JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ANTONIO TIZZANO

28 päivänä lokakuuta 2004 [1]

I Johdanto

1. Esillä olevassa asiassa on kyse EY 234 artiklassa tarkoitetusta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (hallinto-oikeus) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle ja joka koskee EY 87 artiklan tulkintaa.

2. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta selvittämään sen, onko sellaista kansallista lainsäädäntöä pidettävä EY 87 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena, jonka mukaan aiemmin arvonlisäverolliset lääkäripalvelut vapautetaan verosta siirtojärjestelyllä ja jossa ei tämän siirtymisen jälkeen velvoiteta tekemään kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 20 artiklassa (jäljempänä direktiivi) tarkoitettua oikaisua.

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

II Oikeussäännöt

Yhteisönoikeus

3. Asiassa on heti aluksi tarkasteltava EY 87 artiklan 1 kohtaa, jossa vahvistetaan perustamissopimuksen mukaisia erityispoikkeuksia lukuun ottamatta yhteismarkkinoille soveltumattomiksi valtioiden myöntämät tai valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetyt tuet, jotka vääristävät tai uhkaavat vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannon alaa, ja jotka vaikuttavat jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

4. EY 88 artiklan 3 kohdassa määrätään, että komissiolle on hyvissä ajoin annettava tieto tuen myöntämistä tai muuttamista koskevasta suunnitelmasta eivätkä jäsenvaltiot saa toteuttaa ehdottamiaan toimenpiteitä ennen komission päätöstä.

5. Tämän johdosta on myös syytä viitata EY 86 artiklan 2 kohtaan, jossa määrätään seuraavaa:

"Yrityksiin, jotka tuottavat yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyviä palveluja, sekä fiskaalisiin monopoleihin sovelletaan tämän sopimuksen määräyksiä ja varsinkin kilpailusääntöjä siltä osin kuin ne eivät oikeudellisesti tai tosiasiallisesti estä yrityksiä hoitamasta niille uskottuja erityistehtäviä. Kaupan kehitykseen ei saa vaikuttaa tavalla, joka olisi ristiriidassa yhteisön etujen kanssa."

6. Esillä olevassa asiassa merkityksellisiä ovat myös tietyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännökset.

7. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 kohdan c alakohdassa säädetään verovapaudesta tietyille hoitopalveluille seuraavaa:

"A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja [muiden terveydenhuollon ammattihenkilöiden] ammattien harjoittamisen yhteydessä;

– –".

8. Vapautusta on sovellettu Itävallassa 1.1.1997 alkaen. Itävallan liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen liitteessä XV olevassa IX kohdassa määrätään tältä osin seuraavaa:

"a) Sen estämättä, mitä 12 artiklassa ja 13 artiklan A jakson 1 kohdassa säädetään

Itävallan tasavalta saa edelleen soveltaa 31 päivään joulukuuta 1996 asti:

— 10 prosentin suuruista alennettua arvonlisäveroa sairaalatoimintoihin julkisen terveydenhuollon alalla sekä sairaiden tai vammautuneiden henkilöiden kuljetukseen toimivaltaisten elinten asianmukaisesti tätä tarkoitusta varten suunnittelemissa ajoneuvoissa;

— 20 prosentin suuruista vakiomääräistä arvonlisäveroa lääkäreiden tarjoamiin sairaanhoitopalveluihin julkisen terveydenhuollon alalla;

— vapautusta sosiaaliturva- ja sosiaalihuoltolaitosten toimitusten osalta sekä edellisessä vaiheessa maksetun veron palauttamista.

– –".

9. Kuudennen direktiivin 17 artikla koskee vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta ja siinä säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

– –".

10. Direktiivin 20 artiklassa säädetään vähennysten oikaisemisesta seuraavaa:

"1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmeneen vuoteen."

Kansallinen lainsäädäntö

11. Vuonna 1994 annetun Umsatzsteuergesetzin (Itävallassa liikevaihtoverosta annettu laki, jäljempänä UStG) 6 §:n 1 momentin 19 kohdassa säädetään, että Itävallassa lääkärintointa harjoitettaessa suoritetut hoitopalvelut on vapautettu arvonlisäverosta. Itävallan liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen liitteen XV mukaisesti UstG:n 29 §:n 5 momentissa säädetään, että tätä vapautusta sovelletaan ainoastaan 31.12.1996 jälkeen suoritettuihin hoitopalveluihin. Ennen tätä suoritetut hoitopalvelut olivat kuitenkin arvonlisäverollisia ja vero kannettiin normaalin verokannan mukaisesti.

12. UstG:n 12 §:n 10 ja 11 momentissa säädetään vähennysten oikaisemisesta seuraavaa:

"10. 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 Grunderwerbsteuergesetzin (kiinteistön omaisuuden hankintaa koskeva) 2 §:ssä tarkoitettujen kiinteistöjen osalta (aktivoitavat kustannukset ja peruskorjauskustannukset mukaan lukien) neljän kalenterivuoden ajanjakson sijaan sovelletaan yhdeksän kalenterivuoden ajanjaksoa.

– –

11. Jos sellaista tavaraa, jonka yrittäjä on valmistanut tai hankkinut yrityksensä tarpeisiin, taikka muuta hänen yritystään varteen toteutettua suoritusta koskevat sellaiset edellytykset, jotka olivat ostoihin sisältyvän veron vähentämisen kannalta ratkaisevia (3 momentti), muuttuvat, on ostoihin sisältyvän vähentämistä koskeva oikaisu tehtävä sen verotuskauden osalta, jonka aikana muutos on tapahtunut, jos 10 momenttia ei ole sovellettava."

13. Liittovaltion lain BGBl. 21/1995 XIV §:n 3 momentissa, sellaisena kuin se on BGBl. 756/1996:lla muutettuna (jäljempänä BGBl. 21/1995), säädetään kuitenkin, ettei oikaisua voida tehdä sellaisten vähennysten osalta, jotka lääkärit ovat tehneet ennen verovapautusjärjestelmään siirtymistä, seuraavasti:

"Vuoden 1994 UstG:n 12 §:n 10 ja 11 momentin mukaista veron vähentämisen oikaisua, joka olisi muutoin tehtävä sillä perusteella, että 31.12.1996 jälkeen sovelletaan ensimmäisen kerran 6 §:n 1 momentin 17 ja 18 kohdan säännöksiä, ei suoriteta siltä osin kuin se koskee hoitolaitoksia, vanhainkoteja, sokeiden hoitolaitoksia ja hoitokoteja, ja vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin 19–22 kohtaa. – –"

14. Todettakoon vielä, että Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzissä (BGBl. 746/1996, Itävallassa terveys- ja sosiaalialan

avustuksista annettu laki) säädetään tukijärjestelmästä, jonka avulla on tarkoitus korvata lääkäreiden suorittama arvonlisävero, jota ei voida vähentää vapautusjärjestelmään siirtymisen jälkeen.

III Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäynti

15. Heiser, pääasian kantaja, on hammaslääketieteen erikoislääkäri.

16. Arvonlisäveroilmoituksessaan vuodelta 1997 kantaja vaati 3,5 miljoonan Itävallan shillingin (ATS) suuruisen veronhuojennuksen tekemistä. Hän perusti vaatimuksensa siihen, että Itävallan lainsäädännön mukaan pitkäkestoiset hoitopalvelut (kuten oikomishoito), jotka oli aloitettu ennen 1.1.1997, mutta jotka olivat päättyneet 31.12.1996 jälkeen — eli sen jälkeen kun siirtyminen verollisesta verovapaaseen järjestelmään oli tapahtunut — katsottiin verovapaiksi toimiksi. Kantaja oli maksanut arvonlisäveron ennen vuotta 1997 saamistaan ennakkosuorituksista sellaisista hoidoista, jotka eivät olleet vielä päättyneet verovapautusjärjestelmään siirryttäessä, minkä vuoksi hän katsoi voivansa soveltaa takautuvasti kyseistä järjestelmää näihin hoitopalveluihin.

17. Finanzamt (verohallinto) lähti siitä, että pitkäkestoisen oikomishoidon osalta lääkärinhoito suoritetaan lähtökohtaisesti noin vuoden sisällä ja myönsi 4.10.1999 tekemällään vuoden 1997 arvonlisäveroa koskeva päätöksellä kyseisen veronhuojennuksen niiden hoitopalvelujen osalta, jotka oli aloitettu vuonna 1996. Tämä viranomainen hyväksyi huojennuksen määräksi ainoastaan 1 460 000 ATS:n suuruisen summan, joka on Heiserin vaatimaa huojennusta pienempi.

18. Kantaja valitti tästä päätöksestä Finanzlandesdirektion für Tiroliin, joka on toimivaltainen käsittelemään verovalituksia. Tämä viranomainen kehotti 1.3.2002 kirjallisesti Finanzamtia selvittämään, millä tavoin piti menetellä UstG:n 12 §:n 10 momentissa tarkoitettujen vähennysten oikaisujen osalta siirryttäessä verollisesta järjestelmästä verovapaaseen järjestelmään 1.1.1997.

19. Annetun selvityksen perusteella Finanzlandesdirektion für Tirol hylkäsi 19.9.2002 tekemällään päätöksellä verotuksesta tehdyn valituksen ja muutti Finanzamtin päätöstä kantajalle epäedulliseen suuntaan siten, että se oikaisi 1.1.1997 alkaen Heiserin vuosina 1993–1996 toteuttamia kiinteän ja irtaimen

omaisuuden investointeja koskevia vähennyksiä. Oikaisun suuruus oli 254 506,09 ATS (18 495,69 euroa).

20. Heiser valitti Verwaltungsgerichtshofiin riitauttaen muun muassa sen, että toimivaltainen viranomainen oli oikaissut vähennyksiä. Tämä väite perustui siihen, että BGBl. 21/1995:n XIV §:n 3 momentissa säädetään nimenomaisesti siitä, ettei lääkäreiden pidä tehdä vähennysten oikaisua 1.1.1997 alkaen.

21. Finanzlandesdirektion für Tirol puolestaan vastasi tähän, että kyseessä olevassa asiassa ei ollut perustetta soveltaa BGBl. 21/1995:n XIV §:n 3 momenttia, koska tätä säännöstä on pidettävä EY 87 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena, jota ei ole ilmoitettu komissiolle ja jota komissio ei näin ollen ole voinut hyväksyä. Itävallan viranomaiset eivät EY 88 artiklan 3 kohdan perusteella voi siis myöntää tukea, jota ei ole ilmoitettu. Se totesi tämän lisäksi, että kyseinen kansallinen säännös on kuudennen direktiivin 20 artiklan vastainen.

22. Verwaltungsgerichtshof ei ollut täysin varma siitä, millä tavoin EY 87 artiklaa on tulkittava, joten se päätti 31.3.2003 lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko liittovaltion lain BGBl. 21/1995 XIV §:n 3 momentin kaltainen säännös, sellaisena kuin se on BGBl. 756/1996:lla muutettuna, jonka mukaan silloin, kun lääkärit siirtyvät liikevaihtoverollisten liiketoimien järjestelmästä liikevaihtoverottomia liiketoimia koskevaan järjestelmään, yrityksessä edelleen käytettävien tavaroiden osalta ei saada tehdä kuudennen direktiivin 77/388/ETY 20 artiklassa säädettyä alun perin tehdyn verovähennyksen oikaisemista EY 87 artiklassa (aiempi perustamissopimuksen 92 artikla) tarkoitettua valtiontukea?"

23. Kantaja, Itävallan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Ne ovat kaikki osallistuneet 30.9.2004 pidettyyn istuntoon.

IV Oikeudelliset kysymykset

24. Asiassa esitetty kysymys koskee EY 87 artiklan 1 kohtaa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko Itävallan lainsäädännössä lääkärintoimen harjoittajien

hyväksi säädettyä mahdollisuutta poiketa velvollisuudesta tehdä vähennysten oikaisu pidettävä valtiontukena.

Kansallisen lainsäädännön ja kuudennen direktiivin 20 artiklan yhteensopivuus

25. Ennen ennakkoratkaisukysymyksen käsittelyä todettakoon vielä, että kaikki asian käsittelyyn osallistuneet tahot ovat esittäneet huomautuksia kansallisen säännöksen yhteensopivuudesta kuudennen direktiivin 20 artiklan kanssa.

26. Komissio kiistää, että ne ovat yhteensopivia. Se esittää sarjan sanamuodonmukaiseen ja teleologiseen tulkintaan perustuvia näkökohtia ja toteaa, että 20 artikla velvoittaa Itävallassa toteutetun ALV-järjestelmän muutoksen jälkeen tekemään vähennysten oikaisun. Näin on komission mukaan myös silloin, kun kyseistä oikaisua voitaisiin vaatia ainoastaan sellaisen arvonlisäveron osalta, joka on kannettu sen jälkeen kun Itävalta liittyi Euroopan unioniin, eli 1.1.1995 jälkeen. Ennen tätä päivää kuudetta direktiiviä ei voitu soveltaa Itävallassa, minkä vuoksi aikaisemmin suoritettujen vähennysten oikaisua koskevat kysymykset on ratkaistava ainoastaan kyseisenä ajankohtana voimassa olleen Itävallan lainsäädännön mukaisesti.

27. Itävallan hallitus ja Heiser sitä vastoin katsovat, että perustellun luottamuksen suoja ja oikeusvarmuuden periaate estävät sen, että oikeus arvonlisäverovähennykseen voi synnyttyään joutua kuudennen direktiivin 20 artiklassa tarkoitettujen oikaisujen kohteeksi siitä syystä, että arvonlisäverollisesta järjestelmästä siirrytään verovapaaseen järjestelmään, eli siis verovelvollisen tahdosta riippumattoman tapahtuman johdosta. Itävallan lainsäädännön on tämän vuoksi katsottava noudattavan kuudennen direktiivin 20 artiklaa edellä mainittujen yhteisön oikeusperiaatteiden valossa tarkasteltuna.

28. Tässä yhteydessä mainittakoon kuitenkin, että Verwaltungsgerichtshof ei ole pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua kuudennen direktiivin 20 artiklan tulkinnasta.

29. Tästä huolimatta on pohdittava, olisiko kuitenkin tarpeen vastata myös tähän. Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu "voidakseen antaa ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen yhteisöjen tuomioistuin saattaa joutua ottamaan huomioon sellaisia yhteisön oikeuden säännöksiä, joihin

kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut kysymyksessään". [3]

30. On siis tutkittava, onko tämän yhteisön säännöksen tulkinnasta hyötyä pääasian ratkaisulle.

31. Vaikuttaa siltä, että ei ole. On selvää, ettei pääasian ratkaisemiseen vaikuta millään tavoin se, että hyväksytään väite, jonka mukaan kansallinen sääntely on kuudennen direktiivin 20 artiklan mukainen. Tuolloin olisi kuitenkin joka tapauksessa selvitettävä se, onko tällä kansallisella sääntelyllä perustettu poikkeusmenettely EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea vai ei. Edellä esitetty yhteisön säännöksen tulkinta ei siis millään tavoin voi auttaa kansallista tuomioistuinta pääasian ratkaisemisessa.

32. Toisenlaiseen johtopäätökseen tultaisiin, jos omaksuttaisiin komission ehdottama kanta, jonka mukaan direktiivin 20 artikla estää sellaisen kansallisen sääntelyn, jossa ei säädetä vähennysten oikaisusta säännösten muuttumisen varalta. [4] Tällaisessa tapauksessa kyseistä sääntelyä ei lähtökohtaisesti pitäisi soveltaa, koska se on yhteisön oikeussäännön vastainen eikä näin olisi myöskään tarpeen selvittää, onko tämän lisäksi kyseessä valtiontuki.

33. Esillä olevassa asiassa tälläkään ratkaisulla ei olisi todellisuudessa merkitystä kansallisen tuomioistuimen kannalta. Näin on sen vuoksi, kuten komissio perustellusti toteaa, että kansallinen tuomioistuin ei voisi jättää soveltamatta kansallista säännöstä, joka olisi todettu ristiriitaiseksi direktiivin kanssa, ja velvoittaa näin tekemään kyseessä olevan vähennyksen oikaisua. Tämä tulos johtaisi välttämättä siihen, että Heiser velvoitettaisiin maksamaan korkeampi vero kuin se, joka kannettaisiin kansallisen säännöksen soveltamisen perusteella. Mutta kuten yhteisöjen tuomioistuin on moneen otteeseen todennut, mahdollisuus vedota direktiiviin kansallisessa tuomioistuimessa perustuu direktiivien velvoittavuuteen ja [EY 249] artiklan mukaan direktiivit velvoittavat tällä tavoin ainoastaan "jokaista jäsenvaltiota, jolle [n]e on osoitettu". Tästä seuraa, että direktiivi ei sellaisenaan voi luoda velvoitteita yksityiselle oikeussubjektille ja että direktiivin säännökseen ei näin ollen

3 — Asia 35/85, Tissier, tuomio 20.3.1986 (Kok. 1986, s. 1207, 9 kohta); asia C-315/88, Bagli Pennacchiotti, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1323, 10 kohta) ja asia C-107/98, Teckal, tuomio 8.11.1999 (Kok. 1999, s. I-8121, 39 kohta).

4 — Tämän tulkinnan osalta olen taipuvainen edelleen esittämään tiettyjä epäilyksiä, ks. ratkaisuehdotukseni yhdistetyissä asioissa C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep (tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5337).

sellaisenaan voida vedota tällaista henkilöä vastaan.[5] Tämän vuoksi Itävallan viranomaiset eivät voi Heiseria vastaan, joka vetoaa hänelle kansallisen säännöksen mukaan nimenomaisesti kuuluvaan oikeuteen, vedota siihen, että kyseinen kansallinen säännös olisi ristiriidassa direktiivin 20 artiklan kanssa.[6]

34. Esitetty vastaus ei näin ollen kummassakaan tapauksessa hyödyttäisi kansallista tuomioistuinta.

Ennakkoratkaisukysymys

35. Asiassa on siis tutkittava ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys, eli se, onko lääkärintoimen harjoittajia koskevaa poikkeusta vähennysten oikaisuvelvollisuuteen pidettävä EY 87 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena.

36. Itävalta ja Heiser vastaavat asiassa esitettyyn kysymykseen aivan eri tavalla kuin komissio perusteluin, joita tarkastellaan tarvittavin osin tuonnempana. Komissio katsoo, että kanteen kohteena olevaa säännöstä on pidettävä valtiontukena, kun taas edellä mainitut osapuolet ovat päinvastaista mieltä.

37. Tähän todettakoon, että jotta voitaisiin arvioida, onko viranomaisen toimenpide valtiontukea, on yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan siis selvitettävä, i) myönnetäänkö toimenpiteellä etuus valikoivasti tietyille yrityksille tai tuotannonaloille; ii) myönnetäänkö etuus suoraan tai välillisesti valtion varoista; iii) voiko se vääristää tai uhata vääristää kilpailua ja iv) voiko kyseinen toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.[7]

38. Siirryttäköön siis tutkimaan näiden edellytysten täyttymistä esillä olevassa tapauk-

5 — Asia 152/84, Marshall, tuomio 26.2.1986 (Kok. 1986, s. 723, Kok. Ep. VIII, s. 457, 48 kohta). Ks. viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä asia C-343/98, Collino ja Chiappero, tuomio 14.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6659, 20 kohta) ja asia C-233/01, RAS, määräys 24.10.2002 (Kok. 2002, s. I-9411, 22 kohta).

6 — Ks. erityisesti asiassa RAS annettu määräys, joka koski kansallisen tuomioistuimen mahdollisuutta olla soveltamatta kansallista säännöstä, koska se oli muuta ensivakuutusta kuin henkivakuutusta koskevan direktiivin 73/239/ETY vastainen, vakuutetun velvoittamiseksi maksamaan suurempi vakuutusmaksun lisämaksu kuin se, joka olisi pitänyt maksaa kansallisen säännöksen perusteella. Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "kansallisen tuomioistuimen pyytämä direktiivin – – tulkinta ei voi missään tapauksessa kuitenkaan sallia sitä, että D. Lo Bue velvoitetaan maksamaan – – lisämaksu, joka käsiteltävänä olevassa asiassa ei perustu pääasiaan sovellettavaan kansalliseen oikeuteen – –" (21 kohta).

7 — Ks. mm. asia C-280/00, Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, tuomio 24.7.2003 (Kok. 2003, s. I-7747, 74 kohta).

sessa pitäen kuitenkin ennen muuta mielessä, että jotta esillä olevassa asiassa voitaisiin pohtia, onko kanteen kohteena olevalla toimella valtiontuen ominaisuudet, on toimen kohdistuttava elinkeinotoimintaan, eli "toimintaan, joka muodostuu tavaroiden tai palvelujen tarjoamisesta määrätyillä markkinoilla". [8] Toimenpide voi siis olla valtiontukea ainoastaan silloin, kun siitä hyötyy yritys; eli käsite, jota on perustamissopimuksen kilpailua koskevien määräysten soveltamiseksi tulkittu vakiintuneessa oikeuskäytännössä siten, että kyse on mistä tahansa "yksiköstä, joka harjoittaa *taloudellista toimintaa*, riippumatta kyseisen yksikön oikeudellisesta muodosta ja rahoitustavasta". [9]

39. Ei ole mitenkään selvää, että tämä edellytys aina ja välttämättä täyttyy kun kyse on hoitopalveluista. On muistettava, että yhteisöjen tuomioistuimen sosiaalialaa koskevassa oikeuskäytännössä yrityksinä ei pidetä sellaisia yksiköitä tai elimiä, joiden tehtävät ovat puhtaasti sosiaalisia, täysin vailla voiton tavoittelua. [10] Esillä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole kysymys tästä, vaan tilanteesta, joka voidaan rinnastaa asiassa Pavlov kyseessä olleeseen tilanteeseen, joka koski hollantilaisia erikoislääkäreitä. Tässä asiassa antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että näitä lääkäreitä oli pidettävä perustamissopimuksessa tarkoitettuina yrityksinä, koska he "tarjoavat itsenäisinä taloudellisina toimijoina palveluita erikoislääketieteen palvelujen markkinoilla[,] saavat potilailtaan palkkion heille suorittamistaan palveluista ja kantavat toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin". [11]

40. Tämän jälkeen voidaan siirtyä selvittämään edellä mainittuja edellytyksiä.

41. i) Heti aluksi on ensimmäisen edellytyksen osalta todettava, että kyseessä olevalla säännöksellä myönnetään etu Itävallassa toimiville lääkäreille. Tämän sektorin toimijoiden ei ole tarvinnut kantaa taloudellista rasitusta, joka heiltä olisi vaadittu, ellei oikaisuvelvollisuudesta olisi säädetty poikkeusta siirryttäessä verollisesta järjestelmästä järjestelmään, jossa heidät on vapautettu arvonlisäverosta. Käsiteltävänä oleva kansallinen säännös on siis keventänyt heidän verorasitustaan.

8 — Yhdistetyt asiat C-180/98–C-184/98, Pavlov ym., tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6451, 75 kohta). Ks. myös asia 118/85, komissio v. Italia, tuomio 16.6.1987 (Kok. 1987, s. 2599, 7 kohta); asia C-35/96, komissio v. Italia, tuomio 18.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3851, 36 kohta); asia C-475/99, Ambulanz Glöckner, tuomio 25.10.2001 (Kok. 2001, s. I-8089, 19 kohta); asia C-309/99, Wouters ym., tuomio 19.2.2002 (Kok. 2002, s. I-1577, 47 kohta) ja asia C-218/00, CISAL, tuomio 22.1.2002 (Kok. 2002, s. I-691, 23 kohta).

9 — Asia C-41/90, Höfner ja Elser, tuomio 23.4.1991, Kok. 1991, s. I-1979, Kok. Ep. XI, s. I-147, 21 kohta, asia C-244/94, Fédération française des sociétés d'assurance ym., tuomio 16.11.1995, Kok. 1995, s. I-4013, 14 kohta; asia C-55/96, Job Centre, tuomio 11.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7119, 21 kohta); edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Pavlov, tuomion 74 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Wouters, tuomion 46 kohta ja yhdistetyt asiat C-264/01, C-354/01 ja C-355/01, AOK ym., tuomio 16.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2493, 46 kohta). Kursivointi tässä.

10 — Ks. erityisesti yhdistetyt asiat C-159/91 ja C-160/91, Poucet ja Pistre, tuomio 17.2.1993 (Kok. 1993, s. I-637, 15–18 kohta); em. asia CISAL, tuomion 45 kohta; asia T-319/99, FENIN v. komissio, tuomio 4.3.2003 (Kok. 2003, s. II-357, 38 ja 39 kohta) ja em. asia AOK, tuomion 47–51 kohta.

11 — Ks. em. asia Pavlov, tuomion 76 kohta.

42. Kyseessä on lisäksi valikoiva etu, koska sitä sovelletaan ainoastaan yhdellä elinkeinotoiminnan alalla (lääkäripalvelusektorilla) ja asetetaan edun saajat muita verovelvollisia edullisempaa taloudelliseen asemaan. [12]

43. Tältä osin on muistettava, että toimenpiteen valikoivaa luonnetta ei riitä poistamaan se, että viranomaistoimella myönnetään etu kokonaiselle elinkeinotoiminnan alalle, vaikka Itävallan hallitus näin väittääkin, eikä näin myöskään sitä, että kyseessä ei olisi valtiontuki. Kuten EY 87 artiklan 1 kohdan sanamuodon perusteella voidaan todeta, viranomaisen toimenpiteet, jotka koskevat tiettyä tuotannonalaa, taikka tiettyä elinkeinotoiminnan sektoria, voivat kuulua tämän artiklan soveltamisalaan. [13] Näin on erityisesti silloin kun on kyse toimenpiteistä, joiden [14] tarkoituksena on "vapauttaa osittain tietyn [talouden alan] yritykset yleisen – – järjestelmän tavanomaisen soveltamisen mukaisista maksuista". Määritelmä sopii esillä olevaan asiaan täydellisesti. Riidanalaisessa kansallisessa lainsäädännössä on lääkäripalvelujen ala saatettu sellaisen poikkeusjärjestelyn alaiseksi, joka on verovelvolliselle edullinen suhteessa niihin tavanomaisiin arvonlisäverosäännöksiin, joita sovelletaan muilla aloilla.

44. Toisenlaiseen tulokseen ei voida tulla myöskään sen perusteella, mitä Itävallan hallitus painottaa, eli että kanteen kohteena oleva kansallinen säännös, jolla on otettu käyttöön talouden eri alojen erilainen verokohtelu, ei kuitenkaan olisi tarkoitettu luomaan etua lääkäripalvelusektorille, kun otetaan huomioon toimenpiteen tavoitteet. Itävallan hallituksen mukaan toimenpiteellä pyritään yleisen edun mukaiseen päämäärään tällaisten hoitopalvelujen suorittamista helpottamalla ja näin EY 86 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun yleisen taloudellisen edun mukaisen tavoitteen toteutumiseen. Itävallan hallitus tarkentaa lisäksi, että käsiteltävänä oleva sääntely on annettu ainoastaan sen välttämiseksi, etteivät sosiaaliturvaelimet joutuisi kantamaan lisäkustannuksia sen johdosta, että lääkäripalvelut siirtyvät arvonlisäverollisesta järjestelmästä järjestelmään, jossa ne on vapautettu tästä verosta. Niiden sopimusten perusteella, jotka on tehty Itävallassa lääkäriliiton hallituksen ja sosiaaliturvaelinten välillä, viimeksi mainittujen olisi pitänyt suorittaa lääkäreille asianmukainen korvaus verojärjestelmän muuttumisesta aiheutuneiden lisäkustannusten kattamiseksi. Itävallan lainsäätäjä oli tämän vuoksi päättänyt, ettei näitä kustannuksia aseteta sosiaaliturvaelinten vastattaviksi, säätämällä poikkeuksesta velvollisuuteen oikaista ennen vapautusjärjestelmään siirtymistä kannettu arvonlisävero sekä suoran tuen maksamisesta niiden arvonlisäverojen osalta, jotka on kannettu järjestelmään siirtymisen jälkeen (ks. edellä 13 kohta).

45. Tältä osin muistettakoon ennen kaikkea, että valtion toimenpiteen päämäärien luonne

12 — Asia C-387/92, Banco Exterior de España, tuomio 15.3.1994 (Kok. 1994, s. I-877, 14 kohta).

13 — Asia C-248/84, Saksa v. komissio, tuomio 14.101987 (Kok. 1987, s. 4013, 18 kohta) ja asia C-75/97, Belgia v. komissio, tuomio 17.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3671, 33 kohta).

14 — Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Belgia v. komissio, tuomion 33 kohta.

ei sellaisenaan estä sitä, ettei toimenpidettä voitaisi pitää valtiontukena. Muuten riittäisi se, että jäsenvaltio vetoaisi siihen, että viranomaistoimen päämäärät ovat perusteltuja, voidakseen välttää perustamissopimuksen valtiontukea koskevien määräysten soveltamisen. EY 87 artiklassa, sellaisena kuin sitä on tulkittu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, ei myöskään tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan niiden vaikutusten perusteella, [15] eli niiden mahdollisten kilpailua vääristävien vaikutusten perusteella. Se, että kyseessä oleva toimenpide vastaa yleisen edun mukaisia tavoitteita, ei siis riitä sulkemaan sitä valtiontuen määritelmän ulkopuolelle. [16]

46. Vastaavalla tavalla on sivuutettava Itävallan hallituksen viittaus EY 86 artiklan 2 kohtaan. Tämän perustamissopimuksen määräyksen perusteella yhteisöjen tuomioistuin on jättänyt valtiontuen määritelmän ulkopuolelle valtion toimenpiteet siltä osin kuin niitä on pidettävä "korvauksena, joka on vastike edunsaajayritysten suorittamista sellaisista palveluista, jotka johtuvat julkisen palvelun edellyttämien velvoitteiden täyttämisestä, siten, että kyseiset yritykset eivät todellisuudessa saa taloudellista etua". [17] Vaikuttaa kuitenkin siltä, että yleinen toimenpide, kuten esillä olevassa asiassa kyseessä oleva säännös, jota sovelletaan kaikkiin lääkärintoimen harjoittajien ja muun terveydenhoidon ammattihenkilöiden suorittamiin palveluihin palvelutyypistä ja aiheutuneista kustannuksista riippumatta, ei voi kuulua tämän poikkeuksen alaan.

47. Tämän lisäksi on muistettava, että kaikkea eri yritysten tai talouden alojen välistä erilaista kohtelua ei voida pitää EY 87 artiklassa tarkoitettuna etuna. [18] Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan valikoivana ei voida pitää sellaista erottelua, joka suosii todellisuudessa tiettyjä yrityksiä tai elinkeinotoiminnan aloja, mutta on kuitenkin perusteltua sen järjestelmän *luonteen tai yleisen rakenteen* perusteella, johon se kuu-

15 — Asia C-241/94, Ranska v. komissio, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4551, 21 kohta); asia C-342/96, Espanja v. komissio, tuomio 29.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2459, 23 kohta); asia C-382/99, Alankomaat v. komissio, tuomio 13.6.2002 (Kok. 2002, s. I-5163, 61 kohta) ja asia C-126/01, Gemo, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13769, 34 kohta).

16 — Ks. erityisesti asia 310/85, Deufil v. komissio, tuomio 24.2.1987 (Kok. 1987, s. 901, 8 kohta).

17 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Altmark, tuomion 87 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että tällaisen korvaavan toimenpiteen jääminen valtiontuen määritelmän ulkopuolelle edellyttää neljän edellytyksen täyttymistä: 1) edunsaajayrityksen tehtäväksi on tosiasiassa annettava julkisen palvelun velvoitteiden täyttäminen ja nämä velvoitteet on määriteltävä selvästi; 2) ne parametrit, joiden perusteella korvaus lasketaan, on etukäteen vahvistettava objektiivisesti ja läpinäkyvästi; 3) korvaus ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen, jotta voidaan kattaa kaikki ne kustannukset tai osa niistä kustannuksista, joita julkisen palvelun velvoitteiden täyttäminen aiheuttaa, kun otetaan huomioon kyseisestä toiminnasta saadut tulot ja kyseisten velvoitteiden täyttämisestä saatava kohtuullinen voitto; 4) silloin, kun julkisen palvelun velvoitteiden täyttämisestä vastaavaa yritystä ei valita julkisia hankintoja koskevassa menettelyssä, tarvittavan korvauksen taso on määritettävä tarkastelemalla sellaisia kustannuksia, joita hyvin johdetulle keskivertoyritykselle aiheutuu kyseisten, julkisen palvelun edellyttämien velvoitteiden täyttämisestä (tuomion 95 kohta).

18 — Ks. esim. asia C-353/95 P, Tiercé Ladbroke v. komissio, tuomio 9.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7007, 33 kohta) ja asia C-53/00, Ferring, tuomio 22.10.2001 (Kok. 2001, s. I-9067, 17 kohta).

luu (eli kyse on niin kutsutusta yleisestä toimenpiteestä).[19] Tähän ryhmään voi kuulua erilainen verokohtelu, edellyttäen, että verotusjärjestelmän rakenteeseen liittyvät syyt edellyttävät sitä,[20] eivätkä pelkästään ne yleiset päämäärät tai tavoitteet, joita valtiolla on ollut kyseistä säännöstä säätäessään.[21]

48. Esillä olevassa tapauksessa ei kuitenkaan ole kysymys tällaisesta tilanteesta. Kanteen kohteena oleva sääntely perustuu seikkoihin, joita on hyvin vaikea kytkeä verojärjestelmän olennaisiin perusteisiin. Kuten Itävallan hallituksen toimittamissa selvityksissä on vahvistettu, kyse on toimenpiteestä, jolla pyritään yksinomaan helpottamaan siirtymistä verojärjestelmästä toiseen siirtämällä valtion kannettavaksi osa niistä "kustannuksista", joita tästä lainsäädäntömuutoksesta aiheutuu, eikä merkitystä ole sillä, ettei Itävallan hallitus ole millään tavoin perustellut, millä tavoin poikkeus oikaisuvelvollisuudesta voitaisiin perustella arvonlisäverojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella.

49. Tämän lisäksi on syytä hylätä se Heiserin väite, jonka mukaan kyseinen kansallinen sääntely ei tuota etua, vaan ainoastaan kompensoi Itävallassa toimiville lääkäreille heidän suorittamiensa palvelujen verotuksesta aiheutuvan haitan suhteessa muissa jäsenvaltioissa toimiviin virkaveljiinsä, jotka on vapautettu arvonlisäveron suorittamisesta. Lääkärintoimen harjoittajia ei näin ollen hänen mukaansa ollut kohdeltu suotuisasti vaan epäsuotuisasti ja kyseisellä verotoimenpiteellä vain vahvistettu tasavertaiset kilpailun edellytykset Itävallassa ja muissa jäsenvaltioissa toimivien lääkäreiden välille.

50. Ilman että olisi siis tarpeen selvittää, onko arvonlisäverovelvollisuus todellisuudessa vaikuttanut epäedullisesti Itävallassa toimiviin lääkäreihin, riittää, että viitataan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan "se, että jäsenvaltio pyrkii yksipuolisin toimin lähentämään kilpailun edellytyksiä tietyllä talouden alalla toisissa jäsenvaltioissa vallitseviin edellytyksiin nähden, ei muuta sitä, että toimet ovat tukea."[22] Siitä poiketen, mitä

19 — Ks. asia Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomio 8.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8365, 42 kohta). Kursivointi tässä. Ks. myös asia 173/73, Italia v. komissio, tuomio 2.7.1974 (Kok. 1974, s. 709, Kok. Ep. II, s. 323, 33 kohta); edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Tiercé Ladbroke, tuomion 35 kohta; edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Belgia v. komissio, tuomion 33 kohta; asia C-351/98, Espanja v. komissio, tuomio 26.9.2002 (Kok. 2002, s. I-8031, 42 kohta) ja asia C-308/01, GIL Insurance, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4777, 60 kohta).

20 — Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 19 mainittu asia GIL Insurance, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi perustelluksi kansallisen vakuutusverojärjestelmän luonteen perusteella verotoimenpiteen, jonka tavoitteena oli sellaisen toiminnan torjuminen, jossa yritettiin hyötyä vakuutusmaksuveron yleisen verokannan ja yleisen arvonlisäverokannan välisestä erosta manipuloimalla kodinkoneiden vuokra- tai myyntihintoja ja koneille otettujen vakuutusten hintoja (tuomion 74 kohta).

21 — Ks. esim. edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Espanja v. komissio, jossa yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi ne Espanjan hallituksen väitteet, joiden mukaan toimenpiteen, jolla pyritään helpottamaan teollisuudessa käytettyjen kuljetusvälineiden vaihtamista uusiin, on katsottava jäävän valtiontuen määritelmän ulkopuolelle, koska sillä pyrittiin ympäristönsuojeluun ja liikenneturvallisuuteen liittyviin päämääriin.

22 — Asia C-6/97, Italia v. komissio, tuomio 19.5.1999 (Kok. 1999, s. I-2981, 21 kohta).

Heiser on väittänyt, Itävalta ei toisin sanoen voi perustella poikkeusjärjestelyä sillä, että tällaisella edulla pyritään korjaamaan mahdollisia kilpailun vääristymiä yhteisön lääkäripalvelujen markkinoilla.

51. Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että "[EY 87] artiklan soveltamisen kannalta on yhdentekevää, parantuuko vai huonontuuko mahdollista tukea saaneen yrityksen tilanne aikaisempaan oikeustilaan verrattuna tai pysyykö se ennallaan", [23] koska edun saajan tilannetta on verrattava muiden yritysten tai alojen tilanteeseen hetkellä, jolloin tuki myönnetään.

52. ii) On selvää, että kyseessä oleva etu on rahoitettu julkisilla varoilla. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että tuen käsite on "yleisluontoisempi kuin avustuksen käsite sen vuoksi, että tuki ei käsitä ainoastaan sitä, että valtio maksaa yritykselle konkreettista tukea, kuten avustuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka erilaisissa muodoissaan keventävät yrityksen talousarvioon tavallisesti sisältyviä maksuja ja joilla tämän johdosta on — olematta kuitenkaan avustuksia sanan varsinaisessa merkityksessä — avustuksen luonnetta vastaava luonne ja sen vaikutuksia vastaavat vaikutukset". [24] Näin erityisesti sellaisten toimenpiteiden osalta, joilla myönnetään tietyille yrityksille veroetu, mikä merkitsee niiden verotulojen vähentymistä, jotka valtio olisi muuten saanut, vaikka ne eivät edellytäkään suoritusta valtion varoista.

53. Esillä olevassa asiassa riittää, kun todetaan, että soveltamalla poikkeusta oikaisuvelvollisuudesta Itävallan viranomaiset ovat käytännössä luopuneet verotuloista, joiden olisi pitänyt syntyä arvonlisäveron oikaisuista vähennysten osittaisina takaisinmaksuina. Sääntelyllä on näin aiheutettu lisäkustannuksia valtiolle. Kyseessä oleva veroetu on näin ollen myönnetty valtion varoja käyttämällä.

54. iii) Mahdollista kilpailun vääristymistä koskevan edellytyksen osalta ei esillä olevassa asiassa vallitse epävarmuutta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan BGBl. 21/1995:n XIV §:n kaltaisilla tuilla "pyritään vapauttamaan yritys kustannuksista, joista sen olisi muuten vastattava liikkeenjohdossaan tai tavanomaisessa toiminnassaan, ja vääristetään lähtökohtaisesti kilpailuolosuhteita". [25]

23 — Edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Adria-Wien Pipeline, tuomion 41 kohta.

24 — Edellä alaviitteessä 22 mainittu asia Italia v. komissio, tuomion 15 kohta.

25 — Asia C-156/98, Saksa v. komissio, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6857, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55. Heiserin esittämät väitteet lääkäripalvelujen järjestämisestä Itävallassa eivät voi kyseenalaistaa tätä johtopäätöstä. Hänen mukaansa vaikka oletettaisiin, että kyseessä oleva sääntely tuottaa etua Itävallassa toimiville lääkäreille, ei tämä etu voisi vääristää kilpailua, koska hoitopalvelun hinta ei vaikuta siihen, millä perustein potilas valitsee häntä hoitavan lääkärin. Heiser väittää, että tähän valintaan vaikuttaa ratkaisevasti se, kuuluuko lääkäri sosiaaliturvajärjestelmään vai ei, ja jos ei kuulu, se, että potilaan on tässä tapauksessa maksettava itse yli 50 % hoitopalvelujen kustannuksista. Ellei hintakilpailua ole, ei kyseessä oleva verotoimenpide voi Heiserin mukaan vaikuttaa veroedun saavien kilpailuedellytyksiin.

56. Oikeudenkäynnin asiakirjoista käy kuitenkin ilmi, että kun kyse on lääkärin suorittamista hoitopalveluista, kuuluipa hän sosiaaliturvajärjestelmään tai ei, ei potilaalle korvata koskaan kokonaisuudessaan hoitopalvelusta maksettua summaa. Hoitavalla lääkärillä on näin tietty "toimintamarginaali" sen osan osalta, jota ei korvata. Verotoimenpide, joka vaikuttaa positiivisesti hoitopalvelujen "tuotantokustannuksiin" (ja mahdollistaa näin esimerkiksi koneisiin ja laitteisiin perustuvat vähennykset), voi vaikuttaa niiden hintaan ja on näin omiaan tuottamaan kilpailua vääristäviä vaikutuksia.

57. iv) Sen osalta, miten kyseinen toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, muistettakoon ennen kaikkea, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "tuen suhteellisen vähäinen merkitys tai tukea saavan yrityksen suhteellisen vaatimaton koko ei nimittäin a priori sulje pois sitä mahdollisuutta, että se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan". [26] Tästä seuraa, ettei ole olemassa tiettyä rajaa tai prosenttilukua, jonka alittavan toimenpiteen osalta voitaisiin katsoa, että sillä ei ole haitallista vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. [27] Toisaalta tuki voi vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, vaikka tuen saaja toimii ainoastaan paikallisesti tai alueellisesti eikä osallistu valtioiden rajat ylittävään vaihdantaan. Tukivaikutuksen kannalta tuen saajan toiminta voi säilyä muuttumattomana tai lisääntyä sillä seurauksella, että muihin jäsenvaltioihin sijoittuneiden yritysten mahdollisuudet päästä kyseisen jäsenvaltion markkinoille vähenevät. [28] Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että jotta tietty toimenpide voitaisiin katsoa tueksi, riittää, että se voi vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan haitallisesti ilman, että sen todellista vaikutusta tarvitsisi näyttää toteen. [29]

26 — Asia C-142/87, Belgia v. komissio, tuomio 21.3.1990 (Kok. 1990, s. I-959, Kok. Ep. X, s. 387, 43 kohta); yhdistetyt asiat C-278/92–C-280/92, Espanja v. komissio, tuomio 14.9.1994 (Kok. 1994, s. I-4103, 42 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Altmark, tuomion 81 kohta.

27 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Altmark, tuomion 81 kohta.

28 — Ks. esim. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Altmark, tuomion 78 ja 82 kohta.

29 — Yhdistetyt asiat 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 ja T-23/9, Alzetta ym., tuomio 15.6.2000 (Kok. 2000, s. II-2319, 76–80 kohta) ja yhdistetyt asiat T-127/99, T-129/99 ja T-148/99, Diputación Foral de Álava ym., tuomio 6.3.2002 (Kok. 2002, s. II-1275, 76–78 kohta).

58. Kyseessä olevan toimenpiteen osalta ei voida sulkea pois sitä, että vaikka kyseessä olevat palvelusuoritukset ovat lähtökohtaisesti paikallisesti tai alueellisesti sidonnaisia, toimenpide voi silti tietyllä tavoin vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kuten komissio on todennut (ja kuten näitä kysymyksiä koskeva hyvin laaja oikeuskäytäntö osoittaa), kanteen kohteena oleva toimenpide koskee tiettyjä markkinoita eli hoitopalvelujen markkinoita, jotka ovat avoimet kilpailulle ja joille on ominaista yhä laajempi jäsenvaltioiden rajojen yli tapahtuva vaihdanta. Tällaisessa tilanteessa toimenpide, joka, kuten juuri todettiin, alentaa "tuotantokustannuksia", voi tehdä Itävallassa suoritetuista hoitopalveluista kilpailukykyisempiä ja hankaloittaa tai rajoittaa muissa jäsenvaltioissa toimivien ammatinharjoittajien palvelutarjontaa.

59. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella kyseessä olevaa kansallista sääntelyä on pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena, minkä vuoksi Itävallan olisi pitänyt noudattaa sen osalta EY 88 artiklassa tarkoitettuja menettelyllisiä velvoitteita, eli velvollisuutta ilmoittaa tukitoimenpide ja olla toteuttamatta sitä ennen kuin komissio on antanut lopullisen päätöksen.

V Ratkaisuehdotus

60. Ehdotan siis, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Verwaltungsgerichtshofin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Liittovaltion lain BGBl. 21/1995, sellaisena kuin se on muutettuna BGBl. 756/1996:lla, XIV §:ää, jossa lääkäripalvelusektorin toimijat vapautetaan kansallisessa lainsäädännössä säädetystä velvollisuudesta tehdä vähennysten oikaisu siirryttäessä arvonlisäverollisesta järjestelmästä verovapaaseen järjestelmään, on pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena.