FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO
fremsat den 28. oktober 2004 [1]

I — Indledning

1. Den foreliggende sag vedrører et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 87 EF, som Verwaltungsgerichtshof (Østrig) har forelagt for Domstolen i medfør af artikel 234 EF.

2. Den forelæggende ret anmoder i hovedsagen Domstolen om at præcisere, om en national ordning, hvorefter læger overgår fra at gennemføre momspligtige transaktioner til at gennemføre momsfritagne transaktioner, uden at denne ændring medfører den i artikel 20 i sjette momsdirektiv [2] (herefter »sjette direktiv«) foreskrevne berigtigelse af det allerede foretagne fradrag, udgør statsstøtte i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 87 EF.

1 — Originalsprog: italiensk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

II — Relevante retsregler

Fællesskabsbestemmelserne

3. I den foreliggende sag skal først og fremmest nævnes artikel 87, stk. 1, EF, der som bekendt bestemmer, at bortset fra de i traktaten hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder, uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.

4. I artikel 88, stk. 3, EF bestemmes det dernæst, at Kommissionen skal underrettes i god tid om enhver påtænkt indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger, og at medlemsstaterne ikke må gennemføre de påtænkte foranstaltninger, før denne fremgangsmåde har ført til endelig beslutning.

5. Nævnes skal ligeledes artikel 86, stk. 2, EF, der har følgende ordlyd:

»Virksomheder, der har fået overdraget at udføre tjenesteydelser af almindelig økonomisk interesse, eller som har karakter af fiskale monopoler, er underkastet denne traktats bestemmelser, navnlig konkurrencereglerne, i det omfang anvendelsen af disse bestemmelser ikke retligt eller faktisk hindrer opfyldelsen af de særlige opgaver, som er betroet dem. Udviklingen af samhandelen må ikke påvirkes i et sådant omfang, at det strider mod Fællesskabets interesse.«

6. Visse af sjette direktivs bestemmelser er endvidere relevante i den foreliggende sag.

7. Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), bestemmer, at lægeydelser skal fritages, idet der fremgår følgende:

»A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat;

[...]«

8. Denne fritagelse har fundet anvendelse i Østrig siden 1. januar 1997. Punkt IX i bilag XV til akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningen af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241 og EFT 1995 L 1, s. 1), bestemmer følgende med relevans for den foreliggende sag:

»a) Uanset artikel 12 og artikel 13, punkt A, stk. 1,

kan Republikken Østrig indtil den 31. december 1996 fortsat anvende:

[...]

— en reduceret merværdiafgift på 10% for hospitalsaktiviteter inden for offentlig sundhedspleje og social velfærd og for transport af syge eller tilskadekomne personer med køretøjer specielt konstrueret til dette formål, som foretages af behørigt anerkendte organer

— en normalmerværdiafgiftssats på 20% for ydelse af lægelig behandling foretaget af læger inden for offentlig sundhedspleje og social velfærd

— fritagelse med tilbagebetaling af den i tidligere omsætningsled erlagte afgift for tjenesteydelser, som præsteres af institutioner inden for social sikring og social velfærd

[...]«

9. Direktivets artikel 17 omhandler fradragsrettens indtræden og omfang og bestemmer følgende:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

10. Bestemmelserne om berigtigelse af fradragene findes i direktivets artikel 20, der har følgende ordlyd:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af erlagte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver, som omhandlet i artikel 5, stk. 6. Medlemsstaterne kan dog kræve berigtigelse i forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri.

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år, i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til 10 år.«

De nationale bestemmelser

11. Transaktioner i forbindelse med lægevirksomhed er i henhold til § 6, stk. 1, nr. 19, i Umsatzsteuergesetz 1994 (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) momsfritaget i Østrig. I henhold til § 29, stk. 5, i UStG og i henhold til bilag XV til akten om Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union omfatter denne momsfritagelse imidlertid kun transaktioner, der er gennemført efter den 31. december 1996. Lægeydelser, som blev udført før denne dato, var derfor momspligtige og underlagt den normale momssats.

12. Berigtigelsen af fradragene er omhandlet i § 12, stk. 10 og 11, i UStG, der bestemmer følgende:

»10. Såfremt forholdene ændrer sig for et gode, som en erhvervsdrivende anvender

eller udnytter som et anlægsaktiv i sin virksomhed, inden for fire kalenderår efter det år, hvor godet blev taget i brug, og disse forhold var bestemmende for fradraget for indgående moms (stk. 3) i ibrugtagningsåret, skal der for hvert år, som berøres af ændringen, foretages en udligning i form af en berigtigelse af fradraget for indgående moms.

Dette gælder tilsvarende for indgående moms, der henføres til efterfølgende anskaffelses- eller produktionsomkostninger, udgifter, der skal opføres på aktivsiden, eller omkostninger ved større reparationer af bygninger, hvorved berigtigelsesperioden løber fra begyndelsen af det kalenderår, der efterfølger året, i hvilket de ydelser, som ligger til grund for disse omkostninger og udgifter, blev taget i brug første gang i forbindelse med anlægsaktivet.

Ved fast ejendom som omhandlet i § 2 i Grunderwerbsteuergesetz 1987 (østrigsk lov af 1987 om afgift ved erhvervelse af fast ejendom) (herunder udgifter, der skal opføres på aktivsiden, samt omkostninger ved større reparationer) udgør berigtigelsesperioden ni kalenderår i stedet for fire kalenderår.

[...]

11. Såfremt de forudsætninger, der var afgørende for fradraget af indgående moms (stk. 3), ændrer sig for et gode, der er fremstillet eller anskaffet af den erhvervsdrivende til virksomheden, eller for en ydelse, der er udført for virksomheden, foretages der en berigtigelse af fradraget for indgående moms for den ligningsperiode, hvor ændringen er indtruffet, medmindre stk. 10 finder anvendelse.«

13. Artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, som ændret ved forbundsloven 756/1996 (herefter »forbundsloven 21/1995«) udelukker imidlertid en sådan berigtigelse for så vidt angår fradrag, der er foretaget af læger inden overgangen til momsfritagelsesordningen, og har følgende ordlyd:

»Den i § 12, stk. 10 og 11, i UStG foreskrevne berigtigelse af fradrag for indgående moms, der skal foretages som følge af den pr. 31. december 1996 indtrufne første anvendelse af bestemmelserne i § 6, stk. 1, nr. 17 og 18, (undtagen hvis der er tale om behandlingsinstitutioner, pleje-, blinde- og rekreationshjem) samt af nr. 19-22 i UStG, bortfalder.«

14. Endelig skal det understreges, at Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfen-Gesetz (746/1996, østrigsk lov om statsstøtte

inden for social- og sundhedsområdet) indeholder bestemmelser om en støtteordning, der har til formål at yde kompensation for den indgående moms, som lægerne har afregnet, og som ikke længere kan fratrækkes som følge af overgangen til fritagelsesordningen.

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

15. Wolfgang Heiser, der er sagsøger i hovedsagen, er speciallæge i tand-, mund- og kæbesygdomme.

16. Han rejste i sin momsangivelse for 1997 krav om momsfritagelse af et beløb på ca. 3,5 mio. ATS. Han baserede sit krav på, at længerevarende lægeydelser (f.eks. ortodontiske behandlinger), der var påbegyndt før 1. januar 1997, men afsluttet efter 31. december 1996 — dvs. efter overgangen fra den momspligtige ordning til momsfritagelsesordningen — i henhold til østrigsk lovgivning betragtes som ydelser, der er momsfritaget. Eftersom han havde erlagt moms af de forudbetalinger, han havde modtaget inden 1997 for ortodontiske behandlinger, der endnu ikke var afsluttet, inden han gik over til ordningen med momsfritagelse, mente Heiser, at han med tilbagevirkende kraft kunne anvende denne ordning på de pågældende behandlinger.

17. Finanzamt lagde til grund, at der ved længerevarende ortodontiske behandlinger må forstås ydelser, der strækker sig over ca. et år, og accepterede derfor ved momsansættelsen for 1997, som er dateret den 4. oktober 1999 (herefter »momsansættelsen«), kun momsfritagelse for de behandlinger, der var påbegyndt i 1996. Finanzamt gav derfor kun den ønskede afgiftsfritagelse for et beløb på 1 460 000 ATS, hvilket var mindre end det, Heiser havde krævet.

18. Heiser påklagede denne beslutning til Finanzlandesdirektion für Tirol, der var den kompetente klageinstans. Denne anmodede ved skrivelse af 1. marts 2002 Finanzamt om bl.a. at redegøre for, i hvilket omfang der i henhold til § 12, stk. 10, i UStG skulle foretages en berigtigelse af fradragene pr. 1. januar 1997 som følge af overgangen fra ordningen med momspligtige transaktioner til ordningen med momsfritagelse.

19. På grundlag af disse redegørelser forkastede Finanzlandesdirektion für Tirol ved afgørelse af 19. september 2002 klagen over momsansættelsen og ændrede momsansættelsen i ugunstig retning for sagsøgeren, idet den foretog en berigtigelse fra 1. januar 1997 af Heisers fradrag mellem 1993 og 1996 af indgående moms i forbindelse med investeringer i fast ejendom og løsøre. Det samlede

beløb for disse berigtigelser udgjorde 254 506,09 ATS (svarende til 18 495,69 EUR).

20. Heiser indbragte sagen for Verwaltungsgerichtshof og klagede navnlig over, at den kompetente myndighed havde foretaget berigtigelserne af fradragene. Han anførte til støtte herfor bl.a., at artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995 udtrykkeligt udelukker, at læger pr. 1. januar 1997 skal foretage berigtigelse af de pågældende fradrag.

21. Finanzlandesdirektion für Tirol svarede, at der i den foreliggende sag ikke var grund til at anvende artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, da denne bestemmelse udgør en statsstøtte i henhold til artikel 87 EF, der ikke er blevet anmeldt til Kommissionen og følgelig ikke er blevet godkendt af denne. I henhold til artikel 88, stk. 3, EF må de østrigske myndigheder imidlertid ikke gennemføre en ikke-anmeldt støtte. Endvidere er denne bestemmelse ifølge Finanzlandesdirektion ligeledes i strid med sjette direktivs artikel 20.

22. Verwaltungsgerichtshof nærede tvivl med hensyn til fortolkningen af artikel 87 EF og besluttede ved kendelse af 31. marts 2003 at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»Udgør en ordning som den, der er fastsat ved artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, som ændret ved forbundsloven 756/1996, hvorefter den omstændighed, at læger overgår fra at gennemføre momspligtige transaktioner til at gennemføre momsfritagne transaktioner, ikke medfører den i artikel 20 i sjette direktiv 77/388/EØF foreskrevne berigtigelse af det allerede foretagne fradrag for så vidt angår goder, der fortsat benyttes i virksomheden, statsstøtte i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 87 EF?«

23. Under de således indledte retsforhandlinger har sagsøgeren, den østrigske regering og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg, ligesom de har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 30. september 2004.

IV — Retlige bemærkninger

24. Som allerede anført vedrører det spørgsmål, der er forelagt for Domstolen, artikel 87, stk. 1, EF. Den forelæggende ret ønsker således oplyst, om den i østrigsk lovgivning

omhandlede undtagelse fra forpligtelsen til at berigtige fradrag til fordel for aktører, der leverer lægeydelser, skal betragtes som statsstøtte.

Den nationale ordnings forenelighed med sjette direktivs artikel 20

25. Inden jeg går over til at behandle dette spørgsmål, skal jeg understrege, at alle, der har afgivet indlæg under retsmødet, ligeledes fremkom med bemærkninger om de pågældende nationale bestemmelsers forenelighed med sjette direktivs artikel 20.

26. Navnlig Kommissionen har bestridt, at der er tale om en sådan forenelighed. Gennem en række ordlyds- og teleologiske argumenter når den således frem til den konklusion, at artikel 20 kræver en berigtigelse af fradragene som følge af den ændring af momsordningen, der er gennemført i Østrig. Kommissionen har dog understreget, at en sådan berigtigelse kun kan kræves for moms, der er fradraget efter Republikken Østrigs tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. efter den 1. januar 1995. Inden denne dato var sjette direktiv således ikke gældende i Østrig; spørgsmålet om berigtigelse af fradrag, der er foretaget forud for dette tidspunkt, skal derfor besvares på grundlag af den østrigske lovgivning, der var gældende på det pågældende tidspunkt.

27. Den østrigske regering og Heiser har derimod gjort gældende, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at retten til at fradrage moms, når den en gang er opstået, efterfølgende kan underlægges en berigtigelse i medfør af direktivets artikel 20 som følge af overgangen fra en ordning med momspligt til en ordning med momsfritagelse, dvs. en omstændighed, der ligger uden for den momspligtige persons kontrol. De har gjort gældende, at den østrigske ordning følgelig er i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 20, sådan som denne bestemmelse er blevet fortolket på baggrund af ovennævnte generelle principper i Fællesskabets retsorden.

28. Jeg skal her understrege, at Verwaltungsgerichtshof ikke har anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af direktivets artikel 20.

29. Til trods herfor bør det dog undersøges, om det eventuelt er nødvendigt at besvare dette spørgsmål. Følgende er blevet præciseret i Fællesskabets retsinstansers praksis: »[m]ed henblik på at give den nationale ret, som har forelagt spørgsmålet, den fornødne vejledning, kan Domstolen dog inddrage EF-

regler, som den nationale ret ikke har henvist til i spørgsmålet« [3].

30. Det må derfor undersøges, om en fortolkning af den pågældende fællesskabsbestemmelse har betydning for besvarelsen af det spørgsmål, der er forelagt i hovedsagen.

31. Efter min opfattelse er dette ikke tilfældet. Det er således indlysende, at en antagelse af argumentet om de nationale bestemmelsers forenelighed med sjette direktivs artikel 20 ikke ville have nogen indflydelse på hovedsagen. Tilbage ville det stå at fastslå, om den undtagelsesforanstaltning, der er indført med denne artikel, under alle omstændigheder udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF, eller om dette ikke er tilfældet. Ovennævnte fortolkning af artikel 20 hjælper således ikke den forelæggende ret til at finde frem til en løsning på tvisten i hovedsagen.

32. Det ville helt klart være noget andet, hvis den løsning, som Kommissionen har foreslået, blev accepteret, nemlig at direktivets artikel 20 er til hinder for en national ordning, der ikke indebærer berigtigelse af fradragene i tilfælde af en ændring af den gældende lovgivning [4]. I så fald bør den pågældende bestemmelse i princippet ikke anvendes, idet den er i strid med en bestemmelse i fællesskabsretten, og det ville dermed ikke være nødvendigt at fastslå, om den i øvrigt udgør statsstøtte.

33. Ved nærmere eftersyn ville selv ovennævnte løsning i den foreliggende sag ikke føre til et svar, der er relevant for den forelæggende ret. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, er dette tilfældet, fordi den forelæggende ret ikke kan undlade at anvende den nationale bestemmelse, der eventuelt måtte findes at være i strid med direktivet, som grundlag for at kræve en berigtigelse af de pågældende fradrag. Hvis den gjorde det, ville det nødvendigvis indebære, at Heiser ville blive dømt til at betale et højere beløb end det, en anvendelse af ovennævnte nationale bestemmelse ville resultere i. Domstolen har imidlertid gentagne gange understreget, »at ifølge artikel 249 EF består et direktivs bindende karakter, som er grundlaget for at støtte ret på det ved en national ret, kun i forhold til »enhver medlemsstat, som det rettes til«. Heraf følger, at et direktiv ikke i sig selv kan

3 — Dom af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, præmis 9, af 27.3.1990, sag C-315/88, Bagli Pennacchiotti, Sml. I, s. 1323, præmis 10, og af 18.11.1999, sag C-107/98, Teckal, Sml. I, s. 8121, præmis 39.

4 — En fortolkning, som jeg fortsat nærer tvivl om, således som det fremgår af mit forslag til afgørelse i Gemeente Leusden og Holin Groep-sagen, forenede sager C-487/01 og C-7/02, dom af 29.4.2004, Sml. I, s. 5337.

skabe forpligtelser for private, og at en direktivbestemmelse derfor ikke som sådan kan påberåbes over for sådanne personer« [5]. Heiser, der har gjort en præcis rettighed, der er indrømmet ham ved en national bestemmelse, gældende, kan således ikke fratages denne rettighed med den begrundelse, at denne bestemmelse er uforenelig med artikel 20 [6].

34. I begge tilfælde er svaret på det rejste spørgsmål altså ikke relevant for den nationale ret.

35. Jeg vil derfor begrænse mig til at undersøge det spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, nemlig om den undtagelse fra forpligtelsen til at foretage berigtigelse, som den østrigske lægesektor er omfattet af, kan udgøre statsstøtte i henhold til artikel 87 EF.

5 — Dom af 26.2.1986, sag 152/84, Marshall, Sml. s. 723, præmis 48. Jf. senest dom af 14.9.2000, sag C-343/98, Collino og Chiappero, Sml. I, s. 6659, præmis 20, og kendelse af 24.10.2002, sag C-233/01, RAS, Sml. I, s. 9411, præmis 22.

6 — Jf. navnlig RAS-kendelsen, der vedrørte en national rets mulighed for at udlade at anvende en national retsregel, der er uforenelig med Rådets første direktiv 73/239/EØF af 24.7.1973 om samordning af de administrativt eller ved lov fastsatte bestemmelser om adgang til udøvelse af direkte forsikringsvirksomhed bortset fra livsforsikring for at kunne dømme en forsikringstager til at betale en højere præmie end den præmie, der følger af anvendelsen af den pågældende nationale retsregel. Med hensyn til dette spørgsmål fastslog Domstolen, at »[d]en fortolkning af [direktivet], som den nationale ret har anmodet Domstolen om, kan [...] under alle omstændigheder ikke gøre det muligt at dømme Dario Lo Bue til at betale et præmietillæg, der ikke har hjemmel i den nationale ret, der finder anvendelse på hovedsagen [...]« (præmis 21).

Analyse af spørgsmålet

36. Republikken Østrig og Heiser på den ene side og Kommissionen på den anden side har givet diametralt modsatte svar på dette spørgsmål og begrundet deres svar med argumenter, som jeg vil gøre rede for i det følgende, hvor det måtte være nødvendigt. Kommissionen mener, at den omtvistede bestemmelse udgør statsstøtte, mens de to øvrige parter hævder det modsatte.

37. Jeg skal i overensstemmelse med Domstolens faste praksis understrege, at det skal undersøges, om fire kumulative betingelser er opfyldt, når det skal vurderes, om en offentlig foranstaltning udgør statsstøtte: i) den pågældende foranstaltning skal indrømme visse virksomheder eller visse produktioner en selektiv fordel, ii) denne fordel skal indrømmes direkte eller indirekte ved hjælp af statsmidler, iii) den pågældende foranstaltning skal fordreje eller true med at fordreje konkurrencen, og iv) foranstaltningen skal kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne [7].

38. Jeg vil nu gå over til at foretage en analyse af disse betingelser med udgangs-

7 — Jf. f.eks. dom af 24.7.2003, sag C-280/00, Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg, Sml. I, s. 7747, præmis 74.

punkt i den foreliggende sag, idet jeg indledningsvis skal understrege, at spørgsmålet om en eventuel statsstøtte i den foreliggende sag kun opstår i det omfang, den vedrører økonomisk virksomhed, dvs. virksomhed, der består i at udbyde varer eller tjenesteydelser på et specifikt marked [8]. Som bekendt kan en foranstaltning kun udgøre statsstøtte, hvis den er til fordel for en »virksomhed«, et begreb, der med henblik på anvendelsen af traktatens bestemmelser på det konkurrenceretlige område omfatter »enhver enhed, som udøver *økonomisk virksomhed*, uanset denne enheds retlige status og dens finansieringsmåde« [9].

39. Ganske vist er det ikke helt sikkert, at denne betingelse altid og nødvendigvis er opfyldt, når der er tale om lægebehandling. Jeg skal således understrege, at ifølge en udvikling i Domstolens praksis på socialsikringsområdet betragtes organer, der »har en rent social funktion« og ikke bliver drevet med vinding for øje, ikke som virksomheder [10]. Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag. Der er derimod tale om en situation svarende til den, der dannede grundlag for dommen i sagen Pavlov m.fl., som vedrører nederlandske speciallæger. I den dom fastslog Domstolen, at disse læger er virksomheder i traktatens forstand, når »speciallægerne [...] [leverer] tjenesteydelser på et marked, markedet for specielle lægetjenester, som selvstændige erhvervsdrivende. Disse læger modtager betaling af deres patienter for de tjenester, som de yder dem, og bærer selv de økonomiske risici ved udøvelsen af deres virksomhed« [11].

40. Da dette punkt nu er klarlagt, vil jeg gå over til at undersøge ovennævnte betingelser.

41. *i)* Hvad angår den første betingelse må jeg først og fremmest understrege, at den pågældende bestemmelse unægtelig giver den østrigske lægesektor en fordel. De erhvervsdrivende inden for denne sektor har således ikke måttet bære den finansielle byrde, som de uden undtagelse fra berigtigelsesforpligtelsen ville være blevet pålagt som følge af overgangen fra en ordning med momspligt til en ordning med momsfritagelse. Den pågældende foranstaltning har følgelig lettet den fiskale byrde, der påhvilede dem.

8 — Dom af 12.9.2000, forenede sager C-180/98 — C-184/98, Pavlov m.fl., Sml. I, s. 6451, præmis 75. Jf. ligeledes dom af 16.6.1987, sag 118/85, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2599, præmis 7, af 18.6.1998, sag C-35/96, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 3851, præmis 36, af 25.10.2001, sag C-475/99, Ambulanz Glöckner, Sml. I, s. 8089, præmis 19, af 19.2.2002, sag C-309/99, Wouters m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 47, og af 22.1.2002, sag C-218/00, CISAL, Sml. I, s. 691, præmis 23.

9 — Dom af 23.4.1991, sag C-41/90, Höfner og Elser, Sml. I, s. 1979, præmis 21, af 6.11.1995, sag C-244/94, FFSA m.fl., Sml. I, s. 4013, præmis 14, af 11.12.1997, sag C-55/96, Job Centre, Sml. I, s. 7119, præmis 21, dommen i sagen Pavlov m.fl., nævnt ovenfor, præmis 74; dommen i sagen Wouters m. fl., nævnt ovenfor, præmis 46, samt dom af 16.3.2004, forenede sager C-264/01, C-306/01, C-354/01 og C-355/01, AOK Bundesverband m.fl. Sml. I, s. 2493, præmis 46, min fremhævelse.

10 — Jf. bl.a. dom af 17.2.1993, forenede sager C-159/91 og C-160/91, Poucet og Pistre, Sml. I, s. 637, præmis 15 og 18, Rettens dom af 4.3.2003, sag T-319/99, Fenin, Sml. II, s. 357, præmis 38 og 39, samt dommen i sagen AOK Bundesverband m.fl., præmis 47-51.

11 — Dommens præmis 76.

42. Der er i øvrigt tale om en selektiv fordel, da den kun finder anvendelse på en enkelt aktivitetssektor (lægesektoren), og den »giver de fritagne virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige« [12].

43. I denne forbindelse skal det understreges, at den omstændighed, at en statslig foranstaltning indrømmer en hel økonomisk sektor en fordel ikke — i modsætning til, hvad den østrigske regering hævder — er tilstrækkelig til at fjerne denne foranstaltnings selektive karakter og dermed udelukke, at den kvalificeres som statsstøtte. Som det fremgår af selve ordlyden af artikel 87, stk. 1, EF, kan statslige foranstaltninger, der vedrører »visse produktioner« eller en bestemt aktivitetssektor, henhøre under anvendelsesområdet for denne artikel [13]. Dette gælder navnlig foranstaltninger, der »skal fritage virksomhederne inden for en særlig industrisektor for de pekuniære byrder, som følger af en normal anvendelse af det almindelige [...] system« [14], en definition, der passer nøjagtigt på den foreliggende sag. Den omtvistede nationale bestemmelse har således underlagt lægesektoren en undtagelsesordning, der er mere gunstig for den end de almindelige regler på momsområdet, der gælder for andre sektorer.

44. Jeg mener ikke, at der kan udledes nogen anden konklusion af den østrigske regerings bemærkninger, hvorefter den omtvistede bestemmelse, ganske vist indfører en skattemæssig forskelsbehandling mellem forskellige aktivitetssektorer, men ikke har til formål at indføre en fordel for lægesektoren i betragtning af det mål, den forfølger. Denne foranstaltning har således et mål af almen interesse, nemlig at fremme leveringen af lægeydelser og dermed af »tjenesteydelser af almindelig økonomisk interesse« som omhandlet i artikel 86, stk. 2, EF. Den østrigske regering har navnlig gjort gældende, at den pågældende regel blev vedtaget udelukkende med det formål, at de sociale sikringsorganer ikke skulle afholde ekstraudgifter som følge af sundhedssektorens overgang fra momspligtige transaktioner til momsfritagne transaktioner. I henhold til de aftaler, der blev indgået mellem den østrigske lægeforening og de sociale sikringsorganer, skulle disse organer således have udbetalt en passende kompensation til lægerne svarende til den ekstra finansielle byrde, der fulgte af den ændrede beskatningsordning. Den østrigske lovgiver besluttede følgelig ikke at lade de sociale sikringsorganer afholde denne udgift og indførte for så vidt angik den moms, der var fradraget inden overgangen til fritagelsesordningen, en undtagelse fra forpligtelsen til berigtigelse, og for så vidt angik den moms, der ikke længere kunne fradrages som følge af en sådan ændring af ordningen, en ordning med udbetaling af direkte støtte (jf. punkt 13 ovenfor).

45. I denne forbindelse skal jeg først og fremmest understrege, at målene med en

12 — Dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. I, s. 877, præmis 14.

13 — Dom af 14.10.1987, sag 248/84, Tyskland mod Kommissionen, Sml. s. 4013, præmis 18, og af 17.6.1999, sag C-75/97, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 3671, præmis 33.

14 — Dommen i sagen Belgien mod Kommissionen, nævnt ovenfor, præmis 33.

statslig foranstaltning ikke er tilstrækkelige til, at den ikke ipso facto kvalificeres som statsstøtte. I modsat fald, ville det være tilstrækkeligt for medlemsstaten at påberåbe sig lovligheden af målet med et offentligt indgreb for at undgå, at traktatens bestemmelser om statsstøtte finder anvendelse. Artikel 87 EF fortolkes i Domstolens faste praksis således, at den »ikke sondrer under hensyn til grundene til eller hensigten med de statslige interventioner, men definerer dem i kraft af deres virkninger« [15], nemlig muligheden for en konkurrenceforvridning. Den omstændighed, at den pågældende foranstaltning opfylder mål af almen interesse, udgør følgelig ikke noget tilstrækkeligt grundlag for at udelukke, at der er tale om støtte [16].

46. Den østrigske regerings henvisning til artikel 86, stk. 2, EF er efter min opfattelse heller ikke relevant. På grundlag af ovennævnte bestemmelse i traktaten har Domstolen fastslået, at statslige indgreb ikke kan betegnes som statsstøtte, når de ikke er »en kompensation, der er et vederlag for de af de begunstigede virksomheder leverede ydelser til opfyldelse af forpligtelser til offentlig tjeneste, således at disse virksomheder reelt ikke har en økonomisk fordel« [17]. For mig at se er det imidlertid indlysende, at en generel regel, der finder anvendelse på samtlige lægeydelser og paramedicinske ydelser, uanset hvilken type ydelser der leveres, og hvilken type udgifter der afholdes, som f.eks. den, der er genstand for den foreliggende sag, ikke kan være omfattet af denne undtagelse.

47. Når dette er sagt, står det ligeledes fast, at ikke al forskelsbehandling mellem virksomheder eller aktivitetssektorer udgør en fordel som omhandlet i artikel 87 EF [18]. I henhold til Domstolens praksis opfylder en foranstaltning, som ganske vist udgør en fordel for modtageren, men som berettiges af »*karakteren eller opbygningen af den ord-*

15 — Dom af 26.9.1996, sag C-241/94, Frankrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 4551, præmis 21, af 29.4.1999, sag C-342/96, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2459, præmis 23, dommen i sagen Belgien mod Kommissionen, nævnt ovenfor, præmis 25, samt dom af 13.6.2002, sag C-382/99, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. I, s. 5163, præmis 61, og af 20.11.2003, sag C-126/01, GEMO, Sml. I, s. 13769, præmis 34.

16 — Jf. navnlig dom af 24.2.1987, sag 310/85, Deufil mod Kommissionen, Sml. s. 901, præmis 8.

17 — Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg-dommen, nævnt ovenfor, præmis 87. Domstolen har præciseret, at fire betingelser skal være opfyldt for, at en sådan kompensation i et konkret tilfælde kan unddrages betegnelsen statsstøtte: 1) den begunstigede virksomhed er faktisk blevet pålagt at opfylde forpligtelser til offentlig tjeneste, og disse forpligtelser er blevet klart defineret; 2) de kriterier, der er grundlaget for beregningen af kompensationen, er blevet fastlagt på forhånd på en objektiv og gennemsigtig måde; 3) kompensationen overstiger ikke, hvad der er nødvendigt for helt eller delvis at dække de udgifter, der er afholdt ved opfyldelsen af forpligtelserne til offentlig tjeneste, idet der skal tages hensyn til de hermed forbundne indtægter og til en rimelig fortjeneste ved opfyldelsen af forpligtelserne; 4) størrelsen af den nødvendige kompensation skal, når udvælgelsen af den virksomhed, der skal overdrages en forpligtelse til offentlig tjeneste, i et konkret tilfælde ikke gennemføres inden for rammerne af en procedure for tildeling af offentlige kontrakter, fastlægges på grundlag af en analyse af de omkostninger, som en gennemsnitsvirksomhed, der er veldrevet, ville have ved at gennemføre de pågældende forpligtelser til offentlig tjeneste (præmis 95).

18 — Jf. f.eks. dom af 9.12.1997, sag C-353/95 P, Tiercé Ladbroke mod Kommissionen, Sml. I, s. 7007, præmis 33, og af 22.11.2001, sag C-53/00, Ferring, Sml. I, s. 9067, præmis 17.

ning, som den er et led i« [19], ikke denne betingelse om selektivitet. Denne kategori kan bl.a. omfatte differentiering på skatteområdet, forudsat at denne berettiges af opbygningen af skattesystemet [20] og ikke blot af de generelle mål og målsætninger, som medlemsstaten forfølger med vedtagelsen af de pågældende foranstaltninger [21].

48. Jeg mener imidlertid ikke, at disse betingelser er opfyldt i den foreliggende sag. Den omtvistede foranstaltning er således begrundet i betragtninger, der vanskeligt kan antages at være begrundet i hensyn, der udgør en del af skattesystemet. Der er, som det også bekræftes i den østrigske regerings forklaringer, tale om en foranstaltning, der udelukkende har til formål at lette vilkårene for overgang fra én afgiftsordning til en anden ved at lade staten afholde nogle af »omkostningerne« i forbindelse med denne lovændring. Denne foranstaltning er gennemført, uden at regeringen har præciseret, hvordan undtagelsen fra forpligtelsen til berigtigelse kan anses for at være begrundet i afgiftsordningens karakter og opbygning.

49. Endelig mener jeg, at der er grund til at forkaste Heisers argument om, at den pågældende nationale bestemmelse ikke udgør en fordel, da den blot kompenserer de østrigske læger for den ulempe, de som følge af beskatningen af deres ydelser blev pålagt i forhold til deres kolleger i de øvrige medlemsstater, der var fritaget for at betale moms. Lægeerhvervene blev derfor ikke favoriseret, men tværtimod ringere stillet, og den pågældende foranstaltning (gen-) etablerede blot lige konkurrencevilkår mellem de østrigske erhvervsdrivende og de erhvervsdrivende i de øvrige medlemsstater.

50. Uden at det er nødvendigt at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt momspligten reelt har stillet østrigske læger ringere, mener jeg imidlertid, at det er tilstrækkeligt at fremhæve Domstolens faste praksis, hvorefter den omstændighed, at en medlemsstat ved hjælp af ensidige foranstaltninger forsøger at tilnærme konkurrencevilkårene i en bestemt økonomisk sektor til de vilkår, der er gældende i andre medlemsstater, ikke kan fratage disse foranstaltninger deres karakter af støtte [22]. Med andre ord kan Republikken

19 — Dom af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. I, s. 8365, præmis 42, min fremhævelse. Jf. ligeledes i denne retning dom af 2.7.1974, sag 173/73, Italien mod Kommissionen, Sml. s. 709, præmis 33, dommen i sagen Tiercé Ladbroke mod Kommissionen, nævnt ovenfor, præmis 35, dommen i sagen Belgien mod Kommissionen, nævnt ovenfor, præmis 33, dom af 26.9.2002, sag C-351/98, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 8031, præmis 42, og af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., Sml. I, s. 4777, præmis 60.

20 — Jf. navnlig dommen i sagen GIL Insurance m.fl., nævnt ovenfor, hvori Domstolen anså en foranstaltning, hvis mål var »at bekæmpe en praksis, som gik ud på at udnytte forskellen mellem forsikringspræmieafgiftens almindelige sats og den almindelige momssats ved at indrette priserne for på den ene side udlejning eller salg af apparaterne og på den anden side de dertil knyttede forsikringer efter afgiftssatserne« (præmis 74) for »at være begrundet i karakteren og opbygningen af den nationale afgiftsordning for forsikringer«.

21 — Jf. f.eks. dommen i sagen Spanien mod Kommissionen, nævnt ovenfor, hvori Domstolen forkastede den spanske regerings argumenter om, at en foranstaltning med henblik på fornyelse af erhvervskøretøjer ikke skulle betegnes som statsstøtte, eftersom den havde til formål at beskytte miljøet og trafiksikkerheden.

22 — Dom af 19.5.1999, sag C-6/97, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2981, præmis 21.

Østrig ikke — i modsætning til, hvad Heiser har gjort gældende — begrunde denne fritagelse med, at denne fordel havde til formål at afhjælpe en konkurrencefordrejning, der eksisterede på Fællesskabets marked for lægeydelser.

51. I denne forbindelse har Domstolen ligeledes præciseret, at »[m]ed hensyn til anvendelsen af traktatens artikel [87 EF] er det uden betydning, om situationen for den, der formodes at være omfattet af foranstaltningen, er forbedret eller forværret i forhold til den tidligere retstilstand, eller om situationen ikke har udviklet sig med tiden« [23], idet det er i forbindelse med tildelingen af støtten, at modtagerens situation skal sammenlignes med de øvrige virksomheders eller sektorers situation.

52. *ii)* Det er for mig at se endvidere indlysende, at den pågældende fordel er blevet finansieret ved hjælp af offentlige midler. Det fremgår af fast retspraksis, »at begrebet støtte ikke blot omfatter positive ydelser såsom selve tilskuddene, men ligeledes de indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger« [24]. Dette er navnlig tilfældet med foranstaltninger, der ganske vist ikke giver anledning til udbetaling af midler fra staten, men som indrømmer visse virksomheder en fiskal fordel, eftersom de resulterer i et tab af indtægter, som staten normalt ville have haft.

53. I den foreliggende sag er det tilstrækkeligt at understrege, at de østrigske myndigheder ved at anvende undtagelsen fra forpligtelsen til berigtigelse i praksis gav afkald på de skatteindtægter, som berigtigelsen ville have resulteret i, i form af delvis refundering af fradrag. Denne foranstaltning har følgelig resulteret i en ekstraudgift for staten. Den pågældende fiskale fordel er altså blevet indrømmet ved hjælp af statsmidler.

54. *iii)* Hvad angår betingelsen om en mulig konkurrencefordrejning, mener jeg ikke, at der er nogen tvivl i den foreliggende sag. Som det fremgår af fast retspraksis, fordrejer støtte, der som den, der ydes i medfør af artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, skal »frigøre en virksomhed for omkostninger, som den normalt skulle have båret inden for dens almindelige drift eller dens sædvanlige aktiviteter, [...] i princippet konkurrencevilkårene« [25].

23 — Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke-dommen, præmis 41.

24 — Dommen i sagen Italien mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 22, præmis 15.

25 — Dom af 19.9.2000, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6857, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis.

55. Jeg mener heller ikke, at de argumenter, som Heiser har gjort gældende, og som tager udgangspunkt i organiseringen af den østrigske lægesektor, kan sætte spørgsmålstegn ved denne konklusion. Heiser mener ikke, at den pågældende foranstaltning kan fordreje konkurrencen, selv hvis det antages, at den udgør en fordel for de østrigske læger, fordi patientens valg af læge ikke påvirkes af prisen på ydelserne. Dette valg afhænger tværtimod af, om lægen er sygekasselæge eller ej, eftersom patienten i sidstnævnte tilfælde selv skal betale over 50% af lægebehandlingens pris. Når der ikke er nogen konkurrence på prisen, har den omtvistede bestemmelse altså ingen indflydelse på de begunstigedes konkurrencemæssige stilling.

56. Det følger imidlertid af oplysningerne i sagsakterne, at patienten aldrig får refunderet alle udgifterne til lægebehandling, uanset om ydelserne leveres af en sygekasselæge eller ej. Den behandlende læge har derfor en manøvremargen for så vidt angår »den ikke-refunderede del« af dette beløb. En foranstaltning, der har positiv indflydelse på »produktionsomkostningerne« for lægeydelserne (ved f.eks. at tillade fradrag i tilknytning til maskiner og udstyr), kan have indflydelse på priserne og kan følgelig medføre konkurrencefordrejning.

57. *iv)* Med hensyn til den pågældende foranstaltnings påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne skal jeg først og fremmest understrege, at det fremgår af fast retspraksis, at »den omstændighed, at en støtte er forholdsvis ubetydelig, eller den støttemodtagende virksomhed er af beskeden størrelse, ikke på forhånd [udelukker], at samhandelen mellem medlemsstaterne kan være påvirket« [26]. Det følger heraf for det første, at der ikke findes en grænseværdi eller en procentsats, hvorunder samhandelen mellem medlemsstater ikke vil blive påvirket [27]. For det andet kan en støtte påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne, selv om modtageren kun er aktiv på det lokale eller regionale plan og ikke deltager i grænseoverskridende samhandel. På grund af støtten kan den virksomhed, som støttemodtageren udøver, blive opretholdt eller styrket med den konsekvens, at chancerne for de virksomheder, der er etableret i de øvrige medlemsstater, for at komme ind på denne medlemsstats marked herved bliver formindskede [28]. Endelig fremgår det af Fællesskabets retsinstansers praksis, at for at en given bestemmelse kan betragtes som støtte, er det tilstrækkeligt, at den truer med at påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne, uden at det er nødvendigt at bevise, at støtten faktisk påvirker samhandelen [29].

26 — Dom af 21.3.1990, sag C-142/87, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 959, præmis 43, af 14.9.1994, forenede sager C-278/92, C-279/92 og C-280/92, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 4103, præmis 42, og Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg-dommen, nævnt ovenfor, præmis 81.

27 — Jf. f.eks. Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg-dommen, nævnt ovenfor, præmis 81.

28 — Dommens præmis 78 og 82.

29 — Dom af 15.6.2000, forenede sager T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 — T-607/97, T-1/98, T-3/98 — T-6/98 og T-23/98, Alzetta m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 2319, præmis 76-80, og af 6.3.2002, forenede sager T-92/00 og T-103/00, Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 1385, præmis 76-78).

58. Når det gælder den bestemmelse, der er omtvistet i den foreliggende sag, mener jeg ikke, at det kan udelukkes, at den kan have en vis indvirkning på samhandelen mellem medlemsstaterne, selv om den vedrører levering af tjenesteydelser, der hovedsageligt er af lokal eller regional karakter. Som Kommissionen har gjort gældende (og som det i øvrigt fremgår af en omfattende retspraksis på området), vedrører den omtvistede foranstaltning et marked, nemlig lægebehandling, der er åbent for konkurrence og kendetegnet ved en stadigt voksende grænseoverskridende handel. I denne forbindelse kan en foranstaltning, der, som jeg har forklaret ovenfor, nedbringer »produktionsomkostningerne«, gøre lægebehandling udført i Østrig mere konkurrencedygtig og dermed afskrække operatører fra de øvrige medlemsstater eller begrænse deres udbud af tjenesteydelser.

59. Sammenfattende mener jeg således, at den omtvistede nationale bestemmelse udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF, og at Republikken Østrig burde have overholdt de proceduremæssige forpligtelser i artikel 88 EF, dvs. forpligtelsen til at anmelde denne foranstaltning og til ikke at gennemføre den, før Kommissionen havde truffet endelig beslutning.

V — Forslag til afgørelse

60. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det spørgsmål, der er forelagt den af Verwaltungsgerichtshof, således:

»En ordning som den, der er omhandlet i artikel XIV, stk. 3, i forbundsloven 21/1995, som ændret ved forbundsloven 756/1996, dvs. en bestemmelse, der fritager erhvervsdrivende inden for lægesektoren fra den forpligtelse, der normalt er fastsat i national ret, til at berigtige fradrag, når de fra at gennemføre momspligtige transaktioner går over til at gennemføre momsfritagne transaktioner, udgør statsstøtte i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 87, stk. 1, EF.«