turi būti suteiktas pranašumas pagalbos gavėjui. Ketvirta, jis turi ar gali iškraipyti konkurenciją (2003 m. liepos 24 d. Sprendimo *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Rink. p. I-7747, 75 punktas).
- 28 Kalbant apie pirmąją ankstesniame punkte minimą sąlygą, neginčijama, kad tokia priemonė, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, yra valstybės įsikišimas.
- 29 Kalbėdami apie šio sprendimo 27 punkte minėtą antrąją sąlygą, W. Heiser ir Austrijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė bet kuriuo atveju negali daryti įtakos valstybių narių tarpusavio prekybai, nes sumos, susijusios su atskaitų tikslinimo nutraukimu, apskritai yra nedidelės. Pagrindinėje byloje ši suma lygi daugiausiai 30 000 eurų už visą 1997–2004 m. laikotarpį, o tai yra gerokai mažesnė suma nei 1996 m. kovo 6 d. *Europos Bendrijų Oficialiajame leidinyje* paskelbtame Komisijos pranešime dėl *de minimis* pagalbos (OL C 68, p. 9) numatyta 100 000 eurų *de minimis* sumos riba per trejų metų laikotarpį, taikoma nuo minėtos priemonės įsigaliojimo 1996 metais.
- 30 Austrijos vyriausybė taip pat teigia, kad atsižvelgiant į medicinos priežiūros ypatumus, kurie visų pirma priklauso nuo regiono, pagrindinėje byloje nagrinėjamos priemonės poveikis valstybių narių tarpusavio prekybai nėra reikšmingas.

- 31 Vis dėlto šie argumentai neįrodo, kad šio sprendimo 27 punkte minėta antroji sąlyga neišpildyta.
- 32 Galiausiai primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nėra ribos arba procentinio dydžio, kurio neviršijus galima laikyti, kad valstybių narių tarpusavio prekybai nedaroma įtakos. Iš tikrųjų sąlygiškai mažas pagalbos dydis arba sąlygiškai mažas ją gavusios įmonės dydis *a priori* neatima galimybės, kad daroma įtaka prekybai (žr., *inter alia*, minėto sprendimo *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg* 81 punktą ir minėtą teismo praktiką).
- 33 Todėl antra Sutarties 92 straipsnio 1 dalies taikymo sąlyga, pagal kurią pagalba turi turėti įtakos valstybių narių prekybai, gali būti įgyvendinta neatsižvelgiant į vietinį ar regioninį teikiamų paslaugų pobūdį arba į tam tikros srities veiklos reikšmingumą (šiuo atžvilgiu žr. minėto sprendimo *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg* 82 punktą).
- 34 Kalbant apie 1996 m. kovo 6 d. Komisijos pranešime numatytą *de minimis* ribą, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad atskaitos, kuri gydytojui gali būti suteikta pagal tokią priemonę, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, suma yra bet kokiomis aplinkybėmis mažesnė nei nustatyta 100 000 eurų *de minimis* suma per trejų metų laikotarpį. Kaip teisingai pažymi Komisija, nacionalinės teisės aktai nenumato jokios ribos sumai, kurią gali gauti gydytojas, veikiantis kaip individuali įmonė, dėl atskaitų tikslinimo nutraukimo. Tokiomis aplinkybėmis nenustatyta, kad tokiai priemonei gali būti pritaikyta minėtame pranešime numatyta *de minimis* taisyklė.

- 35 Todėl kadangi, kaip tai sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą konstatuoja *Verwaltungsgerichtshof*, tokie gydytojai stomatologai, būtent W. Heiser, gali konkuruoti su kitose valstybėse narėse įsisteigusiais tokios srities gydytojais, Sutarties 92 straipsnio 1 dalies antroji įgyvendinimo sąlyga turi būti laikoma išpildyta.
- 36 Kalbant apie šio sprendimo 27 punkte minėtą trečiąją sąlygą, susijusią su pranašumo buvimu, iš nusistovėjusios teismo praktikos išplaukia, kad pagalbos sąvoka apima ne tik pozityvias paslaugas, bet taip pat ir įsikišimus, kurie įvairiomis formomis palengvina prievoles, kurių našta tenka įmonės biudžetui, ir kurie sąjauja prasme nebūdami subsidijos yra panašaus pobūdžio ir turi tokias pačias pasekmes (žr., *inter alia*, minėto sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 38 punktą ir minėtą teismo praktiką).
- 37 W. Heiser iš esmės tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė nėra pranašumas vien dėl to, kad pats tikslinimas bet kuriuo atveju prieštarauja Bendrijos teisei.
- 38 Tačiau netgi darant prielaidą, kad teisės aktai, numatantys atskaitų tikslinimą, t. y. 1994 m. UStG 12 straipsnio 10 dalis, pagrindinėje byloje yra neteisėti, vis dėlto jie gali turėti įtakos tol, kol nepanaikinti, arba bent tol, kol nepripažintas jų neteisėtumas. Todėl šie teisės aktai sukuria prievolę, kurios našta paprastai tenka gydytojų stomatologų, būtent W. Heiser, biudžetui. Tai, kad vėliau Austrijos Respublika nutraukė atskaitų tikslinimą kitokia priemone nei ta, kuria numatė šį tikslinimą, palengvina prievoles, kurių našta paprastai tenka tokio gydytojo biudžetui, ir todėl traktuotina kaip jam suteiktas pranašumas.

- 39 Vis dėlto Austrijos vyriausybė tvirtina, kad atskaitų tikslinimo nutraukimas nėra pagalba, nes su tuo susiję visi gydytojai, įskaitant gydytojus stomatologus, psichoterapeutus, akušerius ir kitus nepriklausomus praktikus Įstatymo dėl ligonių priežiūros (*Krankenpflegegesetz*) prasme, taip pat ligoninės įstaigos. Todėl toks nutraukimas negali suteikti pranašumo tik tam tikriems gydytojams.
- 40 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Sutarties 92 straipsnio 1 dalis numato, kad turi būti nustatyta, ar tam tikros teisės sistemos valstybinė priemonė suteikia pranašumą „tam tikroms įmonėms ar tam tikrai gamybai“, palyginti su kitomis, kurias, atsižvelgiant į šia tvarka siekiamą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje. Teigiamo atsakymo atveju aptariama priemonė atitiktų šioje nuostatoje numatytą valstybės pagalbos sąvoką sudarančią atrankos sąlygą (žr., *inter alia*, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *GIL Insurance ir kt.*, C-308/01, Rink. p. I-4777, 68 punktą ir minėtą teismo praktiką).
- 41 Nurodytina, kad tai, jog pagrindinėje byloje nagrinėjama priemone suteikiamas pranašumas ne tik gydytojams stomatologams, šiuo atveju W. Heiser, bet taip pat ir kitiems medicinos srities veiklos subjektams, netgi visiems šios srities veiklos subjektams, nereiškia, kad ši priemonė neatitinka atrankos sąlygos.
- 42 Aplinkybės, kad tam tikras įmonių, galinčių reikalauti pasinaudoti ginčijama priemone, skaičius yra didelis, arba kad šios įmonės priklauso skirtingiems veiklos sektoriams, nepakanka užginčyti jos pasirenkamojo pobūdžio ir paneigti jos traktavimo kaip valstybės pagalbos (žr., *inter alia*, 2003 m. vasario 13 d. Sprendimo *Ispanija prieš Komisiją*, C-409/00, Rink. p. I-1487, 48 punktą ir minėtą teismo praktiką). Taip pat pagalba gali būti susijusi su visu ūkio sektoriumi ir vis dėlto patekti į Sutarties 92 straipsnio 1 dalies taikymo sritį (žr. 1999 m. birželio 17 d.

Sprendimo *Belgija prieš Komisiją, C-75/97*, Rink. p. I-3671, 33 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

- 43 Kitaip būtų, jei priemonė, nors ir suteikdama esminį pranašumą jos gavėjui, būtų pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra (žr. minėto sprendimo *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 42 punktą ir nurodytą teismo praktiką).
- 44 Šiuo atžvilgiu Austrijos vyriausybė tvirtina, kad tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, skatina sveikatos draudimo įstaigų solidarumą, nes iš esmės yra joms naudinga. Dėl apyvartos mokesčių keitimo nepriklausomų gydytojų mokesčių prievolių išaugimas taip pat netiesiogiai padidintų ir šių įstaigų prievoles. Kadangi draudimo įmokų tarifai yra nustatyti įstatymu, šios įstaigos negalėtų padidinti savo pajamų. Posėdyje vyriausybė, kaip ir W. Heiser, rašytinėse pastabose, pažymėjo, kad pagal 1996 m. GSBG ir Nutarimą 56/1997 išmokama kompensacija nėra taikoma kartu su pagrindinėje byloje nagrinėjama priemone, nes ši kompensacija netaikoma gydytojams, nepasirašiusiems sutarčių su socialinės apsaugos įstaigomis, šiuo atveju – W. Heiser.
- 45 Vis dėlto toks argumentavimas neleidžia padaryti išvados, kad tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, neturi būti laikoma valstybės pagalba.
- 46 Pirma, vien aplinkybės, kad atskaitos tikslinimo nutraukimu siekiama socialinio tikslo, jeigu ji būtų nustatyta, nepakanka tam, kad nurodyta priemonė nebūtų traktuojama kaip valstybės pagalba Sutarties 92 straipsnio prasme. Iš tiesų šios nuostatos 1 dalis nedaro skirtumo tarp valstybės įsikišimų pagal jų priežastis ar tikslus, o apibrėžia juos pagal poveikį (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Olandija prieš Komisiją, C-159/01*, Rink. p. I-4461, 51 punktą ir minėta teismo praktika).

- 47 Antra, dėl tokios priemonės, kuri nagrinėjama pagrindinėje byloje, poveikio pastebėtina, kad teisiškai ji skirta tik gydytojams. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje nėra jokios nuorodos, jog šios priemonės nauda gydytojų būtų sistemingai pervedama sveikatos draudimo įstaigoms tam, kad galiausiai gydytojų pranašumas būtų neutralizuotas.
- 48 Austrijos vyriausybė nepaaiškina, kodėl pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą priemonę atsirandantis pranašumas galėtų būti pateisinamas tuo, kad su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašę sutarčių gydytojai negautų pagal 1996 m. GSBG 3 straipsnį numatytos kompensacijos, kurios dydis nustatytas Nutarime 56/1997. Iš bylos dokumentų negalima padaryti išvados, kad su socialinės apsaugos įstaigomis pasirašę sutartis gydytojai, kurie gauna šią kompensaciją, negali pasinaudoti ir minėtu atskaitų tikslinimo nutraukimu.
- 49 Todėl, Austrijos vyriausybei nenurodžius kitų reikšmingų motyvų, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė yra pateisinama sistemos, kuriai priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra.
- 50 Austrijos vyriausybės argumentai, kuriais ji remdamasi EB sutarties 90 straipsnio 2 dalimi (dabar – EB 86 straipsnio 2 dalis) siekia paneigti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė suteikia pranašumą, nėra priimtini.
- 51 Sutarties 90 straipsnio 2 dalyje numatyta leidžianti nukrypti nuostata neužkerta kelio priemonės laikyti valstybės pagalba Sutarties 92 straipsnio prasme. Taip pat, kai valstybės pagalba nustatyta, ši nuostata neleidžia tam tikrai valstybei narei nepranešti apie tokią priemonę pagal Sutarties 93 straipsnio 3 dalį (žr. 2003 m. spalio 21 d.

Sprendimo *Van Calster ir kt.*, C-261/01 ir C-262/01, Rink. p. I-12249, 61 punktą ir minėtą teismo praktiką).

- 52 W. Heiser taip pat teigia, kad tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai vienintelis jos poveikis pasireiškia tuo, kad yra panaikinama kadaise su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašiusių sutarčių gydytojų atžvilgiu Austrijoje buvusi blogesnė situacija, palyginti su kitose valstybėse narėse įsisteigusiais su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašiusiais sutarčių gydytojais, nesuteikia pranašumo. Kitose valstybėse narėse suteiktos medicinos paslaugos nebuvo apmokestinamos PVM, o 1995 m. ir 1996 m. su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašiusių sutarčių gydytojų suteiktos medicinos paslaugos Austrijoje buvo apmokestintos šiuo mokesčiu.
- 53 Šiuo atžvilgiu konstatuotina, kad netgi darant prielaidą, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamos priemonės tikslas yra kompensuoti W. Heiser nurodytą blogesnę situaciją, tokia priemonė, kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 50 punkte, bet kuriuo atveju negalėtų būti pateisinama tuo, kad ja siekiama ištaisyti Bendrijos medicinos paslaugų rinkoje egzistuojančius konkurencijos iškreipimus.
- 54 Primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką aplinkybė, kai valstybė narė vienašališkai priimdama priemones siekia suderinti tam tikrame ūkio sektoriuje egzistuojančias konkurencijos sąlygas su vyraujančiomis kitose valstybėse narėse, nepanaikina šių priemonių pagalbos pobūdžio (žr., *inter alia*, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-372/97, Rink. p. I-3679, 67 punktą ir minėtą teismo praktiką).
- 55 Kalbant apie šio sprendimo 27 punkte minėtą ketvirtąją sąlygą, pagal kurią valstybės įsikišimas turi ar gali iškreipti konkurenciją, primintina, kad pagalba, kuria siekiama visiškai sumažinti įmonės sąnaudas, kurias ji būtų paprastai patyrusi valdydama ar

užsiimdama įprastine veikla, iš esmės iškraipo konkurencijos sąlygas (2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija prieš Komisiją*, C-156/98, Rink. p. I-6857, 30 punktas ir minėta teismo praktika).

- 56 W. Heiser ir Austrijos vyriausybės argumentas, kad ketvirtoji sąlyga neišpildyta todėl, kad gydytojai, kuriems skirta tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nesusiduria su kainomis pagrįsta konkurencija, nėra priimtinas.
- 57 Iš tiesų, kaip nurodo W. Heiser ir Austrijos vyriausybė, net jei rinkdamasis gydytoją pacientas gali būti paveiktas kitų nei gydymo kaina kriterijų, būtent gydymo kokybės ir pasitikėjimo gydytoju, vis dėlto ši kaina gali netgi reikšmingai paveikti paciento pasirinkimą. Kaip tai matyti ir iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, ypač tai būdinga su socialinės apsaugos įstaigomis nepasirašiusių sutarčių gydytojų, būtent W. Heiser atveju, kai pacientas turi pats sumokėti daugiau kaip 50 % gydymo išlaidų.
- 58 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad tokia priemonė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, turi būti traktuojama kaip valstybės pagalba Sutarties 92 straipsnio 1 dalies prasme.
- 59 Todėl į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad Sutarties 92 straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog tokia taisyklė, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, t. y. numatanti, kad tai, jog gydytojams taikoma pridėtinės vertės mokesčiu apmokestintų

sandorių tvarka keičiama į atleistų nuo mokesčių sandorių tvarką, nelemia įmonėje tebenaudojamo turto atžvilgiu jau atliktos atskaitos sumažinimo, numatyto pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, turi būti traktuojama valstybės pagalba.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 60 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

EB sutarties 92 straipsnis (po pakeitimo – EB 87 straipsnis) turi būti aiškinamas, kad taisyklė, kokia numatyta Federalinio įstatymo 21/1995, iš dalies pakeisto Federaliniu įstatymu 756/1996, XIV straipsnio 3 dalyje, t. y. numatanti, kad tai, jog gydytojams taikoma pridėtinės vertės mokesčiu apmokestintų sandorių tvarka keičiama į atleistų nuo mokesčių sandorių tvarką, nelemia įmonėje tebenaudojamo turto atžvilgiu jau atliktos atskaitos sumažinimo, numatyto pagal 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 20 straipsnį, turi būti traktuojama kaip valstybės pagalba.

Parašai.