

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

3. ožujka 2005.<sup>(1)</sup>

„PDV – Porezno oslobođenje za pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja  
liječničke profesije – Ispravak odbitka”

U predmetu C-172/03,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 234. UEZ-a, koji je uputio  
Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija), odlukom od 31. ožujka 2003.,  
koju je Sud zaprimio 14. travnja 2003., u postupku

**Wolfgang Heiser**

protiv

**Finanzamt Innsbruck,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: C. W. A. Timmermans (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Gulmann, R.  
Schintgen, J. Makarczyk i J. Klučka, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Tizzano,

tajnik: K. Sztranc, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. rujna 2004.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za W. Heisera, R. Kapferer, *Steuerberater*,

— za austrijsku vladu, E. Riedl i J. Bauer, u svojstvu agenata,

— za Komisiju Europskih zajednica, V. Kreuzschatz, V. Di Bucci i K. Gross, u  
svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. listopada 2004.,

donosi sljedeću

**Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 92. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 87. UEZ-a).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između W. Heisera i Finanzamt Innsbruck (Porezna uprava u Innsbrucku, Austrija) zbog odluke te uprave o ispravku odbitka poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV).

### **Nacionalno pravo**

- 3 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da na temelju članka 6. stavka 1. točke 19. Umsatzsteuergesetza 1994 (zakon iz 1994. o porezu na promet, BGBl. 663/1994, u daljnjem tekstu: UStG 1994), transakcije provedene tijekom obavljanja liječničke djelatnosti oslobođene su PDV-a, a odbitak uplaćenih pretporeza je isključen. Međutim, u skladu s člankom 29. stavkom 5. UStG-a 1994., ovo se oslobođenje primjenjuje samo na transakcije provedene nakon 31. prosinca 1996. Na zdravstvene usluge pružene prije 1. siječnja 1997. PDV se primjenjivao i obračunavao po uobičajenoj stopi.
- 4 Ovaj prijelaz iz sustava obveznog plaćanja na sustav oslobođenja od plaćanja PDV-a proveden je Prilogom XV. dijelom IX. točkom 2(a) drugom alinejom Aktu o uvjetima pristupanja Kraljevine Norveške, Republike Austrije, Republike Finske i Kraljevine Švedske i o prilagodabama Ugovorâ o osnivanju Europske unije (SL 1994, C 241, str. 21. i SL 1995, L 1, str. 1.). Prema tom prilogu, stupanje na snagu oslobođenja od PDV-a predviđeno u članku 13.A, stavku 1. točki (c) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) odgođeno je do 1. siječnja 1997., među ostalim i za pružanje liječničke medicinske skrbi u području javnog zdravstva i socijalne skrbi.
- 5 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se za dugotrajne zdravstvene usluge kao što je ortodontsko liječenje, koje su započele prije 1. siječnja 1997., a završene su tek nakon 31. prosinca 1996., smatra da su pružene nakon toga posljednjeg datuma i stoga su oslobođene PDV-a. Ako je liječnik primio predujam za takve usluge prije 1. siječnja 1997. i PDV na takve usluge je plaćen, oslobođenje od poreza retroaktivno se primjenjuje na takav predujam. Ova porezna olakšica provodi se za poslovnu godinu 1997.
- 6 Članak 12. stavak 10. UStG-a 1994 predviđa:  

„Ako se u vezi s dobrom koji poduzetnik koristi kao dugotrajnu imovinu u svojem poslovanju tijekom četiri kalendarske godine koje uslijede nakon godine njegove prve uporabe promijene okolnosti kojima je utvrđen odbitak pretporeza u kalendarskoj godini njegovog prvog korištenja (stavak 3.), naknadu treba provesti za svaku godinu na koju se promjena odnosi na temelju ispravka odbitka.

Ovo pravilo primjenjuje se *mutatis mutandis* na pretporez u kasnijim troškovima nabave ili proizvodnje, u kapitaliziranim troškovima i troškovima većih popravaka na nekretninama, a razdoblje ispravka počinje teći od početka kalendarske godine koja

slijedi godinu tijekom koje su usluge u vezi s dugotrajnom imovinom, pri kojima je došlo do tih troškova i izdataka, bile prvi puta korištene.

Što se tiče nekretnina u smislu članka 2. Grunderwerbsteuergesetz-a 1987 [zakon iz 1987. o porezu na promet nekretnina] (uključujući kapitalizirane troškove i troškove većih popravaka), razdoblje od četiri kalendarske godine zamijenjeno je razdobljem od devet kalendarskih godina.

U slučaju ispravka koji treba provesti u svakoj godini u kojoj je nastupila promjena, po dotičnoj se godini zadržava jedna petina od ukupnog iznosa pretporeza na dobro, izdatke ili troškove, odnosno jedna desetina u slučaju nekretnina (uključujući kapitalizirane troškove i troškove većih popravaka); u slučaju prodaje ili prijenosa, ispravak za preostalo razdoblje ispravka provodi se najkasnije u zadnjoj prijavi za poslovnu godinu u kojoj je prodaja izvršena.”

- 7 Članak XIV. stavak 3. Saveznog zakona 21/1995, kako je izmijenjen Saveznim zakonom 756/1996 (u daljnjem tekstu: Savezni zakon 21/1995), određuje:

„Ne ispravlja se odbitak pretporeza u skladu s člankom 12. [stavkom] 10. [...] UStG-a, koji bi se inače primjenjivao kao rezultat prve primjene, nakon 31. prosinca. 1996., prema odredbama članka 6. stavka 1. [točke] [...] 19. [...] UStG-a [1994]. [...]”

- 8 Na temelju Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (zakon o potporama u sektoru zdravstva i socijalne skrbi, BGBl. 746/1996, u daljnjem tekstu: GSBG 1996), liječnici imaju pravo na naknadu radi kompenziranja uplaćenog pretporeza.

- 9 Članak 3. GSBG-a 1996 glasi kako slijedi:

„1) Liječnici, stomatolozi [„Dentisten“] i drugi ugovorni djelatnici imaju pravo na kompenzaciju koju u vidu naknade isplaćuju tijela socijalne sigurnosti, institucije zdravstvenog osiguranja ili organizacije javne socijalne skrbi za usluge u smislu članka 6. stavka 1. točke 19. UStG-a [1994].

[...]

3) Savezni ministar financija, u dogovoru sa saveznim ministrom rada i socijalne skrbi, utvrđuje rješenjem visinu naknade na temelju saznanja o gospodarskom stanju dotične skupine poduzetnika.”

- 10 Visina naknade utvrđena je u Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die in Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (rješenje saveznog ministra financija o stopama potpora i naknade koje se primjenjuju u okviru GSBG-a 1996, BGBl. II 56/1997, u daljnjem tekstu: rješenje 56/1997).

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

- 11 W. Heiser, tužitelj u glavnom postupku, je liječnik specijalist stomatologije.

- 12 Zbog svojeg prijelaza na sustav oslobođenja od plaćanja PDV-a, u svojoj prijavi PDV-a za godinu 1997. W. Heiser naveo je porezno oslobođenje od otprilike 3,5 milijuna ATS koje se odnosilo na dugotrajno ortodontsko liječenje koje je započelo 1991. i na dan 1. siječnja 1997. još nije završeno, a za koje je primio predujam na koji je plaćen PDV.
- 13 Nadležni porezni ured smatrao je da se dugotrajno ortodontsko liječenje odnosi na uslugu pruženu tijekom otprilike godine dana. U njegovom poreznom rješenju od 4. listopada 1999., koje se odnosi na porez na promet za godinu 1997. (u daljnjem tekstu: porezno rješenje), priznato mu je oslobođenje od PDV-a samo za liječenje koje je započelo 1996. Stoga mu je priznato traženo oslobođenje od PDV-a samo u iznosu od 1 460 000 ATS.
- 14 Tužitelj u glavnom postupku podnio je žalbu protiv poreznog rješenja.
- 15 Finanzlandesdirektion für Tirol (Zemaljska porezna uprava za Tirol) (žalbeno tijelo, u daljnjem tekstu: Finanzlandesdirektion), tijelo kojem je u glavnom postupku podnesena žalba, koje je kasnije zamijenila Porezna uprava u Innsbrucku, poreznom uredu je dopisom od 1. ožujka 2002. među ostalim naredio da utvrdi u kojem opsegu bi se trebao provesti ispravak odbitka u skladu s člankom 12. stavkom 10. UStG-a 1994 na dan 1. siječnja 1997., u slučaju prijelaza iz sustava obveznog plaćanja PDV-a na sustav oslobođenja od plaćanja PDV-a u kojem je odbitak pretporeza isključen.
- 16 Nakon utvrđivanja koje je porezni ured proveo uz suglasnost W. Heisera, zemaljska porezna uprava je 19. rujna 2002. donijela odluku kojom se odbacuje žalba koja joj je podnesena i porezno rješenje mijenja na štetu žalitelja. Tom je odlukom porezno odobrenje W. Heisera smanjeno za iznose od 89 635,94 ATS i 164 870,15 ATS, što odgovara ispravku odbitaka.
- 17 U tužbi koju je podnio pred Visokim upravnim sudom, W. Heiser osobito osporava ispravke odbitaka koje je provela zemaljska porezna uprava. Tužba se osobito temelji na činjenici da članak XIV. stavak 3. saveznog zakona 21/1995 izričito isključuje obvezu liječnika da provedu ispravak odbitaka na datum 1. siječnja 1997.
- 18 U svojem odgovoru na tužbu pred navedenim sudom, zemaljska porezna uprava navodi da dok je razmatrala žalbu podnesenu protiv poreznog rješenja nije primjenjivala članak XIV. stavak 3. saveznog zakona 21/1995, zbog toga što neprovedba ispravka odbitka predstavlja neprijavljenu potporu u smislu članka 92. Ugovora. U skladu s člankom 93. stavkom 3. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 88. stavak 3. UEZ-a), tijela države članice ne smiju provoditi neprijavljene potpore. Nadalje, navedeni članak XIV. stavak 3. protivan je članku 20. Šeste direktive.
- 19 U svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku Visoki upravni sud navodi da sustav PDV-a koji se primjenjuje u Europskoj uniji na temelju direktivâ Zajednice te posebno na temelju Šeste direktive podrazumijeva da je obveza plaćanja PDV-a na transakcije usko povezana s pravom poduzetnika na odbitak pretporeza u cijelosti dok, s druge strane, poduzetnici čiji je promet oslobođen oporezivanja, u načelu nemaju to pravo. Ukoliko se promijene okolnosti koje su bile podloga za utvrđivanje iznosa odbitka pretporeza, članak 20. Šeste direktive određuje ispravak prvotnog odbitka. Sud ističe da se na temelju stavka 2. te odredbe, u slučaju kapitalnih

dobara, ispravak provodi ako nakon godine u kojoj su kapitalna dobra stečena, nastupe promjene u pravu na odbitak u odnosu na važeće pravo na datum stjecanja navedenih dobara.

- 20 Sud koji je uputio zahtjev dodaje da članak XIV. stavak 3. saveznog zakona 21/1995 za usluge u području zdravstva, a posebno liječničke usluge, protivno članku 20. Šeste direktive, ne predviđa da prijelaz iz sustava obveznog plaćanja PDV-a za te usluge koji je bio primjenjiv do 31. prosinca 1996. na sustav oslobođenja od plaćanja PDV-a od 1. siječnja 1997., dovodi do obaveze ispravka odbitaka provedenih za dobra stečena tijekom razdoblja obveznog plaćanja navedenog poreza, iako su se ta dobra nastavila koristiti u sustavu poreznog oslobođenja, tj. za izvršenje transakcija izuzetih od poreza. Rezultat ovog pravila je zadržavanje odbitka pretporeza za dobra koja se koriste za provedbu takvih transakcija.
- 21 Prema mišljenju Verwaltungsgerichtshofa (Visoki upravni sud) nije isključeno da su ortodonti s poslovnim nastanom u Austriji konkurencija ortodontima iz drugih država članica Europske unije. Ovo osobito vrijedi za pogranična područja. Prihvaćanjem članka XIV. stavka 3. saveznog zakona 21/1995, tj. pravila koje isključuje smanjenje [ispravak] odbitaka svojstvenih sustavu PDV-a i izričito predviđenih člankom 20. Šeste direktive, austrijski je zakonodavac omogućio prednost liječnicima s poslovnim nastanom u navedenoj državi članici.
- 22 Mjera odbitka predstavlja prednost koja se dodjeljuje iz državnih sredstava za jačanje konkurentskog položaja poduzetnika kojima je ta prednost omogućena u usporedbi s drugim poduzetnicima s kojima su u konkurentskom odnosu, a koji ne mogu provesti takav odbitak.
- 23 Nadalje, Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) sumnja u objektivnu opravdanost članka XIV. stavka 3. saveznog zakona 21/1995 kojim je Republika Austrija ukinula ispravak odbitaka PDV-a koje su liječnici proveli do 31. prosinca 1996. (u daljnjem tekstu: mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku) u smislu točke 42. presude od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Zb., str. I-8365.), posebno stoga što se nedostaci koji proizlaze iz ukidanja prava na odbitak pretporeza dotičnim osobama u svakom slučaju ponovno nadoknađuju kompenzacijskim plaćanjima dotične države članice na temelju GSBG-a 1996 i rješenja 56/1997.
- 24 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:
- „Treba li pravilo poput onog navedenog u članku XIV. stavku 3. saveznog zakona [...] 21/1995, kako je izmijenjen [saveznim zakonom] 756/1996, na temelju kojeg liječnici prilikom prelaska iz sustava obveznog plaćanja PDV-a na oslobođenje od plaćanja PDV-a, u vezi s dobrima koja i dalje koriste kao poduzetnici, ne smanjuju [ispravljaju] već odbijeni pretporez kako je propisano člankom 20. Šeste direktive [...], okvalificirati kao državnu potporu u smislu članka 87. UEZ-a (bivši članak 92. Ugovora o EZ-u)?”

### **O prethodnom pitanju**

- 25 Najprije valja istaknuti da se pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev odnosi samo na tumačenje članka 92. Ugovora.
- 26 U tom pogledu valja najprije utvrditi da liječnika specijalista stomatologije, kao što je W. Heiser, treba smatrati poduzetnikom u smislu navedene odredbe, s obzirom na to da kao samostalni gospodarski subjekt pruža usluge na tržištu i to na tržištu liječnika specijalista stomatologije (vidjeti u tom smislu presudu od 12. rujna 2000., Pavlov i dr., C-180/98 do C-184/98, Zb., str. I-6451., t. 76. i 77.).
- 27 Zatim valja podsjetiti da u skladu s člankom 92. stavkom 1. Ugovora, kako bi se neka mjera mogla smatrati državnom potporom, trebaju biti ispunjeni sljedeći uvjeti. Prvo, mora postojati intervencija države ili intervencija putem državnih sredstava. Drugo, takva intervencija treba utjecati na trgovinu između država članica. Treće, svojem korisniku treba omogućiti prednost. Četvrto, treba narušiti ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (presuda od 24. srpnja 2003., Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Zb., str. I-7747., t. 75.).
- 28 Što se tiče prvog uvjeta navedenog u prethodnoj točki, ne može se osporiti da mjera kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku predstavlja intervenciju države.
- 29 U vezi s drugim uvjetom navedenim u točki 27. ove presude, W. Heiser i austrijska vlada navode da mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku ni u kojem slučaju ne može utjecati na trgovinu između država članica jer su iznosi koji proizlaze iz ukidanja ispravka odbitka u pravilu vrlo mali. U glavnom postupku radi se o iznosu od najviše 30 000 EUR za čitavo razdoblje od 1997. do 2004., što je daleko manje od minimalnog praga od 100 000 EUR tijekom trogodišnjeg razdoblja kako je predviđeno u Komunikaciji Komisije od 6. ožujka 1996. o minimalnim potporama (SL C 68, str. 9.) primjenjivim na datum stupanja na snagu navedene mjere 1996. godine.
- 30 Austrijska vlada isto tako tvrdi da je učinak mjere o kojoj je riječ u glavnom postupku na trgovinu između država članica neznatan s obzirom na to da su posebnosti medicinske skrbi prvenstveno regionalne.
- 31 Ovi argumenti, međutim, ne pokazuju da drugi uvjet naveden u točki 27. ove presude nije ispunjen.
- 32 Valja podsjetiti da, u skladu sa sudskom praksom Suda, ne postoji donja granica ili postotak ispod čije bi se razine moglo smatrati da trgovina između država članica nije pogođena. Ni relativno mali iznos potpore ni relativno malo poduzeće korisnika potpore ne isključuju *a priori* mogućnost da trgovina između država članica bude pogođena (vidjeti osobito gore navedenu presudu Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, t. 81. i navedenu sudsku praksu).
- 33 Drugi uvjet za primjenu članka 92. stavka 1. Ugovora, prema kojem potpora mora biti takva da utječe na trgovinu između država članica, može biti ispunjen neovisno o lokalnoj ili regionalnoj vrsti pruženih usluga ili o važnosti navedenog područja djelatnosti (vidjeti u tom smislu presudu Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, t. 82.).

- 34 Što se tiče minimalnog praga predviđenog u Komunikaciji Komisije od 6. ožujka 1996., iz spisa koji je sud koji je uputio zahtjev podnio Sudu proizlazi da je iznos odbitka koji liječnik može imati na temelju mjere kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, u svim okolnostima niži od minimalnog iznosa koji je utvrđen na 100 000 EUR za trogodišnje razdoblje. Nacionalni propisi, kako je Komisija Europskih zajednica ispravno uočila, ne predviđaju nikakvo ograničenje iznosa koji liječnik, kao poduzetnik pojedinac, može koristiti kao rezultat ukidanja ispravka odbitka. U tim uvjetima nije utvrđeno da takva mjera može biti obuhvaćena pravilom o minimalnom iznosu [*de minimis*] utvrđenom u navedenoj komunikaciji.
- 35 Shodno tome, s obzirom na to da nije moguće isključiti da su liječnici specijalisti stomatologije poput W. Heisera konkurencija svojim kolegama s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, kako je u svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku utvrdio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud), drugi uvjet za primjenu članka 92. stavka 1. Ugovora treba smatrati ispunjenim.
- 36 Što se tiče trećeg uvjeta, navedenog u točki 27. ove presude, o postojanju prednosti, prema ustaljenoj sudskoj praksi pojam potpore obuhvaća ne samo pozitivna davanja, nego isto tako i intervencije koje u različitim oblicima smanjuju troškove koji obično opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom smislu riječi, iste naravi i imaju identične učinke, (vidjeti osobito presudu Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, t. 38. i navedenu sudsku praksu).
- 37 W. Heiser tvrdi, u biti, da mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku ne predstavlja prednost samo zato što je sam ispravak, u svakom slučaju, protivan pravu Zajednice.
- 38 Čak i ako su propisi koji predviđaju ispravak odbitka, i to članak 12. stavak 10. UStG-a 1994 u predmetu u glavnom postupku, nezakoniti, i dalje ostaje činjenica da ti propisi mogu proizvoditi učinke sve dok nisu ukinuti ili, najmanje, sve dok nije utvrđena njihova nezakonitost. Posljedično, takve su naravi da stvaraju troškove koji obično opterećuju proračun liječnika specijalista stomatologije kao što je W. Heiser. Time što je Republika Austrija naknadno ukinula ispravak odbitka zasebnom mjerom od one koja predviđa takav ispravak, troškove koji obično opterećuju proračun takvog liječnika su smanjeni i shodno tome omogućena mu je prednost.
- 39 Austrijska vlada međutim ističe da ukidanje ispravka odbitka ne predstavlja potporu s obzirom na to da se odnosi na sve liječnike, osobito na liječnike specijaliste stomatologije, psihoterapeute, primalje i ostale neovisne suradnike u smislu Krankenpflegegesetzes (zakon o zdravstvenoj skrbi), kao i na bolnice. Takvo ukidanje nije stoga omogućilo prednost samo određenim liječnicima.
- 40 U tom pogledu valja podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi članak 92. stavak 1. Ugovora zahtijeva da se utvrdi je li u okviru danog zakonskog sustava nacionalna mjera takve naravi da daje prednost „određenim poduzećima ili proizvodnji određenih dobara” naspram drugih koji se u svjetlu cilja kojima dotični sustav teži nalaze u usporedivom činjeničnom i pravnom položaju. Ako je tako, dotična mjera ispunjava uvjet selektivnosti sadržan u pojmu državne potpore predviđene tom odredbom (vidjeti osobito presudu od 29. travnja 2004., GIL Insurance i dr., C-308/01, Zb. str. I-4777., t. 68. i navedenu sudsku praksu).

- 41 Valja pojasniti kako činjenica da mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku omogućuje prednost ne samo liječnicima specijalistima stomatologije, poput W. Heisera, nego isto tako i ostalima, ili čak svima, koji obavljaju zdravstvenu djelatnost, ne podrazumijeva da ta mjera ne ispunjava uvjet selektivnosti.
- 42 Činjenica da je broj poduzetnika koji mogu imati koristi od predmetne mjere vrlo velik ili da ti poduzetnici pripadaju različitim područjima djelatnosti nije dovoljna da se dovede u pitanje selektivnost mjere i da se tako isključi mogućnost da se mjera okvalificira kao državna potpora (vidjeti osobito presudu od 13. veljače 2003., Španjolska/Komisija, C-409/00, Zb., str. I-1487., t. 48. i navedenu sudsku praksu). Slično tome, potpore se mogu odnositi na cjelokupni gospodarski sektor i dalje biti obuhvaćene člankom 92. stavkom 1. Ugovora (vidjeti osobito presudu od 17. lipnja 1999., Belgija/Komisija, C-75/97, Zb., str. I-3671., t. 33. i navedenu sudsku praksu).
- 43 Bilo bi drukčije da je mjera, iako omogućuje prednost onome kome je namijenjena, opravdana naravi ili općom sistematikom sustava kojem pripada (vidjeti osobito presudu Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, t. 42. i navedenu sudsku praksu).
- 44 S tim u vezi, austrijska vlada ističe da mjera kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku potiče solidarnost između nositelja zdravstvenog osiguranja jer im, u praksi, donosi korist. Povećanje troškova nezavisnih liječnika zbog promjene oporezivanja njihovog prometa indirektno bi dovelo do povećanja troškova navedenih nositelja zdravstvenog osiguranja. Oni međutim ne bi mogli povećati svoje prihode s obzirom na to da su stope doprinosa osiguranika utvrđene zakonom. Austrijska vlada je na raspravi, isto kao i W. Heiser u svojim pisanim očitovanjima, istaknula da se mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku ne primjenjuje dodatno uz kompenzacijsko plaćanje na temelju GSBG-a 1996 i rješenja 56/1997 s obzirom na to da se takva naknada isplaćuje samo liječnicima koji, poput W. Heisera, nisu ugovorni liječnici.
- 45 Međutim, tim se argumentom ne može utvrditi da se mjera kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku ne može okvalificirati kao državna potpora.
- 46 S jedne strane, sama činjenica da ukidanje ispravka odbitka ima socijalnu svrhu, ako bi se to moglo utvrditi, nije dovoljno da se takva mjera u potpunosti isključi iz klasifikacije potpore u smislu članka 92. Ugovora. Članak 92. stavak 1. ne razlikuje prema uzrocima ili ciljevima intervencije države, nego ih definira s obzirom na njihove učinke (presuda od 29. travnja 2004., Nizozemska/Komisija, C-159/01, Zb., str. I-4461., t. 51. i navedena sudska praksa).
- 47 S druge strane, u vezi s učincima mjere kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, valja istaknuti da je prednost, pravno gledajući, omogućena samo liječnicima. U spisu koji je sud koji je uputio zahtjev dostavio Sudu nema nikakve naznake da je korist takve mjere sustavno prenesena od liječnika na nositelje zdravstvenog osiguranja na način da je takva prednost liječnika u konačnici neutralizirana.
- 48 Nadalje, austrijska vlada ne obrazlaže zašto bi prednost koja proizlazi iz mjere o kojoj je riječ u glavnom postupku mogla biti opravdana činjenicom da neugovorni liječnici ne primaju naknadu koja je predviđena člankom 3. GSBG-a 1996 i čiji je iznos



utvrđen rješenjem 56/1997. Iz spisa se nigdje ne može zaključiti da ugovorni liječnici koji primaju takvu naknadu nemaju također i koristi od navedenog ukidanja ispravka.

- 49 Stoga, u nedostatku drugih relevantnih razloga na koje se poziva austrijska vlada, iz spisa dostavljenog Sudu ne proizlazi da je mjera o kojoj je riječ u glavnom postupku opravdana naravi ili općom sistematikom sustava kojem pripada.
- 50 Koliko god se austrijska vlada poziva na članak 90. stavak 2. Ugovora o EZ-u (postao članak 86. stavak 2. UEZ-a) kako bi opovrgla karakter prednosti mjere o kojoj je riječ u glavnom postupku, njezin se argument ne može podržati.
- 51 Odstupanje predviđeno člankom 90. stavkom 2. Ugovora ne dozvoljava da se mjera izuzme od toga da se okvalificira kao državna potpora u smislu njegovog članka 92. Niti može, jednom kada je takva kvalifikacija utvrđena, osloboditi dotičnu državu članicu izvještavanja o takvoj mjeri u skladu s člankom 93. stavkom 3. Ugovora (vidjeti presudu od 21. listopada 2003., Van Calster i dr., C-261/01 i C-262/01, Zb., str. I-12249., t. 61. i navedenu sudsku praksu).
- 52 W. Heiser također tvrdi da mjera kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku ne omogućuje prednost s obzirom na to da je njezin jedini učinak ukloniti nepovoljan položaj koji je ranije postojao na štetu neugovornih liječnika s poslovnim nastanom u Austriji u usporedbi s njihovim kolegama s poslovnim nastanom u drugim državama članicama. Dok zdravstvene usluge pružane u tim državama članicama nisu bile podložene PDV-u, na usluge koje su neugovorni liječnici s poslovnim nastanom u Austriji pružali 1995. i 1996. PDV se obračunavao.
- 53 U tom pogledu važno je istaknuti da čak i ako je cilj mjere o kojoj je riječ u glavnom postupku nadoknaditi nepovoljan položaj na koji se poziva W. Heiser, takva se mjera, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 50. svojeg mišljenja, ni u kojem slučaju ne može opravdati činjenicom da je namijenjena ispravljanju narušavanja tržišnog natjecanja na tržištu zdravstvenih usluga Zajednice.
- 54 Valja podsjetiti da ako država članica putem jednostranih mjera traži da se uvjeti tržišnog natjecanja u određenom gospodarskom sektoru približe onima u drugim državama članicama, u skladu s ustaljenom sudskom praksom dotičnim se mjerama ne može oduzeti karakter potpore (vidjeti osobito presudu od 29. travnja 2004., Italija/Komisija, C-372/97, Zb., str. I-3679, t. 67. i navedenu sudsku praksu).
- 55 Što se tiče četvrtog uvjeta navedenog u točki 27. ove presude prema kojem intervencija države treba narušiti ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje, valja podsjetiti da potpore koje oslobađaju poduzetnika troškova koje bi u pravilu snosio u okviru svojeg redovnog upravljanja ili svojih uobičajenih aktivnosti u pravilu narušavaju uvjete tržišnog natjecanja (presuda od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija, C-156/98, Zb., str. I-6857., t. 30. i navedena sudska praksa).
- 56 Argument W. Heisera i austrijske vlade da četvrti uvjet nije ispunjen jer liječnici koji imaju koristi od mjere kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku nisu suočeni s tržišnim natjecanjem na temelju cijena, ne može se podržati.

- 57 Čak i ako, kako ističu W. Heiser i austrijska vlada, na pacijentov izbor liječnika mogu osim cijene liječenja utjecati drugi kriteriji kao što su kvaliteta liječenja i povjerenje u liječnika, i dalje ostaje činjenica da cijena može imati utjecaj, i to čak i značajan, na pacijentov izbor liječnika. Kako to proizlazi i iz spisa dostavljenog Sudu, tako je osobito u slučaju kada se radi o neugovornim liječnicima kao što je W. Heiser, kada pacijent mora sam platiti više od 50 % cijene navedenog liječenja.
- 58 Iz svega navedenog proizlazi da mjeru kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku treba smatrati kao državnu potporu u smislu članka 92. stavka 1. Ugovora.
- 59 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 92. Ugovora treba tumačiti na način da pravilo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku na temelju kojeg liječnici prilikom prelaska iz sustava obveznog plaćanja PDV-a na sustav oslobođenja od plaćanja, u vezi s dobrima koja i dalje koriste kao poduzetnici, ne smanjuju [ispravljaju] već odbijeni pretporez kako je propisano člankom 20. Šeste direktive, treba okvalificirati kao državnu potporu.

### **Troškovi**

- 60 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

**Članak 92. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 87. UEZ-a) treba tumačiti na način da pravilo kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku na temelju kojeg liječnici prilikom prelaska iz sustava obveznog plaćanja PDV-a na sustav oslobođenja od plaćanja, u vezi s dobrima koja i dalje koriste kao poduzetnici, ne smanjuju [ispravljaju] već odbijeni pretporez kako je propisano člankom 20. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, treba okvalificirati kao državnu potporu.**

[Potpisi]

---

<sup>1</sup> Jezik postupka: njemački