YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

3 päivänä maaliskuuta 2005 *

Asiassa C-172/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (Itävalta) on esittänyt 31.3.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.3.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Wolfgang Heiser

vastaan

Finanzamt Innsbruck,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk ja J. Klučka,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.9.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Heiser, edustajanaan Steuerberater R. Kapferer,

— Itävallan hallitus, asiamiehinään E. Riedl ja J. Bauer,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään V. Kreuschitz, V. Di Bucci ja K. Gross,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.10.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 87 artikla) tulkintaa.

2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty Heiserin ja Finanzamt Innsbruckin (Itävalta) välisessä oikeudenkäynnissä, joka koskee viimeksi mainitun viranomaisen tekemää päätöstä arvonlisäveron vähennysten oikaisuista.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että vuonna 1994 annetun Umsatzsteuergesetzin (Itävallassa liikevaihtoverosta annettu laki, jäljempänä vuoden 1994 UStG) 6 §:n 1 momentin 19 kohdan mukaan Itävallassa lääkärintointa harjoitettaessa suoritetut hoitopalvelut on vapautettu arvonlisäverosta. Vuoden 1994 UStG:n 29 §:n 5 momentissa säädetään, että tätä vapautusta sovelletaan ainoastaan 31.12.1996 jälkeen suoritettuihin hoitopalveluihin. Ennen 1.1.1997 suoritetut hoitopalvelut olivat kuitenkin arvonlisäverollisia ja vero kannettiin normaalin verokannan mukaisesti.

4 Siirtymisellä verollisesta verovapaaseen järjestelmään pantiin täytäntöön Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan liitteessä XV olevan IX osaston 2 kohdan a alakohdan toinen luetelmakohta (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1). Tämän liitteen mukaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1 jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun arvonlisäverovapautuksen voimaantulo lykätään 1.1.1997 asti muun muassa lääketieteellisen ammatin harjoittajien julkisen terveyden- ja sosiaalihuollon alalla suorittamien hoitopalvelujen osalta.

5 Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että silloin kun kyse on pitkäaikaisesta hoidosta, kuten hampaiden oikomishoidosta, joka on aloitettu ennen 1.1.1997 ja joka päättyy 31.12.1996 jälkeen, hoito katsotaan suoritetuksi viimeksi mainitun päivän jälkeen ja se vapautetaan arvonlisäverosta. Silloin kun lääkäri on saanut ennen 1.1.1997 ennakkomaksun tällaisista hoitopalveluista ja näihin liittyvä arvonlisävero on suoritettu, ennakkomaksuihin sovelletaan verovapautusta taannehtivasti. Veronhuojennus tehdään verovuoden 1997 verotuksessa.

6 Vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 10 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos sellaisten tavaroiden osalta, joita yrittäjä käyttää tai hyödyntää yrityksessään investointitavaroina, ensimmäistä käyttöönottovuotta seuraavan neljän kalenterivuoden aikana muuttuvat ne olosuhteet, jotka olivat keskeisiä tavaran käytön kannalta ensimmäisen kalenterivuoden aikana ostoihin sisältyvän veron vähentämisen kannalta (3 momentti), on kunkin muutosvuoden osalta tehtävä tasaus oikaisemalla alun perin tehtyä verovähennystä.

Tätä säännöstä sovelletaan soveltuvin osin sellaisiin ostoihin sisältyviin veroihin, jotka rasittavat myöhempiä hankinta- tai tuotantokustannuksia, aktivoitavia kuluja taikka rakennusten osalta myös peruskorjauskustannuksia, jolloin oikaisuaika alkaa kulua sen kalenterivuoden alusta, joka seuraa sitä vuotta, jonka aikana näiden kulujen ja kustannusten perustana olevia palveluja on ensimmäisen kerran käytetty investointitavaroiden yhteydessä.

Vuoden 1987 Grunderwerbssteuergesetzin (kiinteän omaisuuden hankintaa koskeva verolaki) 2 §:ssä tarkoitettujen kiinteistöjen osalta (aktivoitavat kustannukset ja peruskorjauskustannukset mukaan lukien) neljän kalenterivuoden ajanjakson sijaan sovelletaan yhdeksän kalenterivuoden ajanjaksoa.

Sellaisen oikaisun yhteydessä, joka on tehtävä kulloisellekin muutosvuodelle, on kunkin muutosvuoden osalta otettava lähtökohdaksi kaikkien tavaroiden, kustannusten tai kulujen ostoihin sisältyvän veron viidesosa, kiinteistöjen osalta (aktivoitavat kustannukset ja suurkorjauskustannukset mukaan lukien) kymmenesosa; jos omaisuus on myyty tai luovutettu, oikaisu on tehtävä jäljelle jäävän oikaisuajanjakson osalta viimeistään sitä verovuotta, jonka aikana myynti tapahtui, koskevassa viimeisessä ennakkoilmoituksessa."

7 Liittovaltion lain 21/1995, sellaisena kuin se on liittovaltion lailla 756/1996 muutettuna (jäljempänä liittovaltion laki 21/1995), XIV §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 10 – – momentin mukaista veron vähentämisen oikaisua, joka olisi muutoin tehtävä sillä perusteella, että 31.12.1996 jälkeen sovelletaan ensimmäisen kerran 6 §:n 1 momentin – – 19 – – kohdan säännöksiä, ei suoriteta – – ."

8 Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzin (laki terveys- ja sosiaalialan avustuksista, BGBl. 1996/746) mukaan lääkäreillä on oikeus tasausmaksuihin, joilla kompensoidaan ostoihin sisältyviä veroja.

9 Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzin 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1) Lääkäreillä, hammaslääkäreillä [Dentisten] ja muilla sopimuspuolilla on oikeus tasaukseen, joka muodostuu sosiaalivakuutuslaitosten, sairaanhoitolaitosten ja julkisten hoitolaitosten vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 19 kohdassa tarkoitetuista palveluista maksettavien vastikkeiden perusteella.

– –

3) Liittovaltion valtiovarainministeriö vahvistaa yhteisymmärryksessä liittovaltion työ- ja sosiaaliministeriön kanssa asetuksella tasauskannat kunkin yrittäjäryhmän taloudellisesta tilanteesta saadun kokemuksen perusteella."

10 Tasauksen suuruus on vahvistettu Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind -nimisellä asetuksella (liittovaltion valtiovarainministeriön asetus avustus- ja tasausprosenteista, joita on sovellettava terveys- ja sosiaalialan avustuksista annetun lain puitteissa; vuoden 1996 GSBG, BGBl. II 1997/56; jäljempänä asetus 56/1997).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Pääasian kantaja Heiser on hammaslääketieteen erikoislääkäri.

12 Siirryttyään arvonlisäverovapaaseen järjestelmään Heiser oli vaatinut vuodelta 1997 tekemässään arvonlisäveroilmoituksessa 3 500 000 Itävallan šillingin (ATS) suuruista veronhuojennusta, eli määrää joka vastaa vuodesta 1991 aloitettua pitkäkestoista oikomishoitoa, jota ei ollut saatu päätökseen 1.1.1997 mennessä, eli sellaisten hoitotoimenpiteiden osalta, joista oli maksettu ennakkomaksu, josta oli suoritettu arvonlisävero.

13 Toimivaltainen verotoimisto lähti siitä, että pitkäkestoisen oikomishoidon osalta lääkärinhoito suoritetaan lähtökohtaisesti noin vuoden sisällä, ja myönsi 4.10.1999 tekemällään vuoden 1997 liikevaihtoveroa koskeva päätöksellä (jäljempänä veropäätös) kyseisen veronhuojennuksen niiden hoitopalvelujen osalta, jotka oli aloitettu

vuonna 1996. Tämä viranomainen hyväksyi haetun veronhuojennuksen määräksi ainoastaan 1 460 000 ATS:n suuruisen summan.

14 Pääasian kantaja haki muutosta veropäätökseen.

15 Pääasian vastaaja Finanzlandesdirektion für Tirol (valitusasioita käsittelevä elin, jäljempänä Finanzlandesdirektion), jonka sijaan on sittemmin tullut Finanzamt Innsbrück, kehotti 1.3.2002 kirjallisesti verotoimistoa selvittämään, oliko vuoden 1994 UStG:n 12 §:n 10 momentissa tarkoitetut vähennysten oikaisut tehtävä siirryttäessä 1.1.1997 verollisesta järjestelmästä verovapaaseen järjestelmään, jossa ostoista suoritettuja veroja ei voida vähentää.

16 Verotoimiston ja Heiserin esittämien lausumien perusteella Finanzlandesdirektion teki 19.9.2002 päätöksen, jolla se hylkäsi valituksen ja muutti veropäätöksellä vahvistettua verotusta verovelvollisen kannalta epäedulliseen suuntaan. Tällä päätöksellä Heiserilla olleita 89 635,94 ATS:n ja 164 870,15 ATS:n suuruisia verosaatavia alennettiin vähennysten oikaisuja vastaavilla määrillä.

17 Muutoksenhaussaan Verwaltungsgerichtshofiin Heiser moittii Finanzlandesdirektionia erityisesti siitä, että se on suorittanut oikaisut. Hänen muutoksenhakunsa perustuu ennen kaikkea siihen, että liittovaltion lain 21/1995 XIV §:n 3 momentissa säädetään nimenomaisesti siitä, ettei lääkäreillä ole velvollisuutta suorittaa oikaisuja 1.1.1997.

18 Verwaltungsgerichtshofille esittämässään vastauksessa Finanzlandesdirektion toteaa, että tutkiessaan veropäätöksestä tehtyä valitusta, ei se ollut soveltanut liittovaltion lain 21/1995 XIV §:n 3 momenttia, koska vähennysten oikaisematta jättämistä on pidettävä perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena. EY:n perustamissopimuksen 93 artiklan 3 kohdan (josta on tullut EY 88 artiklan 3 kohta) mukaan jäsenvaltioiden viranomaiset eivät saa toteuttaa tukitoimia, joita ei ole ilmoitettu. Se katsoo, että kyseisen lain XIV §:n 3 momentti on lisäksi kuudennen direktiivin 20 artiklan vastainen.

19 Ennakkoratkaisupyynnössään Verwaltungsgerichtshof esittää, että Euroopan unionissa yhteisön direktiiveillä, erityisesti kuudennella direktiivillä määriteltyyn arvonlisäverojärjestelmään kuuluu, että liikevaihtoon sisältyvä verovelvollisuus liittyy yrityksen oikeuteen saada vähentää ostoihin sisältyvä vero kokonaisuudessaan; sitä vastoin yrityksellä, jonka liiketoimet ovat verovapaita, ei ole tällaista oikeutta. Jos vähennyksen tekemiseen oikeuttaneet olosuhteet muuttuvat, kuudennen direktiivin 20 artikla velvoittaa oikaisemaan vähennykset. Tämä tuomioistuin esittää, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaan oikaisu tehdään investointitavaroiden osalta, jos niiden hankintaa seuranneiden vuosien aikana vähennyksen tekoon oikeuttavissa olosuhteissa on tapahtunut muutoksia suhteessa niihin, jotka olivat voimassa kyseisiä tavaroita hankittaessa.

20 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että liittovaltion lain 21/1995 XIV §:n 3 momentissa säädetään hoitopalvelujen ja erityisesti lääkärien suorittamien hoitopalvelujen osalta kuudennen direktiivin 20 artiklasta poiketen, että näiden palvelusuoritusten siirtyminen arvonlisäverollisesta järjestelmästä, jota sovellettiin 31.12.1996 asti, verottomaan järjestelmään 1.1.1997 alkaen ei merkitse sitä, että ne vähennykset oikaistaan, jotka oli tehty verollisen järjestelmän voimassa ollessa hankituista tavaroista, vaikka niitä käytettäisiinkin verottoman, eli sen järjestelmän voimassaolon aikana, jossa voidaan suorittaa verovapaita liiketoimia.

Tämä sääntö johtaa siihen, että vähennys säilyy niiden tavaroiden osalta, joita käytetään tällaisissa liiketoimissa.

21 Verwaltungsgerichtshofin mukaan on mahdollista, että Itävallassa oikomishoitopalveluja suorittavat lääkärit ovat kilpailutilanteessa muiden, samaa toimintaa harjoittavien Euroopan unionin jäsenvaltioiden lääkäreiden kanssa. Näin saattaa olla erityisesti valtioiden välisten rajojen lähialueilla. Itävallan lainsäätäjä on liittovaltion lain 21/1995 XIV §:n 3 momentilla vahvistanut säännön, joka sulkee pois — arvonlisäverojärjestelmässä pakollisen ja kuudennen direktiivin 20 artiklassa nimenomaisesti säädetyn — vähennyksen oikaisun, ja antanut näin edun lääkäreille, jotka toimivat tässä jäsenvaltiossa.

22 Vähennyksen tekemistä on pidettävä etuna, joka on myönnetty valtion varoista ja jolla vahvistetaan edun saavien yrittäjien asemaa suhteessa niihin yrittäjiin, joiden kanssa ne kilpailevat ja jotka eivät voi tätä vähennystä tehdä.

23 Verwaltungsgerichtin mukaan liittovaltion lain 21/1995 XIV §:n 3 momenttia, jolla Itävallassa on luovuttu mahdollisuudesta oikaista arvonlisäverotuksessa vähennykset, jotka lääkärit ovat tehneet 31.12.1996 asti (jäljempänä pääasiassa kyseessä oleva toimenpide), ei voida välttämättä pitää objektiivisesti perusteltuna asiassa C-143/99, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, 8.11.2001 annetun tuomion 42 kohdassa (Kok. 2001, s. I-8365) tarkoitetuista syistä. Näin myös sen vuoksi, että kyseessä olevat henkilöt saavat joka tapauksessa korvauksen niistä haitoista, joita heille aiheutuu vähennysoikeuden menetyksestä, vuoden 1996 GSBG:n ja asetuksen 56/1997 mukaisesti kyseisen jäsenvaltion suorittamana tasauksena.

24 Edellä esitetyistä syistä Verwaltungsgerichtshof on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY 87 artiklassa (aiemmin EY:n perustamissopimuksen 92 artikla) tarkoitettua valtiontukea liittovaltion lain – – 21/1995 XIV §:n 3 momentin kaltainen säännös, sellaisena kuin se on [liittovaltion lailla] 756/1996:lla muutettuna, jonka mukaan silloin, kun lääkärit siirtyvät liikevaihtoverollisten liiketoimien järjestelmästä liikevaihtoverottomia liiketoimia koskevaan järjestelmään, yrityksessä edelleen käytettävien tavaroiden osalta ei tehdä kuudennen direktiivin – – 20 artiklassa säädettyä alun perin tehdyn verovähennyksen oikaisemista?"

Ennakkoratkaisukysymys

25 Heti aluksi on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymys koskee ainoastaan perustamissopimuksen 92 artiklan tulkintaa.

26 Tässä yhteydessä hammaslääketieteen erikoislääkäriä, kuten Heiseriä, on pidettävä kyseisessä sopimusmääräyksessä tarkoitettuna yrityksenä, koska hän suorittaa itsenäisenä elinkeinonharjoittajana palveluja tietyillä markkinoilla, eli hammaslääketieteellisten hoitopalvelujen markkinoilla (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-180/98–C-184/98, Pavlov ym., tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6451, 76 ja 77 kohta).

27 Perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan mukaan, jotta kyse olisi valtiontuesta, seuraavien edellytysten on täytyttävä. Kyse on oltava valtion toimenpiteestä tai valtion varoilla toteutetusta toimenpiteestä. Kyseisen toimenpiteen on toiseksi oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (asia C-280/00, Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomio 24.7.2003, Kok. 2003, s. I-7747, 75 kohta).

28 Edellä ensimmäisenä mainitun edellytyksen osalta todettakoon, että pääasiassa kyseessä olevaa toimenpidettä voidaan kiistämättä pitää valtion toimenpiteenä.

29 Tämän tuomion 27 kohdassa mainitun toisen edellytyksen osalta Heiser ja Itävallan hallitus väittävät, että kyseessä oleva toimi ei missään tapauksessa voi vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, koska vähennysten oikaisusta luopumiseen liittyvät rahasummat ovat yleisesti tarkastellen hyvin pieniä. Ne väittävät, että kyseessä on korkeintaan 30 000 euron suuruisesta summasta vuosien 1997–2004 välisellä ajanjaksolla, eli summasta, joka on huomattavasti pienempi kuin kolmen vuoden ajanjakson 100 000 euron *de minimis* -katto, joka vahvistetaan vähämerkityksisestä tuesta 6.3.1996 julkaistussa komission tiedonannossa (EYVL C 68, s. 9) ja jota sovellettiin vuonna 1996 kyseessä olevan toimenpiteen tullessa voimaan.

30 Itävallan hallitus väittää myös, että kyseessä olevan toimenpiteen vaikutus jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ei ole tuntuva ottaen huomioon sairaan- ja terveydenhoitopalvelujen erityispiirteet ennen kaikkea alueellisesti sidonnaisina palveluina.

31 Näillä perusteluilla ei kuitenkaan osoiteta sitä, etteikö tämän tuomion 27 kohdassa mainittu toinen edellytys täyttyisi.

32 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ei ole olemassa tiettyä rajaa tai prosenttilukua, jonka alittavan toimenpiteen osalta voitaisiin katsoa, että sillä ei ole vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tuen suhteellisen vähäinen merkitys tai tukea saavan yrityksen suhteellisen vaatimaton koko ei sulje pois sitä mahdollisuutta, että se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan (ks. mm. em. asia Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomion 81 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan toinen soveltamisedellytys, jonka mukaan tuen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, ei näin ollen riipu siitä, ovatko tuotetut palvelut paikallisia tai alueellisia, tai siitä, kuinka merkittävää kyseinen toiminta on (ks. vastaavasti em. asia Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomion 82 kohta).

34 Vähämerkityksisen tuen rajaa koskevan 6.3.1996 julkaistun komission tiedonannon osalta todettakoon, ettei yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta aineistosta käy ilmi, että vähennykset, joista lääkäri voi hyötyä kyseessä olevan toimenpiteen nojalla, jäisivät kaikissa tapauksissa vähämerkityksisen tuen rajan, eli 100 000 euron alle kolmen vuoden ajanjaksolla. Aivan kuten Euroopan yhteisöjen komissio on todennut, kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä rajaa summalle, josta lääkäri voi hyötyä yksityisenä yrittäjänä vähennysten oikaisusta luopumisen johdosta. Asiassa ei näin ollen ole näytetty, että tällaiseen toimenpiteeseen voitaisiin soveltaa kyseisessä tiedonannossa tarkoitettua vähämerkityksisen tuen -sääntöä.

35 Koska näin ollen ei voida sulkea pois sitä, että hammaslääketieteen erikoislääkärit, kuten Heiser, kilpailevat muissa jäsenvaltioissa toimivien virkaveljiensä kanssa, aivan kuten Verwaltungsgerichtshof on ennakkoratkaisupyynnössään todennut, on katsottava, että perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu toinen soveltamisedellytys täyttyy.

36 Tämän tuomion 27 kohdassa mainitun, edun olemassaoloa koskevan kolmannen edellytyksen osalta todettakoon, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia (ks. mm. em. asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Heiser väittää, että nyt kyseessä olevaa toimea ei voida pitää etuna senkään vuoksi, että vähennysten oikaisu sellaisenaan on hänen näkemyksensä mukaan joka tapauksessa yhteisön oikeuden vastainen.

38 Vaikka lähdettäisiinkin siitä, että vähennysten oikaisua koskeva lainsäädäntö, eli vuoden UStG:n 12 §:n 10 momentti, on lainvastainen, tällä sääntelyllä on kuitenkin oikeudellisia vaikutuksia siihen asti kunnes sitä muutetaan tai ainakin siihen asti kunnes sen lainvastaisuus todetaan. Tämän vuoksi pääasiassa kyseessä olevan lainsäädäntötoimen voidaan katsoa luovan Heiserin kaltaisen, hammaslääketieteen erikoislääkärin vastattavaksi tavallisesti kuuluvan kustannuksen. Se, että Itävallan tasavalta tämän jälkeen päättää luopua vähennysten oikaisusta toisella lainsäädäntötoimella, kuin millä oikaisusta säädettiin, keventää siis niitä kustannuksia, joista tämän tyyppisen lääkärin on tavallisesti vastattava, ja on näin etu, josta tällainen lääkäri toiminnassaan hyötyy.

39 Itävallan hallitus väittää, että vähennysten oikaisusta luopuminen ei ole tukea, koska se kohdistuu kaikkiin lääkäreihin, hammaslääketieteen erikoislääkäreihin, psykoterapeutteihin, kätilöihin ja muihin Krankenpflegegesetzissä (terveyden- ja sairaanhoidosta annettu laki) tarkoitettuihin itsenäisiin ammatinharjoittajiin sekä sairaaloihin. Oikaisusta luopuminen ei näin ollen voi suosia vain tiettyjä lääkäreitä.

40 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan mukaan on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan "jotakin yritystä tai tuotannonalaa" verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Jos näin on, kyseessä oleva toimenpide täyttää valikoivuutta koskevan edellytyksen, joka on kyseisessä määräyksessä vahvistetun valtiontuen käsitteen kannalta perustava tekijä (ks. mm. asia C-308/01, GIL Insurance ym., tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4777, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Se, että nyt kyseessä olevaa toimenpidettä on pidettävä sekä Heiserin kaltaisille hammaslääketieteen erikoislääkäreille että muille terveyden- ja sairaanhoitoalan toimijoille myönnettynä etuna, ei merkitse, ettei tällainen toimi täyttäisi valikoivuutta koskevaa edellytystä.

42 Toimenpiteen valikoivuutta ei voida kyseenalaistaa — eikä toimenpidettä näin ollen voida jättää katsomatta valtiontueksi — pelkästään sillä perusteella, että niiden yritysten lukumäärä, jotka voivat vaatia itselleen kyseisestä toimenpiteestä koituvaa hyötyä, on suuri, tai sillä perusteella, että kyseiset yritykset toimivat eri aloilla (ks. mm. asia C-409/00, Espanja v. komissio, tuomio 13.2.2003, Kok. 2003, s. I-1487, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tuet voivat koskea kokonaista talouden alaa ja silti kuulua perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan (ks. mm.

asia C-75/97, Belgia v. komissio, tuomio 17.6.1999, Kok. 1999, s. I-3671, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Tilanne olisi toinen, jos toimenpide on siitä huolimatta, että edunsaaja hyötyy siitä, perusteltu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, jossa sitä sovelletaan (ks. mm. em. asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomion 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Itävallan hallitus väittää, että esillä olevassa asiassa kyseessä olevan kaltainen toimenpide tukee sairausvakuutuslaitosten yhteisvastuuta, koska toimenpiteestä aiheutuva hyöty koituu itse asiassa näille laitoksille. Itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivien lääkäreiden liikevaihtoverotuksen muuttumisesta niille aiheutuva kustannusnousu aiheuttaa välillisesti kustannuksia näille laitoksille. Sairausvakuutuslaitokset eivät kuitenkaan voi nostaa tulojaan, koska vakuutettujen vakuutusmaksujen suuruus vahvistetaan lailla. Itävallan hallitus totesi istunnossa aivan kuten Heiser kirjallisissa huomautuksissaan, että nyt kyseessä olevaa toimenpidettä ei myönnetä vuoden 1996 GSBG:n ja asetuksen 56/1997 nojalla suoritettavan tasausmaksun lisäksi, koska se ei koske Heiserin kaltaisia sosiaaliturvajärjestelmän ulkopuolisia lääkäreitä.

45 Näiden väittämien perusteella ei kuitenkaan voida katsoa, että pääasiassa kyseessä olevaa toimenpidettä ei voida pitää valtiontukena.

46 Yksinomaan sillä perusteella, että vähennysten oikaisusta luopumisella on sosiaalinen päämäärä — jos oletetaan tämä näytetyksi — ei sitä voida jättää suoraan katsomatta perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitetuksi tueksi. Kyseisen artiklan 1 kohdassa ei nimittäin tehdä eroa valtion toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella, vaan niiden vaikutusten perusteella (asia C-159/01, Alankomaat v. komissio, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4461, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Nyt kyseessä olevan toimenpiteen vaikutusten osalta todettakoon, että oikeudellisesti tarkastellen ainoastaan lääkärit voivat hyötyä siitä. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ei käy ilmi mitään sellaista, jonka perusteella tällaisesta toimenpiteestä koituva hyöty siirtyisi lääkäreiltä sosiaaliturvalaitoksille niin, että loppujen lopuksi sen voitaisiin katsoa neutralisoituvan lääkäreiden osalta.

48 Itävallan hallitus ei muutenkaan millään tavoin selitä syytä siihen, minkä vuoksi kyseessä olevasta toimenpiteestä koituva hyöty voitaisiin katsoa perustelluksi sillä, että sosiaaliturvajärjestelmän ulkopuolisille lääkäreille ei suoriteta vuoden 1996 GSBG:n 3 §:ssä tarkoitettua tasausmaksua, jonka suuruus on vahvistettu asetuksella 56/1997. Asiassa ei ole esitetty mitään sellaista, jonka perusteella voitaisiin katsoa, että sosiaaliturvajärjestelmässä toimivat lääkärit, jotka saavat tasausmaksun, eivät myös saisi hyötyä siitä, että oikaisusta on luovuttu.

49 Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetun aineiston perusteella ei siis voida todeta, eikä Itävallan hallitus ole esittänyt tähän muita päteviä syitä, että pääasiassa kyseessä oleva toimenpide olisi perusteltu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, jossa sitä sovelletaan.

50 Siltä osin kuin Itävallan hallitus vetoaa EY:n perustamissopimuksen 90 artiklan 2 kohtaan (josta on tullut EY 86 artiklan 2 kohta) kieltääkseen sen, että kyseessä oleva toimenpide on luonteeltaan etu, on sen esittämät perustelut hylättävä.

51 Perustamissopimuksen 90 artiklan 2 kohdassa määrätyllä poikkeuksella ei voida estää toimenpiteen katsomista perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitetuksi valtiontueksi. Samoin silloin kun toimenpiteen on näytetty olevan tukea, ei jäsenvaltiota voitaisi tämän poikkeuksen perusteella vapauttaa velvollisuudestaan

ilmoittaa kyseinen toimenpide perustamissopimuksen 93 artiklan 3 kohdan mukaisesti (ks. yhdistetyt asiat C-261/01 ja C-262/01 Van Calster ym., tuomio 21.10.2003, Kok. 2003, s. I-12249, 61 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Heiser väittää myös, että pääasiassa kyseessä olevaa toimenpidettä ei voida pitää etuna, koska sen ainoana vaikutuksena on sen epäedullisen tilanteen poistaminen, joka rasitti aikaisemmin Itävallassa toimivia sosiaaliturvajärjestelmän ulkopuolisia lääkäreitä suhteessa muissa jäsenvaltioissa toimiviin virkaveljiin. Muissa jäsenvaltioissa suoritetut hoitopalvelut eivät olleet arvonlisäverollisia, kun taas Itävallassa toimivien sosiaaliturvajärjestelmän ulkopuolisten lääkäreiden vuosina 1995 ja 1996 suorittamista hoitopalveluista kannettiin arvonlisävero.

53 Vaikka pääasiassa kyseessä olevan toimen tarkoituksena olisikin ollut kompensoida sitä haittaa, johon Heiser viittaa, ei tällaista toimenpidettä voida kuitenkaan perustella sillä — kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa todennut — että sillä pyritään korjaamaan mahdollisia kilpailun vääristymiä yhteisön lääkäripalvelujen markkinoilla.

54 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan se, että jäsenvaltio pyrkii yksipuolisin toimin lähentämään kilpailuolosuhteita tietyllä talouden alalla toisissa jäsenvaltioissa vallitseviin edellytyksiin nähden, ei muuta sitä, että toimet ovat tukea (ks. mm. asia C-372/97, Italia v. komissio, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-3679, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Tämän tuomion 27 kohdassa mainitun neljännen edellytyksen osalta, jonka mukaan valtion tukitoimenpiteen on vääristettävä kilpailua tai uhattava vääristää sitä, todettakoon, että tuilla, joilla pyritään vapauttamaan yritys kustannuksista, joista sen

olisi muuten vastattava liikkeenjohdossaan tai tavanomaisessa toiminnassaan, vääristetään lähtökohtaisesti kilpailuolosuhteita (asia C-156/98, Saksa v. komissio, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6857, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Heiserin ja Itävallan hallituksen väite, jonka mukaan neljäs edellytys ei täyty sen vuoksi, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta toimenpiteestä edun saavat lääkärit eivät joudu kilpailemaan hintojen perusteella, on hylättävä.

57 Vaikka olisikin niin kuin Heiser ja Itävallan hallitus väittävät, että potilaan tekemään lääkärin valintaan voivat vaikuttaa muut tekijät kuin hoidon hinta, kuten hoidon laatu sekä lääkärin ja potilaan välinen luottamuksellinen suhde, hinta on kuitenkin omiaan vaikuttamaan olennaisella tavalla siihen, minkä lääkärin potilas valitsee. Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista käy ilmi, että näin on erityisesti silloin kun kyse on sosiaaliturvajärjestelmän ulkopuolisista lääkäreistä, kuten Heiser, jolloin potilaan on itse vastattava yli 50 prosentista hoidon hinnasta.

58 Edellä esitetyn perusteella pääasiassa kyseessä olevaa toimenpidettä on pidettävä perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena.

59 Esitettyyn kysymykseen on siis vastattava, että perustamissopimuksen 92 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista sääntöä, eli sääntöä, jonka nojalla siirryttäessä arvonlisäverollisesta järjestelmästä järjestelmään, jossa liiketoi-

met on vapautettu arvonlisäverosta, lääkärintoimen harjoittajat eivät joudu tekemään kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyä vähennysten oikaisua yritystoiminnassa edelleen käytettävistä tavaroista tehtyjen vähennysten osalta, on pidettävä valtiontukena.

Oikeudenkäyntikulut

60 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimessa, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 92 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 87 artikla) on tulkittava siten, että liittovaltion lain 21/1995 XIV §:n 3 momentissa vahvistetun kaltaista sääntöä, eli sääntöä, jonka nojalla siirryttäessä arvonlisäverollisesta järjestelmästä järjestelmään, jossa liiketoimet on vapautettu arvonlisäverosta, lääkärintoimen harjoittajat eivät joudu tekemään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 20 artiklassa säädettyä vähennysten oikaisua yritystoiminnassa edelleen käytettävistä tavaroista tehtyjen vähennysten osalta, on pidettävä valtiontukena.

Allekirjoitukset