KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ANTONIO TIZZANO
esitatud 28. oktoobril 2004 [1]

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi käsitleb Verwaltungsgerichtshof'i (halduskohus) poolt Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsuse küsimust EÜ artikli 87 tõlgendamise kohta.

2. Sisuliselt palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul täpsustada, kas siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette raviteenuste ülemineku käibemaksuga maksustamise korralt maksuvabastuskorrale, ilma et see tooks kaasa mahaarvamiste korrigeerimist kuuenda käibemaksudirektiivi [2] (edaspidi „direktiiv") tähenduses, kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses.

1 — Algkeel: itaalia.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

II. Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3. Uuritava kohtuasja huvides tuleb esiteks viidata EÜ artikli 87 lõikele 1, mis, nagu teada, v.a juhul, kui lepingus endas on sätestatud teisiti, näeb ette, et liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, on ühisturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.

4. EÜ artikli 88 lõige 3 näeb seejärel ette, et komisjoni informeeritakse kõikidest plaanidest abi määramise või muutmise kohta piisavalt aegsasti ja liikmesriigid ei tohi rakendada kavatsetud meetmeid enne, kui komisjon on teinud otsuse.

5. Lisaks sellele tuleb märkida ka EÜ artikli 86 lõiget 2, mis sätestab:

„Ettevõtjad, kellele on antud üldist majandushuvi esindavate teenuste osutamine või kes on fiskaalmonopolid, alluvad käesoleva lepingu eeskirjadele, eriti konkurentsieeskirjadele niivõrd, kuivõrd nimetatud eeskirjade kohaldamine juriidiliselt ega faktiliselt ei takista nendele määratud eriülesannete täitmist. Kaubanduse arengut ei tohi mõjutada määral, mis oleks vastuolus ühenduse huvidega."

6. Käesoleva kohtuasjas on asjakohased ka mõned kuuenda käibemaksudirektiivi sätted.

7. Direktiivi artikli 13 A osa lõigu 1 punkt c näeb ette raviteenuste maksuvabastuse, sätestades alljärgnevalt:

„A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

c) meditsiinilise abi andmine asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt;

[...]".

8. Nimetatud erandit kohaldatakse Austrias alates 1. jaanuarist 1997. Austria ühinemisakti XV lisa IX punkt sätestab meid huvitavas osas alljärgnevalt:

„a) olenemata artiklist 12 ning artikli 13 punktist 1:

Austria Vabariik võib kuni 31. detsembrini 1996 jätkuvalt kohaldada:

— 10%-list vähendatud käibemaksu määra haiglate tegevuse suhtes elanikkonna tervisekaitse ja hoolekande vallas ning haigete või vigastatute transportimiseks nõuetekohaselt volitatud asutuste poolt spetsiaalselt selleks otstarbeks määratud sõidukites;

— käibemaksu standardmäära 20% arstide poolt antava meditsiinilise abi suhtes elanikkonna tervisekaitse ja sotsiaalhoolekande vallas;

— maksuvabastust koos eelmises etapis tasutud maksu tagastamisega sotsiaalkindlustus- ja sotsiaalhoolekandeasutuste poolt osutatud teenuste suhtes.

[...]".

9. Direktiivi artikkel 17 käsitleb mahaarvamisõiguse tekkimist ja kohaldamisala ning sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt [käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud talle teise maksukohustuslase poolt tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt];

[...]"

[täpsustatud tõlge]

10. Mahaarvamiste korrigeerimist reguleerib direktiivi artikkel 20, mis sätestab:

„1. Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige järgmistel juhtudel:

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

b) pärast tagasimakse tegemist [maksudeklaratsiooni esitamist] muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostudest loobumise või hinnaalanduste saamise korral; korrigeerimist ei teostata siiski tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artikli 5 lõikes 6 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kümne aastani."

[täpsustatud tõlge]

Siseriiklik õigus

11. Umsatzsteuergesetz 1994 (Austria käibemaksuseadus; edaspidi „UStG") § 6 lõike 1 punkt 19 näeb ette, et arsti ametitegevusega seotud tehingud on Austrias käibemaksust vabastatud. Vastavalt UStG § 29 lõikele 5, mis rakendab Austria ühinemisakti XV lisa, kohaldatakse seda maksuvabastust ainult pärast 31. detsembrit 1996 tehtud tehingutele. Enne seda kuupäeva osutatud raviteenustele kohaldati järelikult käibemaksu ning need maksustati tavalise maksumäära alusel.

2. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaubale kehtestatud maksust. Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.

12. Mahaarvamiste korrigeerimist reguleerivad UStG artikli 12 lõiked 10 ja 11, mis sätestavad:

Erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat.

„10. Kui ettevõtja poolt ettevõttes kapitalikaubana kasutatava kauba esimesele kasutus-

aastale järgneva nelja kalendriaasta jooksul muutuvad asjaolud, millest sõltus maksu mahaarvamine kauba kasutamise esimesel kalendriaastal (lõige 3), antakse iga muudatusest puudutatud aasta kohta hüvitust mahaarvamiste korrigeerimise kaudu.

11. Kui seoses ettevõtja poolt äriühingu tarbeks toodetud või soetatud kauba või teiste tema äriühingule osutatud teenustega muutuvad asjaolud, millest sõltus maksu mahaarvamine (lõige 3) ja lõige 10 ei ole kohaldatav, siis korrigeeritakse mahaarvamist aastal, mil asjaolud muutusid."

Seda reeglit kohaldatakse samuti hilisemate soetamis- ja tootmiskulude, põhivara investeeringute ja hoone remondikulude pealt sisse nõutud sisendkäibemaksule, kusjuures korrigeerimisperiood algab kalendriaastal, mis järgneb aastale, mil nende kulude ja väljaminekute aluseks olevaid kapitalikaubaga seotud teenuseid esmakordselt osutati.

13. Föderaalseaduse *BGBl.* 21/1995, muudetud *BGBl.*-ga 756/1996 (edaspidi „*BGBl.* 21/1995"), § XIV lõige 3 välistab siiski sellise korrigeerimise seoses arstide poolt enne maksuvabastuse korrale üleminekut tehtud mahaarvamistega, sätestades, et:

Kinnisvara puhul Grunderwerbssteuergesetz 1987 (seadus kinnisvara ostumaksu kohta) § 2 tähenduses (sh põhivara investeeringud ja remondikulud) on nelja kalendriaasta pikkune periood asendatud üheksa kalendriaasta pikkuse perioodiga.

„UStG 1994 § 6 lõike 1 punktide 17 ja 18, v.a juhul, kui tegemist on hooldusasutuste, vanadekodude, pimedatele mõeldud asutuste ja hooldekodudega, ega punktide 19–22 esmane kohaldamine pärast 31. detsembrit 1996 ei anna alust mahaarvamiste korrigeerimiseks vastavalt UStG 1994 § 12 lõigetele 10 ja 11."

[...]

14. Lõpetuseks tuleb märkida, et Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (*BGBl.* 746/1996; Austria tervishoiu- ja

sotsiaalabi seadus) näeb ette toetussüsteemi, hüvitamaks arstide makstud käibemaksu, mida maksuvabastuse korrale ülemineku tõttu ei saa enam maha arvata.

17. Lähtudes põhimõttest, et pikaajalise hambaravi korral hõlmab teenuse osutamine ligikaudu ühte aastat, võimaldas Finanzamt (maksuamet) 4. oktoobri 1999. aasta otsuses 1997. aasta käibemaksu kohta kõnealust maksu vähendamist ainult 1996. aastal alustatud raviteenuste osas. Maksuamet võttis seega maksu vähendamisel arvesse vaid 1 460 000 Austria šillingi suurust summat, mis oli väiksem W. Heiseri poolt taotletud summast.

III. Asjaolud ja menetlus

15. Põhikohtuasja hageja W. Heiser on stomatoloogia, suukirurgia ja ortodontia eriarst.

18. Selle otsuse peale esitas hageja kaebuse Finanzlandesdirektion für Tirolile, kes on kaebuste lahendamiseks pädev asutus. 1. märtsi 2002. aasta ringkirjaga palus nimetatud asutus muu hulgas ka Finanzamtilt selgitusi, millises ulatuses tuleb üleminekutõttu maksustamiskorralt maksuvabastuskorrale UStG § 12 lõike 10 alusel 1. jaanuari 1997. aasta seisuga mahaarvamisi korrigeerida.

16. Oma 1997. aasta käibemaksudeklaratsioonis nõudis hageja maksu vähendamist umbes 3,5 miljoni Austria šillingi võrra. Ta põhjendas oma nõuet asjaoluga, et Austria õigusaktide kohaselt loetakse enne 1. jaanuari 1997 alustatud pikaajalisi raviteenuseid (nagu hambaravi), mille osutamine lõpetatakse pärast 31. detsembrit 1996 — st pärast maksustamiskorrast käibemaksuvabastuse korrale üleminekut — maksuvabastusega teenusteks. Kuna W. Heiser oli maksuvabastuskorrale ülemineku hetkel veel lõpetamata hambaraviteenuste eest enne 1997. aastat tehtud ettemaksetelt käibemaksu tasunud, siis leidis ta, et ta võib nimetatud raviteenustele kohaldada maksuvabastuskorda tagasiulatuvalt.

19. 19. septembril 2002, pärast vastavate selgituste saamist, jättis Finanzlandesdirektion für Tirol maksuteate peale esitatud kaebuse rahuldamata ja muutis Finanzamti otsust hagejale ebasoodsas suunas, korrigeerides 1. jaanuari 1997. aasta seisuga W. Heiseri poolt aastatel 1993–1996 kinnis- ja vallasvarasse tehtud investeeringute alusel tehtud mahaarvamisi. Kokku korrigeeriti

mahaarvamisi 254 506,09 Austria šillingi (18 495,69 euro) ulatuses.

20. Seepeale esitas W. Heiser hagi Verwaltungsgerichtshofile, vaidlustades muu hulgas asjaolu, et pädev ametiasutus korrigeeris mahaarvamisi. Seda põhjendusel, et *BGBl.* 21/1995 § XIV lõikes 3 on sõnaselgelt välistatud, et arstidelt nõutaks 1. jaanuari 1997. aasta seisuga mahaarvamiste korrigeerimist.

21. Finanzlandesdirektion für Tirol omakorda esitas sellele vastuväite, et kõnealusel juhul ei olnud põhjust *BGBl.* 21/1995 § XIV lõike 3 kohaldamiseks, sest nimetatud säte kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses, millest komisjoni pole teavitatud ja mida viimane pole seega heaks kiitnud. EÜ artikli 88 lõike 3 kohaselt ei tohi Austria ametiasutused seega rakendada abi, millest komisjoni ei ole teavitatud. Lisaks sellele on nimetatud säte vastuolus kuuenda direktiivi artikliga 20.

22. Kuna Verwaltungsgerichtshofil oli kahtlusi seoses EÜ artikli 87 tõlgendamisega, siis otsustas ta 31. märtsi 2003. aasta määrusega menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas sellist reeglit, nagu on sätestatud föderaalseaduse *BGBl.* 21/1995, muudetud *BGBl.*-ga 756/1996, § XIV lõikes 3, mille kohaselt arstide puhul ei too üleviimine tehingute käibemaksuga maksustamise korralt tehingute maksuvabastuskorrale endaga kaasa ettevõttes edasi kasutatavate kaupade suhtes varem tehtud mahaarvamiste vähendamist, mida nõuab kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikkel 20, tuleb kvalifitseerida riigiabina EÜ artikli 87 (enne muutmist EMÜ artikkel 92) mõttes?"

23. Sel moel algatatud menetluses esitasid hageja, Austria valitsus ja komisjon kirjalikke märkusi ja osalesid 30. septembri 2004. aasta kohtuistungil.

IV. Õiguslik analüüs

24. Nagu nägime, käsitleb esitatud küsimus EÜ artikli 87 lõiget 1. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib tegelikult teada, kas Austria õigusaktides meditsiinivaldkonna

ettevõtjate kasuks ette nähtud erand mahaarvamiste korrigeerimise kohustusest kujutab endast riigiabi.

Siseriikliku õigusnormi kooskõla kuuenda direktiivi artikliga 20

25. Enne küsimuse uurimist pean märkima, et kõik menetlusosalised esitasid märkusi ka kõnealuse siseriikliku meetme kooskõla kohta kuuenda direktiivi artikliga 20.

26. Eelkõige komisjon on arvamusel, et nimetatud meede ei ole kuuenda direktiiviga kooskõlas. Rea grammatiliste ja teleoloogiliste argumentide alusel jõuab komisjon järeldusele, et artikli 20 kohaselt tuleb Austria käibemaksukorra muutmise järel mahaarvamisi korrigeerida. Ehkki tema arvates võib pärast Austria ühinemist Euroopa Liiduga, st pärast 1. jaanuari 1995, nimetatud korrigeerimist nõuda vaid seoses mahaarvestatud käibemaksuga. Enne nimetatud kuupäeva ei olnud käibemaksudirektiiv Austrias kohaldatav, seega tuleb enne nimetatud kuupäeva tehtud mahaarvamiste korrigeerimise küsimus lahendada vaid sel hetkel kehtinud Austria õigusaktide alusel.

27. Austria valitsus ja W. Heiser väidavad seevastu, et õiguspärase ootuse kaitse ja õiguskindluse põhimõtetega on vastuolus, kui olemasolevat õigust käibemaksu mahaarvamisele korrigeeritakse artikli 20 alusel käibemaksuga maksustamise korralt maksuvabastuskorrale ülemineku tõttu, st maksukohustuslase tahtest sõltumatu sündmuse tõttu. Austria õigusaktid on seega kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 20, tõlgendatuna eespool mainitud ühenduse õiguskorra üldpõhimõtteid arvestades.

28. Omalt poolt pean esiteks kordama, et Verwaltungsgerichtshof ei ole taotlenud Euroopa Kohtult eelotsust direktiivi artikli 20 tõlgenduse kohta.

29. Sellele vaatamata tuleb uurida, kas vastus sellele küsimusele on samuti vajalik. Ühenduse kohtupraktikas on täpsustatud, et „eelotsuse küsimuse esitanud siseriiklikule kohtule vajaliku vastuse andmiseks võib Euroopa Kohus arvestada selliste ühenduse õigusnor-

midega, millele siseriiklik kohus ei ole küsimuses viidanud" [3].

30. Seega tuleb kontrollida, kas kõnealuse ühenduse sätte tõlgendus on põhikohtuasja lahendamise seisukohast tarvilik.

31. Minu arvates see nii ei ole. Tegelikult on ilmne, et siseriikliku õigusnormi kooskõla kuuenda direktiivi artikliga 20 käsitleva teesiga nõustumine ei mõjutaks kuidagi põhikohtuasja lahendust. Ka sellisel juhul tuleks ikkagi teha kindlaks, kas selle õigusnormiga kehtestatud erand kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses. Ühenduse õigusnormi mainitud tõlgendus ei aitaks seega kuidagi siseriikliku kohust põhikohtuasja lahendamisel.

32. Loomulikult oleks järeldus teistsugune, kui nõustuda komisjoni pakutud lahendusega, ehk lahendusega, mille kohaselt artikliga 20 on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis ei näe ette mahaarvamiste korrigeerimist õigusliku konteksti muutmise korral. [4] Sellisel juhul tuleks nimetatud õigusnorm jätta põhimõtteliselt kohaldamata, sest see on vastuolus ühenduse sättega, ja seega ei oleks vaja kontrollida, kas selle näol on tegemist ka riigiabiga.

33. Kuid lähemal uurimisel ilmneb, et käesolevas kohtuasjas ei annaks ka see lahendus siseriiklikule kohtule asjakohast vastust. Ja seda seetõttu, nagu komisjon õigesti märkis, et siseriiklik kohus ei saa jätta kohaldamata direktiiviga vastuolus olevaks tunnistatud siseriiklikku õigusnormi, et kohustada kõnealuseid mahaarvamisi korrigeerima. Selline tulemus tähendaks vääramatult W. Heiserilt nimetatud siseriiklikust sättest tulenevaga võrreldes kõrgema maksu välja mõistmist. Kuid nagu Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, „asutamislepingu artikli [249] kohaselt on direktiiv siduv — millest tulenevalt saab sellele siseriiklikus kohtus tugineda

3 — 20. märtsi 1986. aasta otsus kohtuasjas 35/85: Tissier (EKL 1986, lk 1207, punkt 9); 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-315/88: Bagli Pennacchiotti (EKL 1990, lk I-1323, punkt 10) ja 18. novembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-107/98: Teckal (EKL 1999, lk I-8121, punkt 39).

4 — Selle tõlgenduse osas on mul endiselt kahtlused, mida väljendasin oma ettepanekus, mille esitasin 29. aprilli 2004. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemente Leusden ja Holin Groep (EKL 2004, lk I-5337).

— vaid „liikmesriikidele, kellele see on adresseeritud". Järelikult ei saa direktiivi kui sellisega panna üksikisikule kohustusi ning direktiivi sätet ei saa kasutada üksikisiku vastu"[5]. Seetõttu ei saa Austria ametiasutused W. Heiserile, kes tugineb siseriiklikust sättest konkreetselt tulenevale õigusele, vastu vaielda, et nimetatud säte on vastuolus artikliga 20.[6]

34. Mõlemal juhul ei oleks käsitletava küsimuse lahendus seega siseriiklikule kohtule tarvilik.

35. Seetõttu piirdun eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud küsimuse uurimisega ehk selle uurimisega, kas Austria meditsiinivaldkonnale kohaldatav erand korrigeerimise kohustusest kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses.

Küsimuse analüüs

36. Austria ja W. Heiser ühelt poolt ning komisjon teiselt poolt annavad uuritavale küsimusele täiesti vastupidised vastused, toetudes põhjendustele, mis on allpool vajaduse korral ära toodud. Komisjon väidab, et vaidlusalune säte kujutab endast riigiabi, teised menetlusosalised väidavad vastupidist.

37. Omalt poolt pean märkima, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale tuleb selle väljaselgitamiseks, kas riikliku meetme näol on tegemist riigiabiga, kontrollida, kas on täidetud neli kumulatiivset tingimust: i) meede peab andma valikulise eelise teatud ettevõtjatele või teatud kaupade tootmisele; ii) eelis peab olema antud otseselt või kaudselt riigi ressurssidest; iii) meede peab kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi ja iv) peab kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust.[7]

38. Jätkan seega nimetatud tingimuste analüüsimist seoses käesoleva kohtuasjaga, mär-

5 — 26. veebruari 1986. aasta otsus kohtuasjas 152/84: Marshall (EKL 1986, lk 723, punkt 48). Vt hilisematest otsustest 14. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-343/98: Collino ja Chiappero (EKL 2000, lk I-6659, punkt 20) ja 24. oktoobri 2002. aasta määrus kohtuasjas C-233/01: RAS (EKL 2002, lk I-9411, punkt 22).

6 — Vt eelkõige eespool viidatud määrus RAS, mis käsitles siseriikliku kohtu võimalust jätta kohaldamata siseriiklik õigusnorm, sest see oli vastuolus otsekindlustustegevuse, välja arvatud elukindlustustegevuse, valdkonna direktiiviga 73/239/EMÜ, eesmärgiga mõista kindlustatud isikult välja nimetatud siseriiklikust normist tulenevaga võrreldes suurem kindlustusmakse. Selle küsimusega seoses tegi Euroopa Kohus järelduse, et „siseriikliku kohtu taotletud [direktiivi] tõlgenduse [...] alusel ei saa mingil juhul mõista D. Lo Bue'lt välja lisamakset, mis ei tulene põhikohtuasjale kohaldatavast siseriiklikust õigusest. [...]" (punkt 21).

7 — Vt nt 24. juuli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-280/00: Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg (EKL 2003, lk I-7747, punkt 74).

kides siiski esmalt, et vaidlusaluse meetme riigiabina kvalifitseerimise küsimus tõusetub käesolevas kohtuasjas vaid niivõrd, kuivõrd nimetatud meede seondub majandustegevusega, st „tegevus[ega], mis seisneb kaupade või teenuste pakkumises teatud turul" [8]. Nagu teada, ei kvalifitseerita meedet riigiabina ainuüksi seetõttu, et see soodustab ühte „ettevõtjat" — see mõiste hõlmab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt asutamislepingu konkurentsialaste sätete kohaldamisel „mis tahes *majandustegevusega* tegelevat üksust, sõltumata tema õiguslikust vormist ja rahastamisviisist" [9].

39. Tõsi, see ei ole päris kindel, et raviteenuste valdkonnas oleks nimetatud tingimus alati täidetud. Meenutan, et Euroopa Kohtu poolt sotsiaalkindlustuse valdkonnas võetud suuna kohaselt ei tule ettevõtjatena käsitleda üksusi või organisme, mis täidavad „puhtalt sotsiaalset laadi" ülesandeid ning mille eesmärk ei ole tulu saamine. [10] Käesolevas asjas ei ole siiski tegemist sellise juhtumiga. Tegelikult on tegemist sarnase olukorraga sellele, mis oli vaatluse all kohtuotsuses Pavlov seoses hollandi eriarstidega. Selles otsuses leidis Euroopa Kohus, et asutamislepingu tähenduses kujutasid nimetatud arstid endast ettevõtjaid hetkest, mil nad „osuta [sid] turul, täpsemalt eriraviteenuste turul, iseseisva majandusüksusena teenuseid [...], sa[id] patsientidelt osutatud teenuste eest tasu ja vastuta[sid] nende tegevusega seonduvate finantsriskide eest" [11].

40. Pärast eelnevaid selgitusi asun uurima eespool nimetatud tingimusi.

41. i) Seoses esimese tingimusega märgin alustuseks, et kõnealune säte annab kaheldamatult Austria meditsiinivaldkonnale eelise. Nimetatud sektori ettevõtjatel ei tekkinud tegelikult rahalist kohustust, mis erandi puudumisel korrigeerimise kohustusest oleks pidanud tekkima maksustamise korralt käibemaksuvabastuse korrale üleminekul. Kõnealune meede kergendas seega neil lasuvat maksukohustust.

8 — 12. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-180/98–C-184/98: Pavlov jt (EKL 2000, lk I-6451, punkt 75). Vt ka 16. juuni 1987. aasta otsus kohtuasjas 118/85: komisjon *v.* Itaalia (EKL 1987, lk 2599, punkt 7); 18. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-35/96: komisjon *v.* Itaalia (EKL 1998, lk I-3851, punkt 36); 25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-475/99: Ambulanz Glöckner (EKL 2001, lk I-8089, punkt 19); 19. veebruari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-309/99: Wouters jt (EKL 2002, lk I-1577, punkt 47) ja 22. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-218/00: CISAL (EKL 2002, lk I-691, punkt 23).

9 — 23. aprilli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-41/90: Höfner ja Elser (EKL 1991, lk I-1979, punkt 21); 16. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-244/94: Fédération française des sociétés d'assurance jt (EKL 1995, lk I-4013, punkt 14); 11. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-55/96: Job Centre (EKL 1997, lk I-7119, punkt 21); eespool viidatud kohtuotsus Pavlov, punkt 74; eespool viidatud kohtuotsus Wouters, punkt 46, ja 16. märtsi 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-264/01, C-306/01, C-354/01 ja C-355/01: AOK jt (EKL 2004, lk I-2493, punkt 46). Kohtujuristi kursiiv.

10 — Vt eelkõige 17. veebruari 1993. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-159/91 ja C-160/91: Poucet ja Pistre (EKL 1993, lk I-637, punktid 15 ja 18); eespool viidatud kohtuotsus CISAL, punkt 45, Esimese Astme Kohtu 4. märtsi 2003. aasta otsus kohtuasjas T-319/99: FENIN *v.* komisjon (EKL 2003, lk II-357, punktid 38–39) ja eespool viidatud kohtuotsus AOK, punktid 47–51.

11 — Eespool viidatud kohtuotsus Pavlov, punkt 76.

42. Tegemist on muuseas valikulise eelisega, sest see kohaldub vaid ühele tegevusvaldkonnale (meditsiinivaldkonnale) ja selle „saajad on teiste maksukohustuslastega võrreldes soodsamas rahalises olukorras" [12].

43. Selles osas on sobilik meelde tuletada, et asjaolu, et mingi riiklik meede annab kogu teatud majandusvaldkonnale eelise, ei ole vastupidi Austria valitsuse väidetele piisav selle meetme valikulisuse ja seega selle riigiabina kvalifitseerimise välistamiseks. Nagu see tuleneb EÜ artikli 87 lõike 1 sõnastusest, võivad „teatud kaupade tootmist" või mingit konkreetset tegevusvaldkonda puudutavad riiklikud meetmed kuuluda nimetatud artikli kohaldamisalasse. [13] Sellega on eelkõige tegemist meetmete korral, millega „[teatud] konkreetse [tegevusvaldkonna] ettevõtjad vabastatakse osaliselt üldkorra tavapärasest kohaldamisest tulenevatest rahalistest kohustustest" [14]; see määratlus kattub täielikult kõnealuse kohtuasja asjaoludega. Vaidlusalune siseriiklik õigusnorm kehtestas meditsiinivaldkonna suhtes erandkorra, mis on maksukohustuslasele soodsam, kui teistele valdkondadele käibemaksu osas kohaldatavad tavalised eeskirjad.

44. Ma ei leia, et teistsuguse järelduse tegemiseks annaks alust Austria valitsuse väide, mille kohaselt vaidlustatud meetme eesmärk ei ole vaatamata sellele, et see toob endaga kaasa erinevate tegevusvaldkondade erineva maksustamise, meditsiinivaldkonnale eelise andmine, arvestades selle eesmärgiga. Sel meetmel on üldisest huvist tulenev eesmärk lihtsustada raviteenuste ja seega EÜ artikli 86 lõike 2 tähenduses „üldist majandushuvi esindavate teenuste" osutamist. Täpsemalt, selgitab nimetatud valitsus, oli kõnealuse meetme võtmise ainus eesmärk vältida seda, et sotsiaalkindlustusasutustel tekiks lisakohustusi meditsiinivaldkonna üleminekul käibemaksuga maksustamise korralt maksuvabastuskorrale. Austria arstide liidu nõukogu ja sotsiaalkindlustusasutuste vahel sõlmitud kokkuleppe alusel oleksid sotsiaalkindlustusasutused pidanud maksma arstidele asjakohast hüvitist maksukorra muutumisest tulenevate lisakulutuste eest. Austria seadusandja otsustas seega jätta nimetatud kohustuse sotsiaalkindlustusasutustele panemata, kehtestades enne maksuvabastuskorrale üleminekut mahaarvestatud käibemaksu osas erandi korrigeerimise kohustusest ja nägi ette otsetoetuse maksmise seoses käibemaksuga, mille mahaarvamine oli selle ülemineku tõttu muutunud võimatuks (vt eespool punkt 13).

45. Selles osas tuletan esiteks meelde, et riikliku meetme eesmärgi laad ei ole piisav,

12 — 15. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-387/92: Banco Exterior de España (EKL 1994, lk I-877, punkt 14).

13 — 14. oktoobri 1987. aasta otsus kohtuasjas 248/84: Saksamaa *v.* komisjon (EKL 1987, lk 4013, punkt 18) ja 17. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-75/97: Belgia *v.* komisjon (EKL 1999, lk I-3671, punkt 33).

14 — Eespool viidatud kohtuotsus Belgia *v.* komisjon, punkt 33.

välistamaks *ipso facto* selle kvalifitseerimist riigiabina. Vastasel korral piisaks asutamislepingu riigiabi käsitlevate sätete kohaldamise vältimiseks sellest, kui liikmesriik viitaks riikliku sekkumise eesmärgi seaduslikkusele. EÜ artikkel 87, nagu seda tõlgendab väljakujunenud kohtupraktika, „ei tee riiklikel sekkumistel vahet vastavalt nende põhjustele või eesmärkidele, vaid neid on määratletud nende tagajärgede kaudu" [15] ehk nende konkurentsi moonutava mõju alusel. Asjaolu, et kõnealune meede järgib üldisi huve, ei ole seega piisav selle riigiabina kvalifitseerimise välistamiseks. [16]

46. Samuti ei ole minu arvates asjassepuutuv Austria valituse viide EÜ artikli 86 lõikele 2. Asutamislepingu selle sätte alusel välistas Euroopa Kohus selliste riiklike sekkumiste kvalifitseerimise riigiabina, mis kujutavad endast vaid „hüvitist abisaajate ettevõtjate poolt avalike teenuste osutamise kohustuse täitmiseks osutatud teenuste eest, kusjuures need ettevõtjad ei saa tegelikkuses rahalist eelist" [17]. Minu arvates on ilmne, et uuritava normi sarnane üldnorm, mida kohaldatakse kõigile arstide ja abipersonali poolt osutatavatele teenustele, olenemata osutatud teenuse ja tehtud kulutuste laadist, ei saa olla hõlmatud selle erandiga.

47. Eespool toodu täpsustatud, tuleb tunnistada, et kõik erinevused ettevõtjate või tegevusvaldkondade kohtlemisel ei kujuta endast eelist EÜ artikli 87 tähenduses. [18] Ühenduse kohtupraktika kohaselt ei ole valikulised (ja seega kujutavad endast „üldmeedet") sellised erinevused kohtlemisel, mis soodustavad tegelikult teatud ettevõtjaid või tegevusvaldkondi, kuid mis on „põhjendatud selle süsteemi *olemuse või üldise ülesehitu-*

15 — 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-241/94: Prantsusmaa *v.* komisjon (EKL 1996, lk I-4551, punkt 21); 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-342/96: Hispaania *v.* komisjon (EKL 1999, lk I-2459, punkt 23); eespool viidatud kohtuotsus Belgia *v.* komisjon, punkt 25; 13. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-382/99: Madalmaad *v.* komisjon (EKL 2002, lk I-5163, punkt 61) ja 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-126/01: Gemo (EKL 2003, lk I-13769, punkt 34).

16 — Vt eelkõige 24. veebruari 1987. aasta otsus kohtuasjas 310/85: Deufil *v.* komisjon (EKL 1987, lk 901, punkt 8).

17 — Eespool viidatud kohtuotsus Altmark, punkt 87. Euroopa Kohus täpsustas, et teatud kompensatsioonimeetme riigiabina kvalifitseerimise välistamiseks peavad olema täidetud neli tingimust: 1) abisaaja ettevõtjatel peab olema avalike teenuste osutamise kohustus ja kohustused peavad olema selgelt määratletud; 2) hüvitise väljaarvutamise parameetrid tuleb eelnevalt objektiivsel ja läbipaistval viisil kindlaks määrata; 3) hüvitis ei tohi ületada avalike teenuste osutamise kohustuste täitmisel tekkivaid täielikke või osalisi kulutusi, võttes arvesse saadud tulu ja mõistlikku kasumit; 4) kui valikut ei tehta riigihanke menetluse käigus, siis tuleb hüvitise suuruse määramiseks analüüsida kulutusi, mida teeb nõuetekohaselt juhitud ettevõtja, täites kõnealuseid avalike teenuste osutamise kohustusi (punkt 95).

18 — Vt nt 9. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-353/95 P: Tiercé Ladbroke *v.* komisjon (EKL 1997, lk I-7007, punkt 33) ja 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-53/00: Ferring (EKL 2001, lk I-9067, punkt 17).

sega, millesse see kuulub"[19]. Sellesse kategooriasse võivad muu hulgas kuuluda ka maksualased erinevused tingimusel, et need on tingitud maksukorra loogikast[20] ja mitte ainult üldistest tulemustest ja eesmärkidest, mida riik kõnealuse meetme vastuvõtmisega saavutada soovis.[21]

48. Minu arvates ei ole nimetatud tingimused käesolevas kohtuasjas täidetud. Vaidlusalune meede võeti vastu kaalutlustel, mida on raske seostada maksukorrale omaste põhjustega. Nagu Austria valitsuse enda selgitused kinnitavad, on tegemist meetmega, mille ainus eesmärk on hõlbustada ühelt maksukorralt teisele ülemineku tingimusi, jättes mõningad õigusaktide muutmisest tulenevad „kulud" riigi kanda. Ja seda ilma, et nimetatud valitsus oleks sealjuures täpsustanud, mil moel võiksid käibemaksu korra olemus ja ülesehitus õigustada erandi kehtestamist korrigeerimise kohustusest.

49. Lõpetuseks tundub mulle, et tagasi tuleb lükata ka W. Heiseri argument, mille kohaselt siseriiklik säte ei anna eelist, kuna see piirdub Austria arstidele nende teenuste maksustamisest tuleneva ning võrreldes teiste liikmesriikide kolleegidega, kes käibemaksu ei maksa, ebasoodsama olukorra kompenseerimisega. Meditsiinipersonali seega ei seatud mitte soodsamasse, vaid ebasoodsamasse olukorda ja uuritav meede vaid kehtestab (uuesti) võrdväärsed konkurentsitingimused Austria ja teiste liikmesriikide ettevõtjate vahel.

50. Ilma et oleks vajalik uurida, kas käibemaksuga maksustamine seadis Austria arstid tõepoolest ebasoodsamasse olukorda, piisab minu arvates viitamisest Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt „ei välista asjaolu, et liikmesriik proovib ühepoolsete meetmete abil muuta teatud majandusvaldkonna konkurentsitingimusi sarnasemaks teistes liikmesriikides kehtivate konkurentsitingimustega, nende meetmete kvalifitseerimist riigiabina"[22]. Teisisõnu, vas-

19 — 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-143/99: Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (EKL 2001, lk I-8365, punkt 42). Kohtujuristi kursiiv. Vt selle kohta ka 2. juuli 1974. aasta otsus kohtuasjas 173/73: Itaalia *v.* komisjon (EKL 1974, lk 709, punkt 33); eespool viidatud kohtuotsus Tiercé Ladbroke, punkt 35; eespool viidatud kohtuotsus Belgia *v.* komisjon, punkt 33; 26. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-351/98: Hispaania *v.* komisjon (EKL 2002, lk I-8031, punkt 42) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01: GIL insurance jt (EKL 2004, lk I-4777, punkt 60).

20 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus GIL Insurance jt, milles Euroopa Kohus leidis, et „kindlustuste maksustamise siseriikliku korra olemus õigustas" sellist meedet, mille eesmärk oli „takistada käitumisi, mille eesmärk on kasu saamine kindlustusmakselt makstava maksu määra ja käibemaksu määra erinevusest, manipuleerides kodumasinate rendi- või müügihinna ja sellega seonduvate kindlustustehinnaga" (punkt 74).

21 — Vt nt eespool viidatud kohtuotsus Hispaania *v.* komisjon, milles Euroopa Kohus lükkas tagasi Hispaania valitsuse väited, mille kohaselt tööstussõidukite väljavahetamise lihtsustamiseks võetud meede ei kujutanud endast riigiabi, sest selle eesmärk oli keskkonnakaitse ja teeohutuse parandamine.

22 — 19. mai 1999. aasta otsus kohtuasjas C-6/97: Itaalia *v.* komisjon (EKL 1999, lk I-2981, punkt 21).

tupidi W. Heiseri väitele, ei saa Austria maksuvabastust õigustada sellega, et nimetatud eelise eesmärk on vähendada ühenduse raviteenuste turul valitsevaid konkurentsimoonutusi.

51. Selles osas on Euroopa Kohus täpsustanud ka seda, et „asutamislepingu artikli [87] kohaldamisel ei oma tähtsust see, kas võrreldes tema varasema õigusliku olukorraga abi eeldatava saaja olukord paranes, halvenes või jäi hoopis samaks,"[23] sest abi saaja olukorda tuleb võrrelda teiste ettevõtjate või valdkondade olukorraga abi andmise hetkel.

52. ii) Lisaks on minu arvates ilmne, et kõnealust eelist rahastati avalikest ressurssidest. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale hõlmab abi mõiste „mitte üksnes toetust positiivses tähenduses, nagu subsiidiumid, vaid ka erinevas vormis sekkumisi, mis leevendavad äriühingu eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei ole küll subsiidiumid selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga"[24]. Sellega on eelkõige tegemist meetmete puhul, mis ei too küll kaasa riigi ressursside eraldamist, kuid annavad teatud ettevõtjatele maksusoodustuse, sest nende tagajärjel jäävad riigil saamata tavaolukorras saadavad tulud.

53. Käesolevas kohtuasjas piisab selle märkimisest, et kohaldades erandit korrigeerimise kohustusest, loobusid Austria ametiasutused tegelikult korrigeerimise tulemusel mahaarvamiste tagasimaksmise näol makstavate maksutulude sissenõudmisest. Seega tõi nimetatud meede riigile kaasa lisakulutusi. Kõnealune maksusoodustus anti seega riigi ressurssidest.

54. iii) Mis puutub konkurentsi moonutamise tingimusse, siis mulle tundub, et käesolev kohtuasi ei jäta ruumi kahtlusteks. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt abi, mille eesmärk on sarnaselt *BGBl.* 21/1995 § XIV lõikes 3 sätestatud abile „vabastada ettevõtja jooksva haldamise või tavakohase tegevuse käigus tavaliselt tekkivatest kuludest, rikub põhimõtteliselt ausa konkurentsi tingimusi"[25].

23 — Eespool viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline, punkt 41.

24 — Eespool viidatud 19. mai 1999. aasta kohtuotsus Itaalia *v.* komisjon, punkt 15.

25 — 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-156/98: Saksamaa *v.* komisjon (EKL 2000, lk I-6857, punkt 30 ja selles viidatud kohtupraktika).

55. Lisaks sellele ei sea minu arvates W. Heiseri esitatud argumendid, mis käsitlevad Austria meditsiinivaldkonna korraldust, nimetatud järeldust kahtluse alla. Isegi juhul, kui kõnealune meede kujutab endast Austria arstide soodustamist, ei saa see eelis W. Heiseri arvates kahjustada konkurentsi, sest teenuste hind ei mõjuta patsienti raviarsti valikul. Tegelikult sõltuvat see valik otsustavalt sellest, kas arst praktiseerib lepingu alusel või mitte; kui tegemist on lepinguväliselt praktiseeriva arstiga, siis peab patsient katma oma rahalistest vahenditest rohkem kui 50% nimetatud ravi hinnast. Hinnal põhineva konkurentsi puudumise tõttu ei oma meede mingisugust mõju abi saajate konkurentsiseisundile.

56. Kohtuasja toimikus sisalduvast teabest tuleneb siiski, et ei lepingu alusel ega ka lepinguväliselt praktiseeriva arsti osutatud teenuste eest makstud summasid ei hüvitata patsiendile kunagi täies ulatuses. Raviarstil on seega selle summa mittehüvitatavat osa puudutav „tegutsemisruum". Meede, mis mõjutab positiivselt raviteenuste „tootmiskulu" (võimaldades teha näiteks aparaatide ja vahenditega seonduvaid mahaarvamisi), võib mõjutada raviteenuste hinda ja seega moonutada konkurentsi.

57. iv) Lõpetuseks, mis puutub kõnealuse meetme mõjusse ühendusesisesele kaubandusele, siis märgin esiteks, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt „ei välista abi suhteline ebaolulisus või abi saava ettevõtja suhteline väiksus iseenesest võimalust, et see kahjustaks liikmesriikidevahelist kaubandust" [26]. Sellest tuleneb ühelt poolt see, et puudub selline künnis või protsendimäär, millest allpool võib leida, et liikmesriikidevahelist kaubandust ei ole kahjustatud [27]. Teiselt poolt võib abi mõjutada liikmesriikidevahelist kaubandust ka siis, kui abi saaja tegutseb vaid kohalikul või piirkondlikul tasandil ja ei osale piiriüleses kaubanduses. Abi saamise tõttu võib nimetatud abi saaja tegevus säilida või suureneda, mille tagajärjel vähenevad teistes liikmesriikides asutatud ettevõtjate võimalused siseneda asjaomase liikmesriigi turule. [28] Lõpetuseks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et teatud meetme riigiabina kvalifitseerimiseks piisab sellest, kui meede võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust, ilma et sealjuures oleks vaja tõendada meetme tegeliku mõju olemasolu. [29]

26 — 21. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-142/87: Belgia *v.* komisjon (EKL 1990, lk I-959, punkt 43); 14. septembri 1994. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-278/92–C-280/92: Hispaania *v.* komisjon (EKL 1994, lk I-4103, punkt 42) ja eespool viidatud kohtuotsus Altmark, punkt 81.

27 — Vt nt eespool viidatud kohtuotsus Altmark, punkt 81.

28 — Vt nt eespool viidatud kohtuotsus Altmark, punktid 78 ja 82.

29 — Esimese Astme Kohtu 15. juuni 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades 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-23/98: Alzetta jt (EKL 2000, lk II-2319, punktid 76–80) ja 6. märtsi 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades T-127/99, T-129/99 ja T-148/99: Diputación Foral de Álava jt (EKL 2002, lk II-1275, punktid 76–78).

58. Uuritava meetme puhul ei saa minu arvates välistada võimalust, et see võib mingil määral mõjutada ühendusesisest kaubandust, vaatamata sellele, et see puudutab peamiselt kohalikku või piirkondlikku laadi teenuste osutamist. Nagu komisjon märgib (ja nagu seda valdkonda käsitlev arvukas kohtupraktika on muuseas tõestanud), puudutab vaidlustatud meede raviteenuste turgu, mis on konkurentsile avatud ja mida iseloomustab piiriüleste teenuste osutamise kasv. Sellises olukorras nagu ma eespool juba märkisin, võib meede, mis vähendab „tootmiskulu", muuta Austrias osutatud raviteenused konkurentsivõimelisemaks ja seega viia teiste liikmesriikide ettevõtjad teenuste osutamisest loobumise või pakkumise piiramisele.

59. Eespool toodud järelduste alusel leian, et kõnealune siseriiklik õigusnorm kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses ja Austria oleks pidanud täitma EÜ artiklis 88 kehtestatud menetluskohustusi, ehk kohustust meetmest informeerida ja kohustust jätta see rakendamata seni, kuni komisjon ei ole selle kohta lõplikku otsust teinud.

V. Ettepanek

60. Lõpetan seega oma arutelu, tehes Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Verwaltungsgerichtshofi esitatud küsimusele järgmiselt:

„Selline meede, nagu on sätestatud föderaalseaduse *BGBl* 21/1995, muudetud *BGBl.*-ga 756/1996, § XIV lõikes 3, mis vabastab maksustamiskorrast käibemaksuvabastuse korrale üleminekul meditsiinivaldkonna ettevõtjad siseriiklikus õiguses ette nähtud üldisest mahaarvamiste korrigeerimise kohustusest, kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses."