FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO TIZZANO
föredraget den 28 oktober 2004 [1]

I — Inledning

1. Förevarande mål rör en fråga angående tolkningen av artikel 87 EG som Verwaltungsgerichtshof har hänskjutit till domstolen med stöd av artikel 234 EG.

2. Den nationella domstolen vill att domstolen skall klargöra huruvida en nationell bestämmelse, enligt vilken sjukvårdande behandlingar övergår från att omfattas av en ordning med mervärdesskatteplikt till att omfattas av en ordning med skattefrihet, utan att denna övergång medför en sådan jämkning av avdragen som avses i artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet [2] (nedan kallat direktivet), skall anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 87 EG.

1 — Originalspråk: italienska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

II — Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3. Vad avser förevarande mål skall det först påpekas att det i artikel 87.1 EG som bekant stadgas att om inte annat föreskrivs i fördraget, är stöd som ges av en stat eller med hjälp av statliga medel, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen och som påverkar handeln mellan medlemsstaterna genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den gemensamma marknaden.

4. I artikel 88.3 EG föreskrivs att kommissionen skall underrättas i god tid om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder och att medlemsstaterna inte får genomföra åtgärder förrän kommissionen fattat ett beslut.

5. Även artikel 86.2 EG skall omnämnas, i vilken följande stadgas:

"Företag som anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse eller som har karaktären av fiskala monopol skall vara underkastade reglerna i detta fördrag, särskilt konkurrensreglerna, i den mån tillämpningen av dessa regler inte rättsligt eller i praktiken hindrar att de särskilda uppgifter som tilldelats dem fullgörs. Utvecklingen av handeln får inte påverkas i en omfattning som strider mot gemenskapens intresse."

6. I förevarande mål är även vissa bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet av betydelse.

7. I artikel 13 A.1 c i direktivet föreskrivs undantag från skatt för sjukvårdande behandling. Artikeln har följande lydelse:

"A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

..."

8. Detta undantag från skatteplikt är tillämpligt i Österrike sedan den 1 januari 1997. I punkt IX i bilaga XV till akten om Österrikes anslutning till Europeiska unionen föreskrivs, såvitt är av intresse i förevarande mål, följande:

"a) Trots vad som föreskrivs i artik[larna] 12 och 13.A.1 skall följande gälla:

Österrike får fram till den 31 december 1996 behålla

— en till 10% reducerad mervärdesskattesats för sjukhusverksamhet inom den allmänna hälso- och sjukvården och för sjuktransporter med fordon som särskilt konstruerats eller iordningställts för ändamålet av behöriga organ,

— en reguljär mervärdesskattesats på 20% för läkarvård inom den allmänna hälso- och sjukvården,

— en skattebefrielse, genom återbetalning av skatt som tagits ut i tidigare led, för sådant tillhandahållande där leverantören är en institution för social trygghet eller omvårdnad.

..."

9. I artikel 17 i direktivet regleras avdragsrättens inträde och räckvidd. Artikeln har följande lydelse:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

..."

10. Jämkning av avdrag regleras i artikel 20 i direktivet, vilken har följande lydelse:

"1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst tio år."

Den nationella rätten

11. I 6 § stycke 1 punkt 19 i Umsatzsteuergesetz 1994 (den österrikiska lagen om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG) föreskrivs att transaktioner i samband med verksamhet som läkare är undantagna från mervärdesskatteplikt i Österrike. Enligt 29 § stycke 5 UStG, och med tillämpning av bilaga XV till akten om Österrikes anslutning till Europeiska unionen, gäller denna skattefrihet endast de transaktioner som utförts efter den 31 december 1996. Sjukvårdande behandlingar som utförts före detta datum var följaktligen mervärdesskattepliktiga och påfördes skatt enligt den normala skattesatsen.

12. Jämkning av avdrag föreskrivs i 12 § punkterna 10 och 11 UStG, vilken har följande lydelse:

"10. Om förhållandena beträffande en vara som företagaren använder eller utnyttjar som

en anläggningstillgång i sin rörelse, vilka det år då varan togs i bruk var bestämmande för avdraget av ingående skatt, ändras inom fyra kalenderår efter det år då varan togs i bruk (punkt 3) skall det för vart och ett av de år som berörs av ändringen företas en jämkning av avdraget för ingående skatt.

Detta gäller på motsvarande sätt för ingående mervärdesskatt som hänförs till efterföljande anskaffnings- eller produktionskostnader, utgifter som skall tas upp i balansräkningen och utgifter för större reparationer på byggnader, varvid jämkningsperioden inträder det kalenderår som följer det år under vilket de tjänster som medfört dessa omkostnader och utgifter användes första gången tillsammans med anläggningstillgången.

Vad beträffar fast egendom i den mening som avses i 2 § i Grunderwerbssteuergesetz 1987 [den österrikiska lagen om skatt på köp av fast egendom] (inklusive utgifter som skall tas upp i balansräkningen och utgifter för större reparationer) utgör jämkningsperioden nio kalenderår i stället för fyra.

...

11. Vid ändringar i de förhållanden som var bestämmande för avdraget beträffande en vara som framställts eller anskaffats av företagaren för sin rörelse eller andra tjänster som utförts för rörelsen (punkt 3) skall, om punkt 10 inte är tillämplig, en jämkning av avdraget för ingående mervärdesskatt ske för det skatteår då ändringen ägde rum."

13. Enligt artikel XIV.3 i förbundslagen BGBl 21/1995, i dess lydelse enligt BGBl 756/1996 (nedan kallad lag BGBl 21/1995), får jämkning dock inte ske vad beträffar avdrag som läkare gjort före övergången till ordningen med skattefrihet. I bestämmelsen föreskrivs följande:

"Den i 12 § punkterna 10 och 11 UStG 1994 angivna jämkningen av avdrag för ingående skatt som skall företas med anledning av den första tillämpningen efter den 31 december 1996 av bestämmelserna i 6 § stycke 1 punkterna 17 och 18 bortfaller, utom om det rör sig om vårdhem, ålderdomshem, hem för blinda och kroniskt sjuka, och med hänsyn till 6 § stycke 1 punkterna 19–22 UStG 1994. ..."

14. Slutligen skall det påpekas att det i Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (BGBl 746/1996, den österrikiska lagen

om stöd till social- och vårdsektorn) föreskrivs ett bidragssystem som skall kompensera för den mervärdesskatt som läkare erlagt och för vilken de inte längre har någon avdragsrätt till följd av övergången till ordningen med skattefrihet.

III — Bakgrund och förfarandet

15. Wolfgang Heiser, klaganden i målet vid den nationella domstolen, är läkare med specialistkompetens i ortodonti.

16. I sin mervärdesskattedeklaration för år 1997 yrkade klaganden att han skulle beviljas avdrag för ingående mervärdesskatt upp till ett belopp på cirka 3,5 miljoner ATS. Yrkandet grundades på det förhållandet att enligt österrikisk lagstiftning anses långvariga sjukvårdande behandlingar (såsom ortodontiska behandlingar) som påbörjats före den 1 januari 1997, men som avslutats efter den 31 december 1996 — det vill säga efter övergången från ordningen med skatteplikt till ordningen med mervärdesskattefrihet — vara skattefria tjänster. Wolfgang Heiser hade erlagt mervärdesskatt för de förskott som han mottagit före år 1997 för ortodontiska behandlingar som ännu inte var avslutade vid övergången till ordningen med skattefrihet och han gjorde gällande att denna ordning kunde tillämpas med retroaktiv verkan på dessa behandlingar.

17. Finanzamt (skattemyndigheten) utgick från principen att vid långvariga ortodontiska behandlingar tillhandahålls tjänsten inom ungefär ett år, och beviljade därför den 4 oktober 1999, genom skattebesked beträffande mervärdesskatt för år 1997, avdraget i fråga endast för de behandlingar som hade påbörjats under år 1996. Finanzamt beaktade följaktligen, med avseende på avdraget, endast ett belopp på 1 460 000 ATS, vilket var lägre än det belopp som Wolfgang Heisers yrkande avsåg.

18. Wolfgang Heiser begärde omprövning av detta beslut vid Finanzlandesdirektion für Tirol, den myndighet som är behörig att göra omprövningar. Myndigheten anmodade, genom skrivelse av den 1 mars 2002, Finanzamt att bland annat fastställa i vilken omfattning det med anledning av övergången från ordningen med mervärdesskatteplikt till ordningen med mervärdesskattefrihet skulle ske en jämkning av avdragen för ingående mervärdesskatt den 1 januari 1997, i enlighet med 12 § punkt 10 UStG.

19. Sedan detta fastställts omprövade Finanzlandesdirektion für Tirol den 19 september 2002 skattebeskedet och ändrade Finanzamts beslut till nackdel för Wolfgang Heiser, genom att med verkan från den 1 januari 1997 genom jämkning sätta ned de avdrag för ingående mervärdesskatt som Wolfgang Heiser hade gjort under åren 1993–1996 för investeringar i byggnader

och lösöre. Jämkningarna uppgick till ett belopp på totalt 254 506,09 ATS (motsvarande 18 495,69 euro).

20. Wolfgang Heiser överklagade därefter till Verwaltungsgerichtshof och ifrågasatte bland annat att den behöriga myndigheten hade företagit dessa jämkningar av avdragen, på grund av att det i artikel XIV.3 i lag BGBl 21/1995 uttryckligen utesluts att läkare skall behöva jämka avdragen med verkan från den 1 januari 1997.

21. Finanzlandesdirektion für Tirol invände att det i detta fall inte fanns något skäl att tillämpa artikel XIV.3 i lag BGBl 21/1995, eftersom denna bestämmelse utgör ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 87 EG, vilket inte har anmälts till kommissionen och som följaktligen inte har godkänts av kommissionen. Enligt artikel 88.3 EG får de österrikiska myndigheterna inte genomföra ett stöd som inte har anmälts. Enligt Finanzlandesdirektion für Tirol står bestämmelsen dessutom även i strid med artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

22. Verwaltungsgerichtshof är osäker på hur artikel 87 EG skall tolkas och har, genom beslut av den 31 mars 2003, förklarat målet vilande och underställt domstolen följande tolkningsfråga:

"Utgör en sådan bestämmelse som artikel XIV.3 i förbundslagen BGBl 21/1995, i dess lydelse enligt BGBl 756/1996, det vill säga en bestämmelse enligt vilken det förhållandet att läkare övergår från att utföra mervärdesskattepliktiga tjänster till att utföra mervärdesskattefria tjänster inte leder till den i artikel 20 i sjätte direktivet 77/388/EEG föreskrivna nedsättningen av det redan utförda avdraget beträffande varor som fortsatt används i verksamheten, statligt stöd i den mening som avses i artikel 87 EG (tidigare artikel 92 i EG-fördraget)?"

23. I det förfarande som inletts vid domstolen har klaganden i målet vid den nationella domstolen, den österrikiska regeringen och kommissionen gett in skriftliga yttranden. De deltog även vid förhandlingen den 30 september 2004.

IV — Rättslig bedömning

24. Som framgått ovan avser tolkningsfrågan artikel 87.1 EG. Den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida undantaget från skyldigheten att jämka avdrag som föreskrivs

i den österrikiska lagstiftningen till förmån för näringsidkare inom den medicinska sektorn skall anses utgöra statligt stöd.

Frågan huruvida den nationella bestämmelsen är förenlig med artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet

25. Innan jag övergår till att pröva frågan, skall det påpekas att samtliga parter som deltog vid förhandlingen även har avgett yttranden beträffande frågan huruvida den aktuella nationella bestämmelsen är förenlig med artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

26. Kommissionen har särskilt gjort gällande att bestämmelsen inte är förenlig. Med stöd av en rad argument som bygger på en bokstavlig och teleologisk tolkning har den dragit slutsatsen att artikel 20 innebär en skyldighet att jämka avdragen, till följd av den ändring som skett av de österrikiska reglerna om mervärdesskatt. Enligt kommissionen förhåller det sig så även om en sådan jämkning endast kan krävas avseende den mervärdesskatt som dragits av efter Österrikes anslutning till Europeiska unionen, det vill säga efter den 1 januari 1995. Före detta datum var sjätte mervärdesskattedirektivet nämligen inte tillämpligt i Österrike. Frågan om jämkning av de avdrag som gjorts före detta datum skall således prövas enbart mot bakgrund av den österrikiska lagstiftning som var tillämplig vid den tidpunkten.

27. Den österrikiska regeringen och Wolfgang Heiser har däremot invänt att principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet utgör hinder för att avdragsrätten för mervärdesskatt, när den väl har uppkommit, senare skall kunna bli föremål för en jämkning enligt artikel 20 på grund av övergången från en ordning med mervärdesskatteplikt till en ordning med mervärdesskattefrihet, det vill säga på grund av en händelse som den skattskyldige inte kunnat råda över. De anser följaktligen att den österrikiska bestämmelsen är förenlig med artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet, tolkad mot bakgrund av ovannämnda allmänna principer i gemenskapens rättsordning.

28. Jag vill framför allt erinra om att Verwaltungsgerichtshof inte har bett domstolen att lämna ett förhandsavgörande beträffande tolkningen av artikel 20 i direktivet.

29. Trots detta uppkommer frågan huruvida det inte också krävs ett svar på denna fråga. Det har nämligen slagits fast i gemenskapens rättspraxis att "[f]ör att kunna ge den domstol som har begärt ett förhandsavgörande ett användbart svar kan EG-domstolen behöva ta hänsyn till gemenskapsrättsliga

regler som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin begäran". [3]

30. Det skall således undersökas huruvida en tolkning av den aktuella gemenskapsbestämmelsen kan vara av betydelse för att lösa tvisten i målet vid den nationella domstolen.

31. Jag anser att så inte är fallet. Det är nämligen uppenbart att det inte skulle ha någon inverkan på tvisten vid den nationella domstolen om det ansågs att den nationella bestämmelsen är förenlig med artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet. I det avseendet kvarstår det dock att fastställa huruvida den särbehandling som införts genom denna bestämmelse utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG. Den föreslagna tolkningen av gemenskapsbestämmelsen är således inte till någon hjälp för den nationella domstolen för att lösa tvisten i målet som är anhängigt vid den.

32. Slutsatsen skulle självklart i princip vara en annan om den av kommissionen föreslagna lösningen godtogs, nämligen att artikel 20 utgör hinder för en nationell bestämmelse som inte föreskriver jämkning av avdrag vid en lagändring. [4] I ett sådant fall får bestämmelsen i princip inte tillämpas, eftersom den står i strid med en gemenskapsbestämmelse, och i så fall är det följaktligen inte nödvändigt att undersöka huruvida bestämmelsen i fråga även utgör statligt stöd.

33. Vid närmare påseende skulle dock även en sådan lösning sakna betydelse för målet vid den nationella domstolen. Som kommissionen med rätta har påpekat kan nämligen den nationella domstolen inte underlåta att tillämpa den nationella bestämmelse som eventuellt förklaras stå i strid med direktivet för att påtvinga en jämkning av avdragen i fråga. Det skulle nämligen med nödvändighet medföra att Wolfgang Heiser ålades att betala en högre skatt än vad som följer av en tillämpning av den omnämnda nationella bestämmelsen. Som domstolen har påpekat vid ett flertal tillfällen har "ett direktiv enligt artikel [249] i fördraget endast ... bindande karaktär — vilket är en förutsättning för att det skall kunna åberopas vid nationell domstol — i förhållande till 'varje medlemsstat till vilken det är riktat'. Härav följer att ett direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter

3 — Dom av den 20 mars 1986 i mål 35/85, Tissier (REG 1986, s. 1207), punkt 9, av den 27 mars 1990 i mål C-315/88, Bagli Pennacchiotti (REG 1990, s. I-1323), punkt 10, och av den 18 november 1999 i mål C-107/98, Teckal (REG 1999, s. I-8121), punkt 39.

4 — Jag hyser för övrigt fortfarande samma tvivel beträffande denna tolkning som jag gav uttryck för i mitt förslag till avgörande i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep (REG 2004, s. I-5337).

för en enskild och att en bestämmelse i ett direktiv inte som sådan kan åberopas gentemot denne."[5] Wolfgang Heiser gör dock gällande en viss rätt som han särskilt har getts genom en nationell bestämmelse, och de österrikiska myndigheterna kan inte däremot invända att denna bestämmelse eventuellt är oförenlig med artikel 20.[6]

34. I båda dessa fall är således svaret på den fråga som ställts utan betydelse för att lösa tvisten i målet vid den nationella domstolen.

35. Jag kommer därför att begränsa min bedömning till den fråga som ställts av den nationella domstolen, nämligen huruvida det undantag från jämkningsskyldigheten som den medicinska sektorn i Österrike åtnjuter kan anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 87 EG.

Bedömning av frågan

36. Österrike och Wolfgang Heiser, å den ena sidan, och kommissionen, å den andra, har gett helt olika svar på den aktuella frågan med motiveringar som vid behov kommer att redovisas i det följande. Kommissionen har gjort gällande att den omtvistade bestämmelsen utgör statligt stöd, medan de två andra parterna har hävdat motsatsen.

37. Det skall erinras om att enligt domstolens fasta rättspraxis skall det vid bedömningen av huruvida en offentlig åtgärd utgör statligt stöd kontrolleras om följande fyra kumulativa villkor är uppfyllda: i) Åtgärden skall innebära en selektiv fördel för vissa företag eller viss produktion, ii) fördelen skall ges direkt eller indirekt med hjälp av statliga medel, iii) åtgärden skall snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen och iv) den skall kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna.[7]

38. Jag övergår nu till att analysera dessa villkor med avseende på det aktuella målet. Det skall dock påpekas inledningsvis att det i förevarande fall uppstår en fråga huruvida

5 — Dom av den 26 februari 1986 i mål C-152/84, Marshall (REG 1986, s. 723; svensk specialutgåva, volym 8, s. 457), punkt 48. Se mer nyligen dom av den 14 september 2000 i mål C-343/98, Collino och Chiappero (REG 2000, s. I-6659), punkt 20, och beslut av den 24 oktober 2002 i mål C-233/01, RAS (REG 2002, s. I-9411), punkt 22.

6 — Se särskilt beslutet i det ovannämnda målet RAS, vilket rörde möjligheten för en nationell domstol att underlåta att tillämpa nationella bestämmelser på grund av att de var oförenliga med direktiv 73/239/EEG om annan direkt försäkring än livförsäkring, i syfte att den försäkrade skulle förpliktas att erlägga en högre försäkringspremie än vad som följde av en tillämpning av de nationella bestämmelserna. Beträffande denna fråga drog domstolen slutsatsen att "den tolkning av direktivets bestämmelser som begärts av den nationella domstolen i vilket fall som helst inte [kan] ligga till grund för att förplikta Dario Lo Bue att erlägga en kompletterande premie som inte grundas på den nationella rätt som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen ..." (punkt 21).

7 — Se exempelvis dom av den 24 juli 2003 i mål C-280/00, Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg (REG 2003, s. I-7747), punkt 74.

den omtvistade åtgärden skall betecknas som statligt stöd av den anledningen att åtgärden avser ekonomisk verksamhet, det vill säga "verksamhet som går ut på att erbjuda varor eller tjänster på en viss marknad". [8] Som bekant kan nämligen en åtgärd utgöra statligt stöd endast om den medför fördelar för ett "företag", ett begrepp som — enligt fast rättspraxis — vid tillämpningen av fördragets konkurrensregler omfattar "varje enhet som utövar *ekonomisk verksamhet*, oavsett enhetens rättsliga form och sättet för dess finansiering". [9]

39. Det är riktigt att det inte är helt säkert att detta villkor alltid och med nödvändighet är uppfyllt inom sektorn för läkarvård. Det skall erinras om att enligt en inriktning inom domstolens rättspraxis på socialförsäkringsområdet skall organ eller organisationer som fyller en funktion av "uteslutande social karaktär" utan något som helst vinstsyfte inte anses utgöra företag. [10] Så är dock inte fallet i förevarande mål. Målet avser en situation som kan jämställas med den situation som undersöktes i domen i målet Pavlov m.fl., vilket rörde nederländska specialistläkare. I nämnda dom slog domstolen fast att dessa läkare utgör företag i den mening som avses i fördraget, när de "tillhandahåller ... i sin egenskap av oberoende näringsidkare tjänster på en marknad, nämligen specialistläkartjänster ... [och av] sina patienter erhåller ... ersättning för de tjänster som de tillhandahåller dem och de står de ekonomiska risker som verksamheten är förenad med". [11]

40. Sedan detta klarlagts skall jag övergå till att undersöka ovannämnda villkor.

41. i) Med avseende på det första villkoret skall det först och främst påpekas att bestämmelsen i fråga utan tvekan medför en fördel för den medicinska sektorn i Österrike. Näringsidkarna inom denna sektor har nämligen inte behövt bära de ekonomiska kostnader som de i avsaknad av undantaget från jämkningsskyldigheten skulle ha påförts till följd av övergången från en ordning med skatteplikt till en ordning med mervärdesskattefrihet. Åtgärden i fråga har således minskat skattebördan för dem.

8 — Dom av den 12 september 2000 i de förenade målen C-180/98–C-184/98, Pavlov m.fl. (REG 2000, s. I-6451), punkt 75. Se även dom av den 16 juni 1987 i mål 118/85, kommissionen mot Italien, (REG 1987, s. 2599), punkt 7, av den 18 juni 1998 i mål C-35/96, kommissionen mot Italien (REG 1998, s. I-3851), punkt 36, av den 25 oktober 2001 i mål C-475/99, Ambulanz Glöckner (REG 2001, s. I-8089), punkt 19, av den 19 februari 2002 i mål C-309/99, Wouters m. fl. (REG 2002, s. I-1577), punkt 47, och av den 22 januari 2002 i mål C-218/00, CISAL (REG 2002, s. I-691), punkt 23.

9 — Dom av den 23 april 1991 i mål 41/90, Höfner och Elser (REG 1991, s. I-1979; svensk specialutgåva, område 11, s. I-315), punkt 21, av den 16 november 1995 i mål C-244/94, Fédération française des sociétés d'assurance m.fl. (REG 1995, s. I-4013), punkt 14, av den 11 december 1997 i mål C-55/96, Job Centre (REG 1997, s. 7119), punkt 21, domarna i de ovannämnda målen Pavlov m.fl., punkt 74, och Wouters, punkt 46, samt dom av den 16 mars 2004 i de förenade målen C-264/01, C-306/01, C-354/01 och C-355/01, AOK m.fl. (REG 2004, s. I-2493), punkt 46. Min kursivering.

10 — Se särskilt dom av den 17 februari 1993 i de förenade målen C-159/91 och C-160/91, Poucet och Pistre (REG 1993, s. I-637; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-27), punkterna 15 och 18, domen i det ovannämnda målet CISAL, punkt 45, och förstainstansrättens dom av den 4 mars 2003 i mål T-319/99, FENIN mot kommissionen (REG 2003, s. II-357), punkterna 38 och 39, samt domen i det ovannämnda målet AOK, punkterna 47–51.

11 — Domen i det ovannämnda målet Pavlov m.fl., punkt 76.

42. Det är vidare fråga om en selektiv fördel, eftersom den är tillämplig på en enda bransch (den medicinska sektorn) och försätter "stödmottagarna i en finansiell situation som är fördelaktigare än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i". [12]

43. I det avseendet skall det erinras om att det förhållandet att en offentlig åtgärd medför en fördel för en hel ekonomisk sektor — till skillnad från vad den österrikiska regeringen har gjort gällande — inte räcker för att åtgärden inte skall anses vara selektiv och följaktligen inte anses utgöra statligt stöd. Som framgår av själva ordalydelsen i artikel 87.1 EG kan offentliga åtgärder som avser "viss produktion" eller en viss bransch omfattas av tillämpningsområdet för nämnda artikel. [13] Så är särskilt fallet när åtgärder syftar till "att delvis befria företagen i en särskild [bransch] från de ekonomiska bördor som följer av normal användning av det allmänna [systemet]", [14] en definition som passar in perfekt på förevarande mål. Genom den omtvistade nationella bestämmelsen omfattas nämligen den medicinska sektorn av undantagsregler, vilka är mer fördelaktiga för den skattskyldige än de vanliga mervärdesskatteregler som är tillämpliga på andra branscher.

44. Den österrikiska regeringens anmärkning, enligt vilken den omtvistade åtgärden, även om den medför att olika branscher behandlas olika i skattehänseende, inte är avsedd att ge den medicinska sektorn en fördel, med hänsyn till det mål som eftersträvas, kan enligt min mening inte leda till någon annan slutsats. Åtgärden har ett mål av allmänintresse, nämligen att underlätta tillhandahållandet av läkarvård och således "tjänster av allmänt ekonomiskt intresse" i den mening som avses i artikel 86.2 EG. Den österrikiska regeringen har särskilt förklarat att bestämmelsen i fråga antogs uteslutande i syfte att undvika att socialförsäkringsorganen skulle behöva bära de ytterligare kostnader som uppstår till följd av den medicinska sektorns övergång från ordningen med mervärdesskatteplikt till ordningen med skattefrihet. Enligt avtal som ingåtts mellan österrikiska läkarförbundet och socialförsäkringsorganen skulle nämligen dessa organ ha varit tvungna att betala en lämplig kompensation till läkarna för de ytterligare kostnader som ändringen i skattereglerna medför. Den österrikiska lagstiftaren beslutade därför att inte låta dessa kostnader bäras av socialförsäkringsorganen, genom att föreskriva ett undantag från jämkningsskyldigheten i fråga om mervärdesskatt som dragits av före övergången till systemet med skattefrihet och utbetalning av direkt stöd i fråga om mervärdesskatt för vilken det inte längre föreligger någon avdragsrätt efter denna övergång (se ovan punkt 13).

45. I det avseendet vill jag först och främst erinra om att beskaffenheten av de mål som

12 — Dom av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877), punkt 14.

13 — Dom av den 14 oktober 1987 i mål 248/84, Tyskland mot kommissionen (REG 1987, s. 4013), punkt 18, och av den 17 juni 1999 i mål C-75/97, Belgien mot kommissionen (REG 1999, s. I-3671), punkt 33.

14 — Domen i det ovannämnda målet Belgien mot kommissionen, punkt 33.

eftersträvas med en statlig åtgärd inte räcker för att åtgärden i kraft av själva sakförhållandet inte skall anses utgöra statligt stöd. I annat fall skulle det räcka att medlemsstaten åberopade att syftet med den offentliga åtgärden är legitimt för att förhindra en tillämpning av fördragets regler om statligt stöd. Artikel 87 EG har i domstolens fasta rättspraxis faktiskt tolkats så, att det i artikeln "inte görs åtskillnad mellan orsakerna till eller målen för ingripandena, vilka i stället bedöms mot bakgrund av resultatet" [15] eller deras potentiellt konkurrenssnedvridande effekt. Det förhållandet att åtgärden i fråga överensstämmer med ett mål av allmänintresse räcker följaktligen inte för att den inte skall omfattas av begreppet stöd. [16]

46. På samma sätt anser jag att den österrikiska regeringens hänvisning till artikel 86.2 EG inte heller är relevant. Domstolen har med stöd av denna fördragsbestämmelse ansett att statliga åtgärder inte utgör statligt stöd när de endast utgör "ett vederlag för tjänster som det mottagande företaget har tillhandahållit för att fullgöra skyldigheter avseende allmännyttiga tjänster, när åtgärden i själva verket inte innebär att dessa företag gynnas ekonomiskt". [17] Enligt min mening är det uppenbart att en allmän bestämmelse som den som är aktuell i förevarande mål, som är tillämplig på samtliga medicinska och paramedicinska behandlingar oavsett vilken typ av tjänst som utförs och den typ av kostnader som uppstår, inte kan omfattas av ett sådant undantag.

47. Sedan detta klargjorts skall det påpekas att det även är riktigt att inte alla skillnader i behandling av företag eller branscher utgör en fördel i den mening som avses i artikel 87 EG. [18] Enligt gemenskapens rättspraxis är skillnader som "motiveras av det relevanta

15 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-241/94, Frankrike mot kommissionen (REG 1996, s. I-4551), punkt 21, av den 29 april 1999 i mål C-342/96, Spanien mot kommissionen (REG 1999, s. I-2459), punkt 23, domen i det ovannämnda målet Belgien mot kommissionen, punkt 25, dom av den 13 juni 2002 i mål C-382/99, Nederländerna mot kommissionen (REG 2002, s. I-5163), punkt 61, och av den 20 november 2003 i mål C-126/01, Gemo (REG 2003, s. I-0000), punkt 34).

16 — Se särskilt dom av den 24 februari 1987 i mål 310/85, Deufil mot kommissionen (REG 1987, s. 901), punkt 8.

17 — Domen i det ovannämnda målet Altmark, punkt 87. Domstolen har preciserat att det krävs, för att en sådan åtgärd om ersättning inte skall anses utgöra statligt stöd, att följande fyra villkor är uppfyllda: 1) Det mottagande företaget skall faktiskt ha ålagts skyldigheten att tillhandahålla allmännyttiga tjänster, och dessa skyldigheter skall vara klart definierade. 2) De kriterier på grundval av vilka ersättningen beräknas skall vara fastställda i förväg på ett objektivt och öppet sätt. 3) Ersättningen får inte överstiga vad som krävs för att täcka hela eller delar av de kostnader som har uppkommit i samband med skyldigheten att tillhandahålla allmännyttiga tjänster, med hänsyn tagen till de intäkter som därvid har erhållits och till en rimlig vinst. 4) När urvalet inte har skett efter ett offentligt upphandlingsförfarande skall storleken på ersättningen fastställas på grundval av en undersökning av de kostnader som ett genomsnittligt och välskött företag skulle ha åsamkats vid fullgörandet av de allmännyttiga tjänsterna i fråga (punkt 95)

18 — Se exempelvis dom av den 9 december 1997 i mål C-353/95 P, Tiercé Ladbroke mot kommissionen (REG 1997, s. I-7007), punkt 33, och av den 22 november 2001 i mål C-53/00, Ferring (REG 2001, s I-9067), punkt 17.

systemets *karaktär och allmänna systematik*" [19] inte selektiva (utan utgör en så kallad allmän åtgärd), även om de faktiskt gynnar vissa företag eller vissa branscher. Till denna kategori kan bland annat hänföras skattemässiga skillnader, på villkor att de följer av krav som hör samman med skattesystemets logik, [20] och inte enbart följer av de allmänna mål och syften som staten eftersträvar genom att vidta åtgärden i fråga. [21]

48. Jag anser dock att dessa villkor inte är uppfyllda i förevarande fall. Den omtvistade bestämmelsen är nämligen motiverad av hänsyn som svårligen kan anses ha samband med de skäl som ligger till grund för skattesystemet. Såsom har bekräftats av den österrikiska regeringens förklaringar är det fråga om en åtgärd som endast syftar till att underlätta villkoren för övergången från en skatteordning till en annan, genom att låta staten bära vissa av de "kostnader" som lagändringen medför. Den österrikiska regeringen har inte ens angett i vilken utsträckning undantaget från jämkningsskyldigheten kan vara motiverat av mervärdesskattesystemets karaktär och systematik.

49. Slutligen anser jag att det inte heller skall fästas avseende vid Wolfgang Heisers argument, enligt vilket den nationella bestämmelsen inte utgör en fördel, eftersom den endast avser att kompensera de österrikiska läkarna för det handikapp som uppstått till följd av att deras tjänster var skattepliktiga, jämfört med deras kolleger i andra medlemsstater som däremot var befriade från skyldigheten att erlägga mervärdesskatt. Läkaryrket har enligt Wolfgang Heiser således inte gynnats utan missgynnats och den aktuella bestämmelsen (åter)upprättar endast rättvisa konkurrensvillkor mellan de österrikiska näringsidkarna och näringsidkare i andra medlemsstater.

50. Det är inte nödvändigt att undersöka huruvida mervärdesskatteplikten verkligen har missgynnat de österrikiska läkarna, utan det räcker att erinra om domstolens fasta rättspraxis, enligt vilken "den omständigheten att en medlemsstat genom ensidiga åtgärder försöker anpassa konkurrensvillkoren i en viss näringssektor till de villkor som gäller i andra medlemsstater inte kan frånta dessa åtgärder deras karaktär av stöd". [22] Med andra ord kan Österrike, till skillnad

19 — Dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (REG 2001, s. I-8365), punkt 42. Min kursivering. Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 1974 i mål 173/73, Italien mot kommissionen (REG 1974, s. 709; svensk specialutgåva, volym 2, s. 321), punkt 33, domarna i det ovannämnda målet Tiercé Ladbroke, punkt 35, och Belgien mot kommissionen, punkt 33, samt dom av den 26 september 2002 i mål C-351/98, Spanien mot kommissionen (REG 2002, s. I-8031), punkt 42, och av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance (REG 2004, s. I 4777), punkt 60.

20 — Se särskilt domen i det ovannämnda målet GIL Insurance, i vilken domstolen ansåg att en åtgärd som hade till syfte att "bekämpa sådana beteenden som är ägnade att dra nytta av den skillnad som förelåg mellan standardskattesatsen för [skatten på försäkringspremier] och mervärdesskattesatsen genom att ändra de fastställda priserna för hyra eller försäljning av apparater och för de försäkringar som är knutna till dessa transaktioner" var "berättigad, med hänsyn till arten [av] den nationella ordningen för beskattning av försäkringar" (punkt 74).

21 — Se exempelvis domen i det ovannämnda målet Spanien mot kommissionen, i vilken domstolen underkände den spanska regeringens argument att en åtgärd som var avsedd att underlätta utbyte av industriella fordon kunde undgå att kvalificeras som statligt stöd på grund av att åtgärden hade som mål att förbättra miljöskyddet och vägsäkerheten.

22 — Dom av den 19 maj 1999 i mål C-6/97, Italien mot kommissionen (REG 1999, s. I-2981), punkt 21.

från vad Wolfgang Heiser har gjort gällande, inte motivera undantagsbestämmelsen genom att åberopa att denna fördel syftar till att korrigera påstådda snedvridningar av konkurrensen som förekommer på gemenskapsmarknaden för läkartjänster.

51. I det avseendet har domstolen även klargjort att "[f]ör tillämpningen av artikel [87] i fördraget saknar det betydelse om den som förmodas ha åtnjutit en fördel genom åtgärden har försatts i en situation som är mer fördelaktig eller svårare än den som han befann sig i enligt det tidigare rättsläget, eller om hans situation inte alls har förändrats", [23] eftersom stödmottagarens situation skall jämföras med situationen för andra företag eller branscher vid den tidpunkt då stödet beviljades.

52. ii) Vidare anser jag att det är uppenbart att fördelen i fråga har finansierats med hjälp av statliga medel. Som framgår av fast rättspraxis omfattar begreppet stöd nämligen "inte enbart ... sådana konkreta förmåner som subventioner, utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar ett företags budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiska effekter". [24] Detta gäller särskilt åtgärder som visserligen inte medför en utbetalning av statliga medel, men som ger vissa företag en skattemässig fördel, eftersom de medför förlorade intäkter som staten normalt skulle ha erhållit.

53. I förevarande mål räcker det att påpeka att de österrikiska myndigheterna, genom att tillämpa undantaget från jämkningsskyldigheten, i praktiken har avstått från skatteintäkter som skulle ha erlagts till följd av jämkningen genom delvisa återbetalningar av avdragen. Åtgärden har således medfört en ökad kostnad för staten. Skattefördelen har följaktligen beviljats med hjälp av statliga medel.

54. iii) Vad beträffar villkoret om en möjlig snedvridning av konkurrensen anser jag att det inte råder något tvivel i det aktuella målet. Enligt fast rättspraxis gäller nämligen att stöd som, i likhet med det stöd som föreskrivs i artikel XIV.3 BGBl 21/1995, "syftar till att befria ett företag från kostnader som detta normalt borde ha burit inom ramen för den löpande driften eller dess normala verksamhet [i princip] snedvrider ... konkurrensvillkoren". [25]

23 — Domen i det ovannämnda målet Adria-Wien Pipeline, punkt 41.

24 — Domen av den 19 maj 1999 i det ovannämnda målet Italien mot kommissionen, punkt 15.

25 — Dom av den 19 september 2000 i mål C-156/98, Tyskland mot kommissionen (REG 2000, s. I-6857), punkt 30 och där angiven rättspraxis.

55. Vidare anser jag att Wolfgang Heisers argument rörande organisationen av den medicinska sektorn i Österrike inte kan påverka denna slutsats. Han har anfört att, även för det fall åtgärden i fråga kan anses utgöra en fördel för de österrikiska läkarna, en sådan fördel inte kan snedvrida konkurrensen på grund av att patientens val av behandlande läkare inte påverkas av priset på tjänsterna. Enligt honom påverkas detta val i själva verket på ett avgörande sätt av huruvida läkaren har slutit avtal med det socialförsäkringsorgan som patienten är ansluten till eller inte, eftersom patienten i det sistnämnda fallet är tvungen att själv betala mer än 50 procent av kostnaden för läkarvården. Eftersom det inte förekommer någon konkurrens i fråga om priset, saknar åtgärden således helt inverkan på stödmottagarnas konkurrensställning.

56. Det framgår dock av uppgifter i handlingarna i målet att patienten aldrig erhåller ersättning för hela det belopp som erlagts för läkarvård, oavsett om tjänsten utförts av en läkare som har slutit avtal med det socialförsäkringsorgan som patienten är ansluten till eller ej. Den behandlande läkaren har således ett "handlingsutrymme" i fråga om den del av beloppet som inte ersätts. En åtgärd som har en positiv inverkan på "produktionskostnaderna" för läkarvård (exempelvis genom att tillåta avdrag för maskiner och utrustning) kan påverka priset på läkarvård och således medföra snedvridningar av konkurrensen.

57. iv) Vad slutligen beträffar åtgärdens inverkan på handeln inom gemenskapen, skall det först och främst erinras om att enligt fast rättspraxis innebär "[e]tt relativt litet stöd eller en relativt liten storlek på det stödmottagande företaget ... inte att det omedelbart kan uteslutas att handeln mellan medlemsstaterna påverkas". [26] Härav följer för det första att det inte finns någon gräns eller procentsats under vilken man kan anse att handeln mellan medlemsstaterna inte påverkas. [27] För det andra kan ett stöd påverka handeln mellan medlemsstaterna även om stödmottagaren endast är verksam på lokal eller regional nivå och inte deltar i gränsöverskridande handel. Stödet kan medföra att stödmottagarens verksamhet förblir oförändrad eller ökar, med följden att möjligheterna för företag som är etablerade i andra medlemsstater att ta sig in på marknaden i den berörda medlemsstaten minskar. [28] Slutligen framgår det av gemenskapens rättspraxis att för att en viss åtgärd skall kvalificeras som stöd räcker det att den eventuellt kan skada handeln mellan medlemsstaterna, utan att det behöver styrkas att handeln faktiskt har påverkats. [29]

26 — Dom av den 21 mars 1990 i mål C-142/87, Belgien mot kommissionen (REG 1990, s. I-959; svensk specialutgåva, volym 10, s. 369), punkt 43, av den 14 september 1994 i de förenade målen C-278/92–C-280/92, Spanien mot kommissionen (REG 1994, s. I-4103), punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Altmark, punkt 81.

27 — Se exempelvis domen i det ovannämnda målet Altmark, punkt 81.

28 — Se exempelvis domen i det ovannämnda målet Altmark, punkterna 78 och 82.

29 — Förstainstansrättens dom av den 15 juni 2000 i de förenade målen 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 och T-23/98, Alzetta m.fl. (REG 2000, s. II-2319), punkterna 76–80, och av den 6 mars 2002 i de förenade målen T-127/99, T-129/99 och T-148/99, Diputaciòn Foral de Álava m.fl. (REG 2002, s. II-1275), punkterna 76–78.

58. Den aktuella åtgärden rör visserligen tillhandahållandet av tjänster som huvudsakligen är av lokal eller regional karaktär, men det kan enligt min mening inte uteslutas att den i viss mån kan inverka på handeln inom gemenskapen. Som kommissionen har påpekat (och vilket för övrigt framgår av gemenskapens omfattande rättspraxis på området) avser den omtvistade bestämmelsen en marknad, nämligen marknaden för läkarvård, som är konkurrensutsatt och som kännetecknas av en ökande handel över gränserna. I det sammanhanget kan en åtgärd som, såsom jag nyss angett, minskar "produktionskostnaderna" medföra att läkarvård som ges i Österrike blir mer konkurrenskraftig och följaktligen att näringsidkare från andra medlemsstater avskräcks från att erbjuda tjänster eller gör det i mindre omfattning.

59. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag följaktligen att den nationella bestämmelsen i fråga utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG, och att Österrike således borde ha följt de förfaranderegler som föreskrivs i artikel 88 EG, det vill säga skyldigheten att anmäla åtgärden och inte genomföra den förrän kommissionen fattat ett slutgiltigt beslut.

V — Förslag till avgörande

60. Jag föreslår följaktligen att domstolen besvarar Verwaltungsgerichtshofs fråga på följande sätt:

En sådan åtgärd som artikel XIV.3 i förbundslagen BGBl 21/1995, i dess lydelse enligt BGBl 756/1996, vilken undantar näringsidkare inom den medicinska sektorn från skyldigheten att jämka avdrag, vilken normalt föreskrivs i den nationella rätten, vid övergången från ordningen med mervärdesskatteplikt till ordningen med mervärdesskattefrihet, utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG.