

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

3 martie 2005*

Wolfgang Heiser

împotriva

Finanzamt Innsbruck

(Cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Verwaltungsgerichtshof, Austria)

„TVA – Scutire pentru prestațiile de îngrijiri medicale în cadrul profesiilor medicale –
Regularizarea deducerilor”

Cauza C-172/03

În cauza C-172/03,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată în temeiul articolului 234 CE, introdusă de Verwaltungsgerichtshof (Austria), prin Decizia din 31 martie 2003, primită la Curte la data de 14 aprilie 2003, în procedura

Wolfgang Heiser

împotriva

Finanzamt Innsbruck,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans (raportor), președinte de cameră, domnii C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk și J. Kluèka, judecători,

avocat general: domnul A. Tizzano

grefier: doamna K. Sztranc, administrator

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 septembrie 2004,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnul Heiser, de domnul R. Kapferer, Steuerberater,

– pentru guvernul austriac, de domnii E. Riedl și J. Bauer, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: germana.

– pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnii V. Kreuzschitz, V. Di Bucci și K. Gross, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 octombrie 2004,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 92 CE (devenit, după modificare, articolul 87 CE).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între domnul Heiser și Finanzamt Innsbruck (Austria) având ca obiect o decizie în materie de regularizare a deducerilor aplicate taxei pe valoare adăugată (denumită în continuare „TVA”).

Reglementarea națională

3 Rezultă din decizia de trimitere că, în temeiul articolului 6 alineatul (1) punctul (19) din Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri, BGBl. 663/1994, denumită în continuare „UStG 1994”), operațiunile efectuate în exercitarea profesiei de medic sunt scutite de TVA, cu excepția deducerii taxelor achitate în amonte. Potrivit articolului 29 alineatul (5) al UStG 1994, această scutire nu se aplică totuși decât operațiunilor efectuate după 31 decembrie 1996. Serviciile medicale oferite înainte de 1 ianuarie 1997 făceau obiectul TVA și erau impozitate la o cotă standard.

4 Această trecere de la un regim de obligativitate a plății TVA la un regim de scutire de TVA constituie punerea în aplicare a anexei XV partea IX punctul 2 litera (a) a doua liniuță din Actul privind condițiile de aderare a Regatului Norvegiei, a Republicii Austria, a Republicii Finlanda și a Regatului Suediei și adaptările tratatelor care stau la baza Uniunii Europene (JO 1994, C 241, p. 21 și JO 1995, L1, p.1). În fapt, potrivit acestei anexe, intrarea în vigoare a scutirii de TVA prevăzută la articolul 13 A, alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „a șasea directivă”), a fost amânată până la 1 ianuarie 1997, în special pentru prestațiile de îngrijiri medicale furnizate de medici în domeniul sănătății publice și al asistenței sociale.

5 Din decizia de trimitere rezultă că, în cazul prestațiilor de servicii medicale de lungă durată, precum tratamentul ortodontic, care au început înainte de 1 ianuarie 1997, dar nu au fost încheiate decât după 31 decembrie 1996, acestea sunt considerate ca fiind oferite după această dată din urmă și sunt, prin urmare, scutite de TVA. Dacă un cadru medical a primit, înainte de 1 ianuarie 1997, avansuri pentru astfel de prestații, iar TVA-ul aferent acestora a fost achitat, aceste avansuri beneficiază retroactiv de scutire. Scutirea de impozit se efectuează în temeiul exercițiului financiar 1997.

6 Articolul 12 alineatul (10) din UstG 1994 dispune:

„Atunci când, în decurs de patru ani calendaristici de la anul primei utilizări, survine, în cazul unui bun utilizat de întreprinzător în întreprinderea sa ca bun de capital, o modificare a împrejurărilor care au determinat deducerea taxei achitate în amonte în anul calendaristic al primei utilizări [alineatul (3)], se va efectua în scopul regularizării deducerii taxei achitate în amonte o compensație pentru fiecare an pentru care este valabilă modificarea.

Această regulă se aplică *mutatis mutandis* taxelor aplicate în amonte costurilor ulterioare de achiziție sau de fabricație, cheltuielilor destinate capitalizării și costurilor ocazionate de reparații imobiliare de mare amploare; perioada de regularizare începe prin urmare în anul calendaristic următor celui în cursul căruia prestațiile care au determinat aceste costuri și cheltuieli au fost efectuate pentru prima dată coroborate cu activul fix.

În cazul imobilelor în sensul articolului 2 din Grunderwerbssteuergesetz 1987 (Legea privind taxele de înscriere în cadastru din 1987) (inclusiv cheltuielile destinate capitalizării și costurilor necesare reparațiilor de mare amploare), perioada de patru ani calendaristici este înlocuită de o perioadă de nouă ani calendaristici.

Pentru regularizare, care se efectuează pentru fiecare an vizat de modificare, se reține, pentru fiecare an vizat, o cincime din totalul impozitului care s-a aplicat în amonte bunului, cheltuielilor sau costurilor și o zecime în cazul imobilelor (inclusiv cheltuielile de capitalizare și costurile reparațiilor de mare amploare); dacă bunul a fost vândut sau transferat, regularizarea se operează pentru perioada de regularizare rămasă, cel mai târziu cu ocazia ultimei declarații fiscale periodice a exercițiului în cursul căruia a avut loc vânzarea”. [traducere neoficială]

7 Articolul XIV alineatul (3) din Legea federală nr. 21/1995, astfel cum a fost modificată prin Legea federală nr. 756/1996 (denumită în continuare „Legea federală nr. 21/1995”), este formulat după cum urmează:

„Nu face obiectul deducerilor, potrivit articolului 12 alineatul (10) [...] din UStG, prima aplicare, după 31 decembrie 1996, a dispozițiilor articolului 6 alineatul (1) [punctul] [...] 19 [...] din UStG [1994]. [...]”

8 În temeiul Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (Legea privind ajutoarele destinate sectoarelor medico-sanitar și social, BGBl. 746/1996, denumită în continuare „GSBG 1996”), medicii au dreptul la o compensație în schimbul taxelor achitate în amonte.

Articolul 3 din GSBG 1996 este formulat după cum urmează:

1) Medicii, dentiștii [„Dentisten”] și alți cocontractanți primesc o compensație care este în funcție de remunerațiile plătite de organismele de securitate socială, de instituțiile de asigurări de sănătate sau organismele de asistență publică pentru prestațiile de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) punctul 19 din UStG [1994].

[...]

3) Bundesminister für Finanzen (ministrul federal de finanțe) stabilește prin ordonanță, în acord cu Bundesminister für Arbeit und Soziales (ministrul federal al muncii și afacerilor sociale), ratele compensatorii de plată pe baza experienței dobândite cu privire la situația economică a categoriei de antreprenori vizată” [traducere neoficială].

10 Valoarea plății compensatorii a fost fixată de către Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (Ordonanța ministrului federal de finanțe privind nivelul ajutoarelor și compensațiilor aplicabile în cadrul GSBG 1996, BGBl. II 56/1997, denumită în continuare „Ordonanța 56/1997”).

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

11 Domnul Heiser, reclamant în acțiunea principală, este medic specialist în stomatologie.

12 În temeiul trecerii sale la regimul de scutire de TVA, domnul Heiser a arătat, în declarația sa de TVA pentru anul 1997, o scutire de aproximativ 3,5 milioane de ATS care corespund tratamentelor ortodontice de lungă durată, începute ulterior anului 1991 și rămase încă neîncheiate la 1 ianuarie 1997, tratamente care făcuseră obiectul unor plăți în avans care au atras după sine plata TVA.

13 Administrația financiară competentă a considerat că, în ceea ce privește tratamentele ortodontice de lungă durată, prestația se întinde pe parcursul a aproximativ un an. Prin urmare, în decizia sa de impunere pentru cifrele de afaceri pentru anul 1997, emis în data de 4 octombrie 1999 (denumită în continuare „decizie de impunere”), nu a acordat scutirea de TVA decât pentru tratamentele care începuseră în 1996. În consecință, administrația financiară nu a admis solicitarea de scutire decât în limita a 1 460 000 ATS.

14 Reclamantul în acțiunea principală a introdus o acțiune în anulare împotriva deciziei de impunere.

15 La Finanzlandesdirektion für Tirol (cameră de recurs, denumită în continuare „Finanzlandesdirektion”), partea pârâtă în acțiunea principală care a înlocuit în continuare Finanzamt Innsbruck, a dispus administrației financiare, prin poștă, în data de 1 martie 2002, să investigheze în special în ce măsură, în cazul trecerii de la un regim de obligativitate la plata TVA la unul de scutire în care se exclude deducerea taxelor achitate în amonte, este necesară operarea unei regularizări a deducerilor la 1 ianuarie 1997, potrivit articolului 12 alineatul (10) din UStG 1994.

16 În urma constatărilor pe care le-au efectuat concomitent administrația financiară și domnul Heiser, Finanzlandesdirektion a luat, pe 19 septembrie 2002, o decizie prin care respingea acțiunea prin care fusese sesizată și prin care modifica decizia de impunere a celui obligat, în detrimentul acestuia. Prin această decizie, creditul fiscal al domnului Heiser a fost redus de la valoarea de 89 635,94 ATS și de 164 870,15 ATS, corespunzând regularizării deducerilor.

17 În acțiunea pe care a introdus-o în fața Verwaltungsgerichtshof, domnul Heiser a contestat, inter alia, regularizarea deducerilor efectuată de Finanzlandesdirektion. Această acțiune se bazează în special pe considerentul că articolul XIV alineatul (3) din Legea federală nr. 21/1995 exclude în mod explicit obligarea cadrelor medicale la regularizarea deducerilor de la 1 ianuarie 1997.

18 În întâmpinarea sa în fața instanței menționate anterior, Finanzlandesdirektion răspunde că, în timpul examinării acțiunii introduse împotriva deciziei de impunere, nu a aplicat articolul XIV alineatul (3) din Legea federală nr. 21/1995, întrucât absența regularizării deducerilor constituie un ajutor care nu a fost notificat în conformitate cu articolul 92 din tratat. Potrivit articolului 93 alineatul (3) CE (devenit articolul 88 alineatul (3) CE), autoritățile unui stat membru nu pot pune în aplicare ajutoare care nu au fost notificate. Articolul XIV alineatul (3) contravine prin urmare articolului 20 din a șasea directivă.

19 În decizia sa de trimitere, Verwaltungsgerichtshof arată că economia regimului TVA, definită în Uniunea Europeană prin directive comunitare și, în special, prin a șasea directivă, presupune ca supunerea operațiunilor la TVA să aibă drept corolar dreptul acordat antreprenorului de a deduce integral impozitele achitate în amonte, deși antreprenorii ale căror operațiuni sunt scutite nu beneficiază, în principiu, de un astfel de drept. Atunci când împrejurările care au determinat deducerea suferă o modificare, articolul 20 din a șasea directivă ar impune ca deducerile să fie regularizate. Instanța menționată anterior susține că, în temeiul articolului 20 alineatul (2) din această dispoziție, trebuie să se opereze o regularizare în ceea ce privește bunurile de capital dacă, pe parcursul anilor ce urmează celui în cursul căruia a avut loc achiziția acestora, intervin modificări privind dreptul de deducere, față de cel în vigoare la data achiziționării bunurilor menționate anterior.

20 Instanța de trimitere adaugă că articolul XIV alineatul (3) din Legea federală nr. 21/1995 prevede în ceea ce privește prestațiile de servicii din domeniul medical și, în special, cele oferite de cadrele medicale, care, contrar articolului 20 din a șasea directivă, trecerea de la obligativitatea la plata TVA pentru aceste prestații, care era regimul aplicabil până la 31 decembrie 1996, la un regim de scutire, începând cu 1 ianuarie 1997, nu generează regularizarea deducerilor operate pentru bunurile dobândite la data impunerii taxei menționate anterior, chiar dacă aceste bunuri continuă să fie exploatate într-un regim de scutire, adică permit efectuarea de operațiuni scutite. Această regulă are ca rezultat menținerea deducerilor pentru bunurile care sunt utilizate în cadrul unor astfel de operațiuni.

21 Potrivit Verwaltungsgerichtshof, nu este exclus ca unii medici ortodonți stabiliți în Austria să fie în concurență cu medici ortodonți care își exercită profesia în alte state membre ale Uniunii Europene. Este în special cazul zonelor de frontieră. Prin adoptarea articolului XIV alineatul (3) din Legea federală nr. 21/1995, și anume o regulă care exclude o reducere a deducerilor – care este impusă prin sistemul TVA și exprimată explicit prin articolul 20 din a șasea directivă – legiuitorul austriac a conferit un avantaj cadrelor medicale stabilite în statul membru respectiv.

22 Măsura de deducere constituie un avantaj acordat prin intermediul resurselor de stat și care consolidează poziția concurențială a antreprenorilor care beneficiază de aceasta, față de cea a celorlalți antreprenori cu care aceștia sunt în concurență și care nu pot să efectueze o asemenea deducere.

23 În plus, Verwaltungsgerichtshof are îndoieli că articolul XIV alineatul (3) din Legea federală nr. 21/1995, prin care Republica Austria a renunțat, în domeniul politicilor TVA, la regularizarea deducerilor operate de către medici până la 31 decembrie 1996 (denumită în continuare “măsura în acțiunea principală”), poate fi justificată obiectiv în sensul punctului 42 al Hotărârii din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Rec., p. I-8365). Acest lucru este cu atât mai mult valabil cu cât persoanele în cauză sunt despăgubite în mod garantat pentru inconveniente provocate de dispariția dreptului la deducere,

prin plățile compensatorii oferite de către statul membru vizat de aplicarea GSBG 1996 și de Ordonanța 56/1997.

24 În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O normă precum cea prevăzută la articolul XIV alineatul (3) din Legea federală [...] nr. 21/1995, astfel cum a fost modificată prin [Legea federală] nr. 756/1996, în temeiul căreia faptul, pentru medici, de a trece de la un regim de operațiuni supuse impozitului pe cifra de afaceri la un regim de operațiuni scutite generează reducerea, prevăzută la articolul 20 din a șasea directivă [...], a deducerii deja operate privind bunurile care continuă să fie exploatate, reprezintă ajutor de stat în sensul articolului 87 CE (ex-articolul 92 CE)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

25 Mai întâi trebuie subliniat că întrebarea adresată de către instanța de trimitere nu vizează decât interpretarea articolului 92 din tratat.

26 În acest sens, trebuie să se constate în primul rând că un medic specialist în stomatologie, precum M. Heiser, trebuie considerat ca fiind o întreprindere în sensul prevederii menționate anterior din moment ce furnizează, în calitate de operator economic independent, servicii pe o piață, și anume aceea a serviciilor medicale specializate în stomatologie (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 12 septembrie 2000, Pavlov și alții, C-180/98 – C-184/98, Rec., p. I-6451, punctele 76 și 77).

27 În continuare, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 92 alineatul (1) din tratat, este necesar ca următoarele condiții să fie îndeplinite pentru ca o măsură să poată fi calificată drept ajutor de stat. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o măsură de stat sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, această măsură trebuie să fie de natură să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, aceasta trebuie să acorde un avantaj beneficiarului său. În al patrulea rând, măsura trebuie să denatureze sau să fie de natură să denatureze concurența (Hotărârea din 24 iulie 2003, Altmark Trans și Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Rec., p. I-7747, punctul 75).

28 Cu toate acestea, fiind vorba despre prima condiție menționată la punctul anterior, nu trebuie să se conteste că o măsură asemenea celei din acțiunea principală constituie o intervenție a statului.

29 Cu privire la a doua condiție amintită la punctul 27 din prezenta hotărâre, domnul Heiser și guvernul austriac susțin că măsura din acțiunea principală nu este, în nicio împrejurare, de natură să afecteze schimburile dintre statele membre pe motiv că sumele implicate de renunțarea la regularizarea deducerilor sunt în general nesemnificative. În acțiunea principală, este vorba despre o sumă de maxim 30 000 euro pentru întreaga perioadă dintre anii 1997 - 2004, sumă care este semnificativ inferioară plafonului minim de 100 000 euro corespunzând unei perioade de trei ani, astfel cum a fost prevăzut prin Comunicarea Comisiei din 6 martie 1996 privind ajutoarele de stat *de minimis* (JO C 68, p. 9) și aplicabil la data intrării în vigoare, în 1996, a măsurii în cauză.

30 Guvernul austriac susține de asemenea că efectul măsurii din acțiunea principală asupra comerțului dintre statele membre nu este unul considerabil având în vedere particularitățile tratamentelor medicale, care au în primul rând un caracter regional.

31 Aceste argumente nu demonstrează totuși că a doua condiție prevăzută la punctul 27 din prezenta hotărâre nu ar fi îndeplinită.

32 Potrivit jurisprudenței Curții, nu există prag sau procentaj sub nivelul căruia se poate considera că sunt afectate schimburile comerciale dintre statele membre. Valoarea relativ mică a unui ajutor sau dimensiunea relativ mică a întreprinderii beneficiare nu exclud *a priori* posibilitatea ca schimburile comerciale dintre statele membre să fie afectate (a se vedea în special Hotărârea Altmark Trans și Regierungspräsidium Magdeburg, menționată anterior, punctul 81 și jurisprudența menționată).

33 Prin urmare, a doua condiție de aplicare a articolului 92 alineatul (1) din tratat, potrivit căreia ajutorul trebuie să fie de natură să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre, nu depinde de natura locală sau regională a serviciilor de transport furnizate sau de importanța domeniului de activitate în cauză (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Altmark Trans și Regierungspräsidium Magdeburg, menționată anterior, considerentul 82).

34 În ceea ce privește plafonul *de minimis* prevăzut prin Comunicarea Comisiei din 6 martie 1996, din dosarul transmis Curții de către instanța de trimitere, nu rezultă că valoarea deducerilor de care poate beneficia un cadru medical în temeiul unei măsuri asemenea celei din acțiunea principală este, întotdeauna, inferioară sumei *de minimis*, care este fixată la 100 000 euro pentru o perioadă de trei ani. În cele din urmă, reglementarea națională nu prevede, astfel cum a observat în mod corect Comisia Comunităților Europene, nicio limită pentru suma de care poate beneficia un cadru medical, în calitate de persoană fizică care desfășoară activități în mod independent, în temeiul renunțării la regularizarea deducerilor. În aceste condiții, nu se știe sigur dacă o astfel de măsură poate beneficia de norma *de minimis* instituită prin comunicarea menționată anterior.

35 Prin urmare, întrucât nu este exclus ca, astfel cum constată Verwaltungsgerichtshof în decizia de trimitere, medicii specialiști în stomatologie, precum domnul Heiser, să fie în concurență cu colegii lor stabiliți într-un alt stat membru, a doua condiție de aplicare a articolului 92 alineatul (1) din tratat trebuie considerată ca fiind îndeplinită.

36 În privința celei de a treia condiții prevăzute la punctul 27 din prezenta hotărâre, privind existența unui avantaj, potrivit jurisprudenței constante, noțiunea de ajutor cuprinde nu numai prestațiile pozitive, ci și intervențiile care, în diverse forme, degrevează obligațiile fiscale pe care le suportă de regulă bugetul unei întreprinderi și care, prin aceasta, fără a constitui subvenții în adevăratul sens al cuvântului, au totuși aceeași natură, precum și efecte identice (a se vedea, în special, Hotărârea Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, menționată anterior, punctul 38 și jurisprudența menționată).

37 Domnul Heiser a subliniat că, în esență, măsura din acțiunea principală nu constituie un avantaj, ca urmare a simplului fapt că regularizarea în sine este, în orice caz, contrară dreptului comunitar.

38 Cu toate acestea, presupunând că reglementarea care prevede regularizarea deducerilor, anume articolul 12 alineatul (10) din UStG 1994 în acțiunea principală, este nelegală, nu mai rămâne

decât ca această reglementare să poată produce efecte atât timp cât nu este abrogată sau, cel puțin, atât timp cât nelegalitatea acesteia nu a fost constatată. Prin urmare, aceasta este de natură să creeze o obligație fiscală pe care o suportă de obicei bugetul unui medic specialist în stomatologie, precum domnul Heiser. În cazul în care Republica Austria renunță ulterior la regularizarea deducerilor, printr-o măsură diferită de cea care prevede această regularizare, aceasta reduce astfel obligațiile fiscale incluse în mod normal în bugetul unui astfel de medic și constituie, din acest motiv, un avantaj de care acesta beneficiază.

39 Guvernul austriac subliniază totuși că faptul de a renunța la regularizarea deducerilor nu constituie un ajutor întrucât toți medicii sunt vizați, inclusiv medicii specialiști în stomatologie, psihoterapeuții, moașele și alți practicieni independenți în sensul Krankenpflegegesetz (Legea privind îngrijirea bolnavilor), precum și spitalele. O astfel de renunțare nu ar putea deci să favorizeze numai anumiți medici.

40 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 92 alineatul (1) din tratat impune să se stabilească dacă, în cadrul unui anumit regim juridic, există o măsură la nivel național de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau anumite produse” în raport cu altele, care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă, din punct de vedere al obiectivului urmărit de regimul respectiv. În caz afirmativ, măsura în cauză îndeplinește condiția de selectivitate constitutivă a noțiunii de ajutor de stat prevăzută prin această dispoziție (a se vedea, în special, Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții, C-308/01, Rec., p. I – 4777, punctul 68 și jurisprudența menționată).

41 Este necesar să se precizeze că faptul că măsura din acțiunea principală constituie un avantaj nu numai pentru medicii specialiști în stomatologie, precum domnul Heiser, ci și pentru alți operatori activi în domeniul medical și chiar pentru toți operatorii activi în acest domeniu, nu implică faptul că această măsură nu îndeplinește condiția de selectivitate.

42 Faptul că numărul de întreprinderi care pot solicita să beneficieze de măsura respectivă este foarte mare sau că aceste întreprinderi aparțin unor sectoare de activitate diferite, nu este suficient pentru a pune la îndoială caracterul său selectiv și, prin urmare, să excludă încadrarea ca ajutor de stat (a se vedea, în special, Hotărârea din 13 februarie 2003, Spania/Comisia, C-409/00, Rec., p. I-1487, punctul 48 și jurisprudența menționată). De asemenea, acordarea de ajutoare poate să vizeze un sector economic și cu toate acestea să intre în domeniul de aplicare al articolului 92 alineatul (1) din tratat (a se vedea în special Hotărârea din 17 iunie 1999, Belgia/Comisia, C-75/97, Rec., p. I-3671, punctul 33 și jurisprudența menționată).

43 Nu se aplică în situația în care o măsură, chiar și constituind un avantaj pentru destinatarul său, ar fi justificată prin natura sau structura generală a sistemului în care se înscrie (a se vedea, în special, Hotărârea Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, menționată anterior, punctul 42 și jurisprudența menționată).

44 În acest sens, guvernul austriac subliniază că o măsură precum cea din acțiunea principală favorizează solidaritatea organismelor de asigurări de sănătate, pe motiv că aceasta este de fapt în avantajul lor. De fapt, o creștere a tarifelor practicate de medicii independenți provocată de o modificare a impozitării cifrei lor de afaceri ar genera indirect obligații fiscale pentru aceste organisme. Acestea din urmă nu vor putea totuși să își mărească veniturile, nivelurile de contribuție pentru asigurați fiind stabilite prin lege. În cadrul audierii, acest guvern a arătat, după cum procedase anterior și domnul Heiser în observațiile sale scrise, că măsura din acțiunea

principală nu se adaugă compensațiilor plătite în temeiul GSBG 1996 și al Ordonanței 56/1997, aceste compensații nefiind aplicabile medicilor care nu se află în relații contractuale, precum domnul Heiser.

45 Cu toate acestea, un astfel de argument nu permite să se ajungă automat la concluzia potrivit căreia o măsură precum cea din acțiunea principală nu trebuie calificată ca ajutor de stat.

46 Pe de altă parte, simplul fapt că renunțarea la regularizarea deducerilor urmărește un scop social, presupunând că acesta este stabilit, nu este suficient pentru a exclude cu totul o astfel de măsură din categoria ajutoarelor în sensul articolului 92 din tratat. Articolul 92 alineat (1) din această dispoziție nu face distincție în funcție de cauzele sau de obiectivele intervențiilor statului, ci le definește în funcție de efectele lor (Hotărârea din 29 aprilie 2004, Țările de Jos/Comisia, C-159/01, Rec., p. 4461, punctul 51 și jurisprudența menționată).

47 Pe de altă parte, fiind vorba de efectele unei măsuri precum cea din acțiunea principală, este necesar să se sublinieze că, din punct de vedere juridic, medicii sunt singurii beneficiari. Nu există niciun indiciu în dosarul care a fost adresat Curții de către instanța de trimitere, potrivit căruia beneficiul unei astfel de măsuri ar fi transferat în mod sistematic de către aceste organisme de asigurări de sănătate, astfel încât avantajul să fie, în cele din urmă, eliminat în cazul medicilor.

48 În plus, guvernul austriac nu explică motivul pentru care avantajul care rezultă din măsura din acțiunea principală poate fi justificat prin faptul că medicii care nu se află în relații contractuale cu casa de asigurări de sănătate sunt lipsiți de compensațiile prevăzute la articolul 3 din GSBG 1996 și a căror valoare a fost stabilită prin Ordonanța 56/1997. Nu rezultă din niciun element din dosar că medicii care se află în relații contractuale cu casa de asigurări de sănătate și care beneficiază de aceste compensații, nu profită în aceeași măsură de renunțare.

49 Prin urmare, în lipsa altor motive relevante invocate de către guvernul austriac, nu rezultă din dosarul transmis Curții că măsura din acțiunea principală se justifică prin natura sau structura generală a sistemului în care se înscrie.

50 În cazul în care guvernul austriac invocă articolul 90 alineatul (2) CE [devenit articolul 86 alineatul (2) CE] pentru a nega faptul că măsura din acțiunea principală prezintă caracterul unui avantaj, acest argument nu poate fi acceptat.

51 Într-adevăr, derogarea prevăzută la articolul 90 alineatul (2) din tratat nu permite excluderea încadrării unei măsuri ca ajutor de stat în sensul articolului 92 al acestuia. Din momentul în care o astfel de încadrare a fost stabilită, ea nu este în măsură nici să scutească statul membru în cauză să notifice această măsură în temeiul articolului 93 alineatul (3) din tratat (a se vedea Hotărârea din 21 octombrie 2003, Van Calster și alții, C-261/01 și C-262/01, Rec., p. I-12249 punctul 61 și jurisprudența menționată).

52 Domnul Heiser susține de asemenea că o măsură asemenea celei din acțiunea principală nu constituie un avantaj în cazul în care singurul scop al acesteia este de a elimina un dezavantaj care afecta în trecut medicii care nu se aflau în relații contractuale cu casa de asigurări de sănătate stabiliți în Austria, în raport cu colegii lor stabiliți în alte state membre. Într-adevăr, deși prestațiile de servicii medicale efectuate în aceste state din urmă nu erau supuse la plata TVA, cele oferite în 1995 și 1996 de către medicii stabiliți în Austria care nu se aflau în relații contractuale cu casa de asigurări de sănătate erau supuse plății TVA.

53 În această privință, este important să se constate că, chiar presupunând că măsura din acțiunea principală are ca obiect compensarea dezavantajului la care se referă domnul Heiser, o astfel de măsură nu trebuie, în nicio împrejurare, după cum a subliniat avocatul general la punctul 50 din concluziile sale, să fie justificată prin faptul că are drept scop corectarea denaturărilor concurenței care există pe piața comunitară a serviciilor medicale.

54 Este necesar să se menționeze că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, situația ca un stat membru să încerce să apropie, prin măsuri unilaterale, condițiile de concurență care există într-un anumit sector economic de cele care există în alte state membre nu elimină caracterul de ajutoare al acestor măsuri (a se vedea, în special, Hotărârea din 29 aprilie 2004, Italia/Comisia, C-372/97, Rec., p. 1-3679, punctul 67 și jurisprudența menționată).

55 În privința celei de a patra condiții menționate la punctul 27 din prezenta hotărâre, potrivit căreia intervenția statului trebuie să denatureze sau să aibă capacitatea de a denatura concurența, este necesar să se amintească că ajutoarele care au ca scop să scutească o întreprindere de costurile pe care aceasta ar trebui să le suporte în mod normal în cadrul gestionării sale curente sau al activităților normale, denaturează condițiile de concurență (Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 30 și jurisprudența menționată).

56 Argumentul domnului Heiser și al guvernului austriac, potrivit căruia a patra condiție nu este îndeplinită întrucât medicii care beneficiază de o măsură precum cea din acțiunea principală nu se confruntă cu o concurență bazată pe prețuri nu poate fi acceptat.

57 Chiar dacă, astfel cum subliniază domnul Heiser și guvernul austriac, alegerea medicului de către pacienți poate fi influențată de criterii diferite de prețul tratamentului medical, precum calitatea acestuia și de încrederea în medic, nu este mai puțin adevărat că prețul poate influența în mod semnificativ, alegerea medicului de către pacient. Este în special cazul în care, astfel după cum rezultă din dosarul adresat Curții, în cazul medicilor care nu se află în relații contractuale cu casele de asigurări de sănătate, precum domnul Heiser, pacientul trebuie să achite din banii proprii mai mult de 50 % din prețul tratamentului respectiv.

58 Din cele menționate anterior rezultă că o măsură precum este cea din acțiunea principală trebuie considerată ca reprezentând un ajutor de stat în sensul articolului 92 alineatul (1) din tratat.

59 Prin urmare, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 92 din tratat trebuie interpretat în sensul că o normă precum este cea din acțiunea principală, în temeiul căreia, în cazul medicilor, faptul de a trece de la un regim de operațiuni supuse la plata TVA, la un regim de operațiuni scutite de plata TVA, nu generează reducerea, prevăzută la articolul 20 din a șasea directivă, a deducerii deja operate privind bunurile care continuă să fie exploatate, reprezintă ajutor de stat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații în fața Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Articolul 92 CE (devenit, după modificare, articolul 87 CE) trebuie interpretat în sensul că o normă precum este cea prevăzută la articolul XIV alineatul (3) din Legea federală nr. 21/1995, astfel cum a fost modificată prin Legea federală nr. 756/1996, în temeiul căreia, în cazul medicilor, faptul de a trece de la un regim de operațiuni supuse la plata taxei pe valoarea adăugată la un regim de operațiuni scutite de plata TVA, nu generează reducerea, prevăzută la articolul 20 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, a deducerii deja operate, privind bunurile care continuă să fie exploatate, reprezintă ajutor de stat.

Semnături.