ANTONIO TIZZANO
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2004. október 28. [1]

I — Bevezetés

1. A jelen ügy az EK 234. cikk értelmében előzetes döntéshozatal iránt a Verwaltungsgerichtshof (közigazgatási bíróság) által a Bíróság elé terjesztett, az EK 87. cikk értelmezésére irányuló kérdést érint.

2. A kérdést előterjesztő bíróság lényegében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy az EK 87. cikk értelmében állami támogatásnak kell-e minősíteni az olyan nemzeti jogszabályt, amely előírja, hogy az orvosi tevékenységek a hozzáadottérték-adó (HÉA) alá tartozó tevékenységek köréből a mentesített tevékenységek körébe kerülnek át, és ezen átsorolás nem eredményezi az adólevonás összegének a hatodik HÉA-irányelv (a továbbiakban: irányelv) 20. cikke által előírt csökkentését [2].

1 — Eredeti nyelv: olasz.

2 — A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról — közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

II — Jogi háttér

A közösségi jog

3. A vizsgált ügy tekintetében elsősorban az EK 87. cikk (1) bekezdésére kell hivatkozni, amely, amint ismert, a Szerződésben előírt eltérések kivételével előírja, hogy a közös piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.

4. Az EK 88. cikk (3) bekezdése előírja továbbá, hogy a Bizottságot az észrevételei megtételéhez szükséges időben tájékoztatni kell minden támogatás nyújtására és módosítására irányuló szándékról, és az érintett tagállamok a Bizottság végső határozatának megszületése előtt a tervezett intézkedéseket nem hajthatják végre.

5. Meg kell továbbá említeni az EK 86. cikk (2) bekezdését is, amely így rendelkezik:

„Az általános gazdasági érdekű szolgáltatások működtetésével megbízott vagy a jövedelemtermelő monopólium jellegű vállalkozások olyan mértékben tartoznak e szerződés szabályai, különösen a versenyszabályok hatálya alá, amennyiben ezek alkalmazása sem jogilag, sem ténylegesen nem akadályozza a rájuk bízott sajátos feladatok végrehajtását. A kereskedelem fejlődését ez nem befolyásolhatja olyan mértékben, amely ellentétes a Közösség érdekeivel."

6. A jelen ügy szempontjából a hatodik HÉA-irányelv egyes rendelkezései is relevánsak.

7. Az irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontja előírja az orvosi ellátások adómentességét, az alábbiak szerint rendelkezve:

„A. *Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége*

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

c) azon egészségügyi ellátások, amelyeket az érintett tagállam által meghatározott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlói fejtenek ki;

[...]"

8. Ez a mentesség 1997. január 1-jétől hatályos Ausztriában. Ezen ország Európai Unióhoz való csatlakozásáról szóló okmány XV. mellékletének IX. része így rendelkezik:

„a) A 12. cikk és a 13 bis cikk (1) bekezdésétől eltérően:

az Osztrák Köztársaság 1996. december 31-ig alkalmazhat:

— 10%-kal csökkentett HÉA-kulcsot a közegészségügyi és a szociális ellátás ágazatában végzett kórházi tevékenységek, valamint a betegek és a sérültek megfelelően felszerelt helyre történő, erre megfelelő engedéllyel rendelkező szervezetek által végzett szállítása tekintetében;

— 20%-os HÉA-kulcsot az orvosok által a közegészségügyi és a szociális ellátás ágazatában nyújtott gyógyellátások tekintetében;

— adómentességet az ezt megelőzően fizetett adó visszatérítésével a társadalombiztosítás és a szociális ellátás ágazatában tevékenységet végző gazdasági egységek által végrehajtott szállítások tekintetében.

[...]"

9. Az irányelv 17. cikke az adólevonási jog eredetére és alkalmazási körére vonatkozik, és megállapítja, hogy:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon időpontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]".

10. Az adólevonások módosítását az irányelv 20. cikke szabályozza, amely így rendelkezik:

„(1) Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különös tekintettel arra, amikor:

a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;

b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a meghiúsult vásárlások vagy kedvezmények esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél nem történt fizetés, vagy részleges fizetés történt, amelynél a dolog megsemmisült, vagy amelynél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt elvesztették vagy ellopták, valamint az 5. cikk (6) bekezdése szerinti kis értékű ajándékok és termékminták esetén. A tagállamok azonban megkövetelhetik a módosítást olyan ügyletek esetén, amelyek megfizetése nem vagy csak részben történt meg, valamint lopás esetén.

(2) A tárgyi eszközök esetén olyan módosítás történik, amely ötéves időtartamot ölel fel, beleértve azon évet is, amelyben a javakat előállították vagy beszerezték. Az éves módosítás csak egyötödét érinti azon adónak, amely e javakat terheli. A módosítás a következő években az adólevonási jogosultság változásainak figyelembevételével történik, azon évhez képest, amelyben a javakat beszerezték vagy előállították.

Az előző albekezdéstől eltérően a tagállamok a módosítás alapjára megállapíthatnak egy olyan időszakot, amely öt teljes évből áll, és amely az eszközök első használatbavételével kezdődik.

A tárgyi eszközként megszerzett ingatlanok esetében a módosítási időszakot öt évtől tíz évre lehet növelni".

A nemzeti szabályozás

11. Az Umsatzsteuergesetz 1994, (BGBl. 663/1994) (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: UStG) 6. §-a (1) bekezdésének 19. pontja előírja, hogy Ausztriában az orvosi tevékenység körébe tartozó műveletek mentesek a HÉA alól. Az UStG 29. cikke (5) bekezdése szerint az Ausztria csatlakozásáról szóló okmány XV. mellékletének megfelelően azonban e mentesség csak az 1996. december 31-ét követően végzett műveletekre alkalmazandó. A mentesített egészségügyi szolgáltatások 1997. január 1-jét megelőzően HÉA-kötelesek voltak, és az általános adókulcs alá tartoztak.

12. Az adólevonások módosítását az UStG 12. cikkének (10) és (11) bekezdése szabályozza, amely így rendelkezik:

„(10) Ha a vállalkozó által vállalkozásában használt tárgyi eszközöket illetően az eszköz

első használatbavételének évét követő négy naptári év folyamán változás következik be azon körülményekben, amelyek az első használatbavétel évében meghatározták az adólevonást [(3) bekezdés], a változással érintett minden évre az adólevonások módosításával visszatérítésre kerül sor.

E szabály alkalmazandó *mutatis mutandis* az utólagos beszerzési vagy előállítási költségeket, az eszközre aktiválandó költségeket és a nagyszabású ingatlanjavítások költségeit terhelő előzetesen felszámított adóra is, amely esetben a módosítással érintett időszak az azon naptári évet követő évben kezdődik, amelynek folyamán a tárgyi eszközökkel kapcsolatban először igénybe veszik azon szolgáltatásokat, amellyel összefüggésben e költségek és ráfordítások felmerültek.

Ami a Grunderwerbssteuergesetz 1987 [az ingatlanszerzési illetékről szóló 1987. évi törvény] 2. cikkében említett ingatlanokat illeti (ideértve az eszközre aktiválandó költségeket és a nagyszabású ingatlanjavítások költségeit), négy naptári év helyett kilenc naptári év az irányadó.

[...]

(11) Ha valamely olyan tárgyi eszköz vonatkozásában, amelyet a vállalkozó állított elő, vagy ő szerzett meg vállalkozása számára, illetve olyan szolgáltatások vonatkozásában, amelyeket vállalkozása számára nyújtottak, megváltoznak az adólevonás szempontjából meghatározó körülmények [(3) bekezdés], és nem alkalmazható a (10) bekezdés, akkor módosítani kell az adólevonásokat azon adózási időszak tekintetében, amelyben a változás történt".

13. A 756/1996 szövetségi törvény által módosított, 21/1995 szövetségi törvény (a továbbiakban: BGB 21/1995 törvény) XIV. cikkének (3) bekezdése azonban kizárja ezt a módosítást az orvosok által az adómentességi rendszerbe történt átsorolásuk előtt végrehajtott adólevonások tekintetében, amikor megállapítja, hogy:

„Az UStG 1994 6. cikk (1) bekezdése 17. és 18. pontjának 1996. december 31-ét követő első alkalmazásával nincs mód az adólevonásoknak az UStG 12. cikke (10) és (11) bekezdése szerinti, ezen alkalmazás hatásaként végrehajtandó módosítására, a fekvőbeteg-intézetek, idősek otthona, vakokat gondozó intézetek és hospice-intézetek vonatkozásának, valamint az UStG 1994 19–22. pontja kivételével [...]"

14. Végül, emlékeztetni kell arra, hogy a Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (BGBl. 746/1996, az egészségügyi és

társadalombiztosítási ágazat támogatásairól szóló törvény) olyan támogatási rendszert ír elő, amelynek célja az orvosok által fizetett, és az adómentességi rendszerbe történő átsorolás következtében nem leírható HÉA kompenzációja.

17. A Finanzamt (az adóhivatal) abból kiindulva, hogy a hosszan tartó fogszabályozási kezelésre vonatkozó szolgáltatások körülbelül egy évig tartanak, az 1997. évi forgalom adóterhét megállapító, 1999. október 4-i adómegállapítási határozatában (a továbbiakban: adómegállapítási határozat) kizárólag az 1996-ban kezdődött kezelések után ítélte meg a HÉA-kedvezményt. Következésképpen a kért kedvezménynek csak 1 460 000 ATS összegben adott helyt, amely összeg kisebb volt a W. Heiser által kérelmezettnél.

III — A tényállás és az eljárás

15. W. Heiser, az alapügy felperese sztomatológus és fogszabályzó szakorvos.

16. W. Heiser az 1997. évi HÉA-bevallásában körülbelül 3,5 millió ATS értékű kedvezményt érvényesített. Kérelmét arra a tényre alapozta, hogy az osztrák jogszabályok szerint az 1997. január 1. előtt megkezdett, de 1996. december 31. után — tehát az adóköteles rendszerből a HÉA-mentes rendszerbe történő átsorolást követően — befejezett hosszan tartó orvosi kezelések (úgymint a fogszabályozási kezelések) adómentes kezeléseknek minősültek. W. Heiser, miután befizette az adómentes rendszerbe történő átsorolás időpontjában még be nem fejezett fogszabályozási kezelésekért felvett előlegek HÉÁ-ját, úgy vélte, hogy ezt a rendszert az említett kezelések tekintetében is alkalmazhatja visszamenőleges hatállyal.

18. A határozat ellen az alapügy felperese fellebbezést nyújtott be a Finanzlandesdirektion für Tirolhoz, az illetékes másodfokú hatósághoz. Ez utóbbi 2002. március 1-jei körlevelével utasította többek között a Finanzamtot, hogy tájékozódjon különösen arról, hogy a HÉA-alanyiság köréből az előzetesen felszámított adó levonását kizáró adómentesség körébe történő átkerülés esetén menynyiben szükséges elszámolni 1997. január 1-jétől az adólevonások módosítását az UStG 1994 12. cikke (10) bekezdésének megfelelően.

19. E megállapítások alapján a Finanzlandesdirektion 2002. szeptember 19-én a hozzá az adómegállapítással szemben benyújtott fellebbezést határozattal elutasította, az adóalanyra nézve az adómegállapítási határozatnál terhesebb helyzetet állapított meg, és a W. Heiser által elszámolt, tárgyi eszközökbe és ingatlanokba 1993 és 1996 között történt beruházások utáni levonásokat az 1997.

január 1-jei állapotnak megfelelően módosította. A módosítás összege 254 506,09 ATS (18 495,69 euró).

20. W. Heiser ezután keresetet nyújtott be a Verwaltungsgerichtshofhoz, amelyben különösen azt sérelmezte, hogy az illetékes hatóság az adólevonásokat módosította. Keresetét arra alapozta, hogy a BGBl 21/1995 törvény XIV. cikkének (3) bekezdése kifejezetten kizárja, hogy 1997. január 1-jével az orvosoknak az adólevonások módosítását alkalmazniuk kell.

21. A Finanzlandesdirektion für Tirol ezzel szemben azt állítja, hogy az ügyben azért nem alkalmazta a 21/1995 szövetségi törvény XIV. cikkének (3) bekezdését, mivel az adólevonások módosításának mellőzése a Szerződés 92. cikke értelmében a Bizottságnak be nem jelentett, tehát általa jóvá nem hagyott támogatásnak minősül. Az EK 88. cikk (3) bekezdése alapján pedig az osztrák hatóságok nem hajthatnak végre be nem jelentett támogatást. Továbbá ez a rendelkezés a hatodik irányelv 20. cikkével is ellentétes.

22. Mivel kétségei merültek fel az EK 87. cikk értelmezése tekintetében, a Verwaltungsgerichtshof 2003. március 31-i végzésével az eljárás felfüggesztése mellett döntött, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Az EK 87. cikk (az EK-Szerződés korábbi 92. cikke) értelmében állami támogatásnak kell-e minősíteni azt a BGBl. 756/1996 [szövetségi törvény] által módosított BGBl. 21/1995 szövetségi törvény XIV. cikkének (3) bekezdésében foglalt szabályt, amelynek értelmében az a tény, hogy az orvosok a forgalmi adó alá tartozó tevékenységek köréből a mentesített tevékenységek körébe kerültek át, nem eredményezi a vállalkozásban továbbra is használt eszközökre már elszámolt adólevonás összegének a 77/388/EGK hatodik irányelv 20. cikke által előírt csökkentését."

23. Az így indult eljárásban az alapügy felperese, az osztrák kormány és a Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket, illetve vett részt a 2004. szeptember 30-án megtartott tárgyaláson.

IV — Jogi elemzés

24. Ahogyan láttuk, az előterjesztett kérdés az EK 87. cikk (1) bekezdésére vonatkozik. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis azt kérdezi, hogy az adólevonások módosítása-

nak kötelezettségétől az osztrák jogszabályok által az orvosi ágazatban tevékenységet végző gazdasági szereplők javára előírt eltérés állami támogatásnak minősül-e.

A nemzeti jogszabálynak a hatodik irányelv 20. cikkével való összeegyeztethetősége

25. A kérdés vizsgálata előtt meg kell jegyeznem, hogy minden beavatkozó a nemzeti jogszabálynak a hatodik irányelv 20. cikkével való összeegyeztethetősége vonatkozásában is nyújtott be észrevételt.

26. Különösen a Bizottság vitatja az összeegyeztethetőséget. Szövegelemző és teleologikus érvek során keresztül arra a következtetésre jutott, hogy a 20. cikk az osztrák HÉA-rendszer módosításának következtében az adólevonások módosítását írja elő. Még akkor is, ha véleménye szerint ezt a módosítást csak az Ausztriának az Európai Unióhoz történt csatlakozása, tehát 1995. január 1-je után levont HÉA vonatkozásában lehetne előírni. Ezen időpontot megelőzően ugyanis a hatodik irányelv nem volt hatályos Ausztriában, a korábban végrehajtott levonások kiigazításának kérdését tehát csak az adott időpontban hatályos osztrák jogszabályok fényében kell megoldani.

27. Az osztrák kormány és W. Heiser ellenben azt állítják, hogy a bizalomvédelem és a jogbiztonság elve ellentmond annak, hogy a HÉA levonásának egyszer már megállapított joga módosulhasson a 20. cikk értelmében, a HÉA alá tartozó rendszerből a mentesített rendszerbe történő átsorolás következményeként, vagyis az adóalany akaratától független körülmény miatt. Az osztrák szabályozás tehát a hivatkozott közösségi jogi általános alapelvek fényében értelmezve összeegyeztethető a hatodik irányelv 20. cikkével.

28. Mindenekelőtt meg kell említenem, hogy a Verwaltungsgerichtshof nem az irányelv 20. cikkének értelmezését kérte a Bíróságtól az előzetes döntéshozatali eljárásban.

29. Ennek ellenére fel kell tenni a kérdést, hogy nem ugyanannyira szükséges-e az erre adandó válasz is. A közösségi ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis „annak érdekében, hogy a Bíróság a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatali eljárás keretében feltett kérdésre megfelelő választ adjon, figyelembe veheti a közösségi jog azon rendelkezéseit is, amelyekre a nemzeti bíró-

ság az általa feltett kérdésben nem hivatkozott"[3].

30. Meg kell tehát vizsgálni, hogy a szóban forgó közösségi rendelkezés vizsgálata hasznos-e az alapügy megoldása szempontjából.

31. Számomra úgy tűnik, hogy nem. Magától értetődő ugyanis, hogy a nemzeti jogszabálynak a hatodik irányelv 20. cikkével való összeegyeztethetőségéről szóló érvelés elfogadása nem befolyásolná az alapügyet. Ugyanis azt is meg kellene állapítani, hogy az e jogszabály által előírt eltérés az EK 87. cikk (1) bekezdésének értelmében állami támogatásnak minősül-e. A közösségi rendelkezés hivatkozott értelmezése tehát nem jelentene segítséget a nemzeti bíróság számára az alapügy megoldásához.

32. Természetesen elvben más lenne a helyzet, ha elfogadnánk a Bizottság érvelését, amely szerint a 20. cikk ellentétes az olyan nemzeti jogszabállyal, amely nem írja elő az adólevonások módosítását a jogszabály tartalmának módosítása esetén.[4] Ebben az esetben ugyanis a jogszabályt — elvben — nem lehetne alkalmazni, amennyiben ellentétes valamely közösségi rendelkezéssel, tehát azt sem kellene megvizsgálni, hogy állami támogatásnak minősül-e.

33. Azonban ha jobban megnézzük, a jelen ügyben ez a megoldás sem befolyásolná az alapügy eldöntését. Azért, mert ahogyan azt a Bizottság is joggal állapította meg, a nemzeti bíróság nem teheti meg, hogy ne alkalmazza a közösségi joggal ellentétesnek minősített nemzeti jogszabályt a szóban forgó adólevonások módosítására történő kötelezésre. Ez ugyanis szükségképpen azt okozná, hogy W. Heisert a hivatkozott nemzeti rendelkezésből eredő adó mértékénél magasabb adó megfizetésére kellene kötelezni. A Bíróság ugyanakkor már többször megállapította, hogy „a Szerződés [249.] cikke szerint valamely irányelv kötelező jellege, amelyen az a lehetőség alapul, hogy arra a nemzeti bíróság előtt hivatkozni lehessen, csak a »címzett tagállam« tekintetében áll fenn. Ebből az következik, hogy az irányelv önmagától nem állapíthat meg kötelezettségeket valamely magánszemélyre

3 — A 35/85. sz. Tissier-ügyben 1986. március 20-án hozott ítélet (EBHT 1986., 1207. o.) 9. pontja, a C-315. sz., Bagli Pennacchiotti-ügyben 1990. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-1323. o.) 10. pontja és a C-107/98. sz. Teckal-ügyben 1999. november 18-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-8121. o.) 39. pontja.

4 — Ezen értelmezéssel kapcsolatban továbbra is fenntartom a C-487/01. sz. és C-7/02. sz., Gemente Leusden és Holin Groep egyesített ügyekre vonatkozó indítványomban (EBHT 2004., I-5337. o.) előadottakat.

nézve, és így önmagában valamely irányelv rendelkezésére nem lehet ilyen személlyel szemben hivatkozni" [5]. Következésképpen a számára valamely nemzeti rendelkezésből eredő jogra hivatkozó W. Heiserrel szemben az osztrák hatóságok nem hivatkozhatnak az adott rendelkezésnek a 20. cikkel való esetleges összeegyeztethetetlenségére [6].

34. Tehát a nemzeti bíróság számára a felvetett kérdésre adott válasz egyik esetben sem lenne hasznos.

35. Ezért csak az előterjesztő bíróság által feltett kérdés vizsgálatára szorítkozom, azaz annak megállapítására, hogy a módosítások kötelezettségétől való, az osztrák egészségügyi ágazatnak kedvező eltérés minősíthető-e az EK 87. cikk szerinti állami támogatásnak.

A kérdés elemzése

36. Egyfelől Ausztria és W. Heiser, másfelől pedig a eltérő — és a későbbiek során szükség szerint elemzett — érvek alapján Bizottság teljesen eltérő választ adnak a vizsgált kérdésre. Míg a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a vitatott intézkedés állami támogatásnak minősül, a másik két fél az ellenkezőjét állítja.

37. Részemről emlékeztetek arra, hogy a Bíróság annak megállapítására irányuló állandó ítélkezési gyakorlatának megfelelően, hogy valamely állami intézkedés támogatásnak minősül-e, négy feltétel együttes fennállását kell megvizsgálni: i. az intézkedésnek előnyben kell részesítenie bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos áruk termelését; ii. az előny biztosításának az állam által vagy állami forrásból kell történnie; iii. az intézkedésnek torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie; iv. alkalmasnak kell lennie arra, hogy a tagállamok közötti kereskedelmet érintse [7].

38. Rátérek e feltételeknek a szóban forgó tényállás vonatkozásában történő vizsgálatára, ugyanakkor előzetesen felhívom a figyelmet arra, hogy a jelen tényállásban a vitatott intézkedés állami támogatásként való minősítésének kérdése attól függ, hogy ez milyen mértékben érint valamely gazdasági tevékenységet, tehát valamely „olyan tevékenység[et] [...], amely áruknak vagy szol-

5 — A 152/84. sz. Marshall-ügyben 1986. február 26-án hozott ítélet (EBHT 1986., 723. o.) 48. pontja. Újabban lásd a C-343/98. sz., Collino és Chiappero ügyben 2000. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6659. o.) 20. pontját és a C-233/01. sz. RAS-ügyben 2002. október 24-én hozott végzés (EBHT 2002., I-9411. o.) 22. pontját.

6 — Lásd különösen a fent hivatkozott RAS-ügyben hozott végzést, amely a nemzeti bíróság azon lehetőségére vonatkozott, hogy eltekintsen az olyan nemzeti jogszabály alkalmazásától, amely összeegyeztethetetlen volt az életbiztosítás körén kívül eső közvetlen biztosítási tevékenység megkezdéséről szóló 73/239/EGK irányelvvel, a célból, hogy a biztosítottat a hivatkozott nemzeti jogszabály alkalmazásából következő importbiztosítási díjnál magasabb díj fizetésére kötelezhesse. E kérdésben a Bíróság az ítélet 21. pontjában úgy határozott, hogy „az irányelv nemzeti bíróság által kért értelmezése semmilyen körülmények között nem teheti lehetővé Lo Blue kiegészítő díj fizetésére kötelezését, ha ez a díj nem az alapügy tényállására alkalmazandó nemzeti jogszabályon alapul [...]".

7 — Lásd például a C-280/00. sz., Altmark Trans és Regierungspräsidium Magdeburg ügyben 2003. július 24-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-7747. o.) 74. pontját.

gáltatásoknak egy adott piacon történő kínálatából áll" [8]. Amint az ismeretes, valamely intézkedés csak akkor minősülhet állami támogatásnak, amennyiben ez valamely »vállalkozásnak« kedvez, amely fogalom az EK-Szerződés rendelkezéseinek a versenyjog területén történő alkalmazása céljából az állandó ítélkezési gyakorlat szerint „minden *gazdasági tevékenységet* folytató jogalanyra kiterjed, függetlenül azok jogállásától és finanszírozási módjuktól." [9]

39. Igaz, nem egészen biztos, hogy orvosi kezelések ágazatában ez a feltétel mindig és szükségszerűen fennáll. Emlékeztetek ugyanis a Bíróságnak a társadalombiztosításra vonatkozó ítélkezési gyakorlatán alapuló azon iránymutatására, amely szerint nem minősülnek vállalkozásnak az olyan gazdasági egységek és szervezetek, amelyek „kizárólag szociális feladatot látnak el" [10], és tevékenységük minden haszonszerzési céltól mentes. Nem ez azonban a releváns helyzet a jelen ügyben. Valójában olyan helyzettel állunk szemben, mint a holland szakorvosokra vonatkozó, Pavlov-ügyben hozott ítéletben vizsgált tényállás. Ebben az ítéletben a Bíróság megállapította, hogy ezek az orvosok az EK-Szerződés szerinti vállalkozásoknak minősülnek, mivel „önálló gazdasági szereplői minőségükben nyújtanak szolgáltatásokat valamely piacon, nevezetesen a szakorvosi szolgáltatások piacán. Szolgáltatásaikat ellenérték fejében nyújtják betegeiknek, és a tevékenységük gyakorlásából eredő pénzügyi kockázatokat maguk vállalják". [11]

40. Ezen megállapítások után rátérek a fent hivatkozott feltételek vizsgálatára.

41. i. Mindenekelőtt az első feltétel vonatkozásában azt állapítom meg, hogy a szóban forgó rendelkezés kétségtelenül előnyt jelent az osztrák orvosi ágazat számára. Ezen ágazat gazdasági szereplőinek ugyanis nem kellett viselniük azt az adóterhet, amelyet a módosítástól való eltérés hiányában az adóköteles rendszerből a HÉA-mentesség rendszerébe történő átsorolás következtében viselniük kellett volna. A vizsgált intézkedés tehát könnyítette az adóterhet.

8 — A C-180/98–C-184/98.. sz., Pavlov és társai egyesített ügyekben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6451. o.) 75. pontja. Lásd továbbá a 118/85. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1987. június 16-án hozott ítélet (EBHT 1987., 2599. o.) 7. pontját, a C-35/96. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1998. június 18-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-3851. o.) 36. pontját, a C-475/99. sz., Ambulanz Glöckner ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-8089. o.) 19. pontját, a C-309/99. sz., Wouters és társai ügyben 2002. február 19-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-1577. o.) 47. pontját és a C-218/00. sz. CISAL-ügyben 2002. január 22-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-691. o.) 23. pontját.

9 — A 41/90. sz., Höfner és Elser ügyben 1991. április 23-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-1979. o.) 21. pontja, a C-244/94. sz., Fédération française des sociétés d'assurance és társai ügyben 1995. november 16-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4013. o.) 14. pontja, a C-55/96. sz., Job Centre ügyben 1997. december 11-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-7119. o.) 21. pontja, a fent hivatkozott Pavlov-ügyben hozott ítélet 74. pontja, a fent hivatkozott Wouters-ügyben hozott ítélet 46. pontja és a C-264/01., C-306/1., C-354/01. és C-355/01. sz., AOK és társai egyesített ügyekben 2004. március 16-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-2493. o.) 46. pontja. Kiemelés tőlem.

10 — Lásd különösen a C-159/91 és C-160/91. sz., Poucet és Pistre egyesített ügyekben 1993. február 17-én hozott ítélet (EBHT 1993., I-637. o.) 15. és 18. pontját, a fent hivatkozott CISAL-ügyben hozott ítélet 45. pontját és az Elsőfokú Bíróságnak a T-319/99. sz., FENIN kontra Bizottság ügyben 2003. március 4-én hozott ítéletének (EBHT 2003., II-357. o.) 38–39. pontját, valamint a fent hivatkozott AOK-ügyben hozott ítélet 47–51. pontját.

11 — A fent hivatkozott Pavlov-ügyben hozott ítélet 76. pontja.

42. Továbbá szelektív előnyről van szó, mivel csak egy meghatározott tevékenységi területen alkalmazandó (az orvosi ágazatban), és „kedvezményezettjei[t] a többi adóalanynál kedvezőbb pénzügyi helyzetbe" [12] hozza.

43. E tekintetben indokolt kiemelni, hogy az a körülmény, hogy valamely intézkedés egy egész gazdasági ágazat számára jelent előnyt, az osztrák kormány álláspontjával ellentétben nem elégséges ahhoz, hogy megkérdőjelezze az intézkedés szelektivitását, és ezért kizárja annak állami támogatásként történő minősülését. Ugyanis, ahogyan az az EK 87. cikk (1) bekezdéséből következik, a „bizonyos termékeket" vagy egy meghatározott tevékenységi kört érintő intézkedések a hivatkozott cikk alkalmazási körébe esnek. [13] Különösen igaz ez az olyan intézkedések esetében, amelyek célja „[valamely gazdasági ágazat] vállalkozásainak mentesítése az általános rendszer jogszabályainak alkalmazásából eredő adóterhek alól" [14], amely meghatározás tökéletesen illik a vizsgált ügyre. A szóban forgó nemzeti szabályozás ugyanis az orvosi ágazatot eltérésen alapuló rendszerbe sorolta, amely jóval kedvezőbb az adóalanyok számára, mint a többi ágazatban alkalmazandó HÉA-előírások.

44. Nem hiszem, hogy más eredményhez vezetne az osztrák kormány álláspontja, amely szerint bár a szóban forgó intézkedés eltérő bánásmódhoz vezetett az adóztatásban a gazdasági ágazatok között, célkitűzésére tekintettel nem szándékozott előnyökhöz juttatni az orvosi ágazatot. A hivatkozott rendelkezés célja ugyanis közérdekű, mivel megkönnyíti az orvosi ellátások, tehát az EK 86. cikk (2) bekezdése szerinti „általános gazdasági érdekű szolgáltatások" nyújtását. Konkrétabban — folytatja az osztrák kormány — a szóban forgó intézkedés elfogadásának egyetlen célja annak elkerülése volt, hogy a társadalombiztosítási szervezeteknek a HÉA-köteles rendszerből az adómentes rendszerbe történt átsorolása következtében viselniük kelljen a kiegészítő adóterheket. Az osztrák orvosi kamara tanácsa és a társadalombiztosítási szervek között létrejött megállapodások értelmében ugyanis ez utóbbi szervezeteknek kellett volna megfelelő kompenzációt nyújtaniuk az adórendszer változásából eredő többletköltségek fejében. Az osztrák jogalkotó tehát úgy határozott, hogy ezeket az adóterheket nem a társadalombiztosítási szervezetekre rója, és az adómentes rendszerbe történő átsorolást megelőzően levont HÉA tekintetében előírta a módosítás kötelezettségétől való eltérést, valamint az átsorolást követően le nem vonható HÉA tekintetében közvetlen támogatások folyósítását (lásd a fenti 13. pontot).

45. E tekintetben azonban elsősorban arra emlékeztetek, hogy az állami intézkedés

12 — A C-387/92. sz., Banco de Exterior de España ügyben 1994. március 15-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-877. o.) 14. pontja.

13 — A 248/84. sz., Németország kontra Bizottság ügyben 1987. október 14-én, hozott ítélet (EBHT 1987., 4013. o.) 18. pontja és a C-75/97. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1999. június 17-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3671. o.) 33. pontja.

14 — A fent hivatkozott Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 33. pontja.

céljainak jellege nem elégséges ahhoz, hogy az intézkedést *ipso facto* ki lehessen vonni az állami támogatáskénti minősítés alól. Ha nem így lenne, a tagállam számára elegendő volna az állami támogatás céljának jogszerűségére hivatkozni, hogy elkerülhesse az EK-Szerződés állami támogatásra vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazását. Az EK 87. cikk ugyanis a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata által adott értelmezés szerint „nem tesz különbséget az állami támogatás okai vagy céljai szerint, hanem a hatásai alapján határozza meg azt" [15], azaz a versenyre gyakorolt lehetséges torzító hatásai alapján. Az a körülmény, hogy a szóban forgó intézkedés közérdekű célokat szolgál, nem elégséges ahhoz, hogy ki lehessen zárni a támogatás fogalma alól [16].

46. Hasonlóképpen nem tűnik relevánsnak az osztrák kormánynak az EK 86. cikk (2) bekezdésére történő hivatkozása sem. Az EK-Szerződés e rendelkezése alapján a Bíróság csak azokat a beavatkozásokat vonta ki az állami támogatás minősítése alól, amelyek keretében „az állami beavatkozást a kedvezményezett vállalkozás által a közszolgálati kötelezettség végrehajtásáért nyújtott szolgáltatások ellenértékének kell tekinteni, olyan módon, hogy ezek a vállalkozások ebből gyakorlatilag pénzügyi előnyhöz nem jutnak" [17]. Egyértelműnek tűnik számomra, hogy nem tartozik e kivétel alá az olyan általános érvényű intézkedés, mint az, amely a jelen ügy vizsgálatának tárgya, amelyet a végzett ellátás és a viselt költségek jellegétől függetlenül az orvosi és paramedicinális tevékenységek összességére kell alkalmazni.

47. Ezt megállapítva az is igaz, hogy nem minden, vállalkozások vagy ágazatok közötti eltérő bánásmód jelent előnyt az EK 87. cikk értelmében [18]. A közösségi ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis nincs szelektív jellegük az olyan megkülönböztetéseknek (és azok úgynevezett „általános jellegű intézkedésnek" minősülnek), amelyek bár ténylegesen meghatározott vállalkozásokat vagy gazdasági ágazatokat részesítenek előnyben, azokat „annak a szabályozásnak a jellege és általános

15 — A C-241/94. sz., Franciaország kontra Bizottság ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4551. o.) 21. pontja, a C-342/96. sz., Spanyolország kontra Bizottság ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2459. o.) 23. pontja, a fent hivatkozott Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 25. pontja, a C-382/99. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 2002. június 13-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-5163. o.) 61. pontja és a C-126/01. sz. Gemo-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13769. o.) 34. pontja.

16 — Lásd különösen a 310/85. sz., Deufil kontra Bizottság ügyben 1987. február 24-én hozott ítélet (EBHT 1987., 901. o.) 8. pontját.

17 — A fent hivatkozott Altmark-ügyben hozott ítélet 87. pontja. A Bíróság ezen ítélet 95. pontjában megállapította, hogy az ilyen kompenzációs intézkedés négy feltétel fennállása esetén nem minősül állami támogatásnak: 1) ha a kedvezményezett vállalkozást ténylegesen közszolgáltatási kötelezettség végrehajtásával bízták meg, és ezeket a kötelezettségeket világosan meghatározták; 2) ha az ellentételezés kiszámításának alapjául szolgáló feltételeket tárgyilagos és átlátható módon előzetesen megállapították; 3) ha az ellentételezés nem haladja meg a közszolgáltatási kötelezettség végrehajtásához egészben vagy részben szükséges költségeket, figyelemmel az érintett bevételekre és a kötelezettség végrehajtásából folyó méltányos nyereségre; 4) ha a közszolgáltatási kötelezettség végrehajtásával megbízott vállalkozás kiválasztása nem közbeszerzési eljárás keretében történik, a szükséges ellentételezés mértékét olyan költségelemzés alapján állapították meg, amelyet az átlagos, jól vezetett és közlekedési eszközökkel megfelelően felszerelt vállalkozásnál végeztek volna el az ilyen közszolgáltatások teljesítése során.

18 — Lásd például a C-353/95. P. sz., Tiercé Ladbroke kontra Bizottság ügyben 1997. december 9-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-7007. o.) 33. pontját és a C-53/00. sz. Ferring-ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-9067. o.) 17. pontját.

szerkezete indokolja, amelynek [...] részét képezi[k]" [19]. Ebbe a kategóriába tartoznak többek között az adójogi megkülönböztetések, azzal a feltétellel, hogy azokat az adórendszer logikájának megfelelő igények diktálják [20], és nemcsak egyszerűen a tagállamnak a szóban forgó intézkedés elfogadása által elérendő általános céljai és célkitűzései [21].

48. Nem hiszem azonban, hogy ezek a feltételek a jelen ügyben is fennállnak. A szóban forgó rendelkezést ugyanis az adórendszert érintő érvekhez nehezen kapcsolható megfontolások indokolják. Ahogyan azt érvelésében maga az osztrák kormány is megállapította, olyan intézkedésről van szó, amelynek kizárólagos célja az egyik adózási rendszerből a másikba történő átsorolás feltételeinek megkönnyítése a jogszabálymódosítás egyes „költségeinek" az államra történő hárítása által. Mindezt anélkül, hogy az osztrák kormány megállapította volna, hogy a módosítás kötelezettségétől való eltérést indokolhatta-e a HÉA-rendszer jellege vagy szerkezete.

49. Végül úgy tűnik számomra, hogy nem lehet helyt adni W. Heiser azon érvelésének sem, amely szerint a nemzeti rendelkezés azért nem valósít meg előnyt, mert annak egyetlen következménye azon létező hátrány kiküszöbölése, amely az Ausztriában letelepedett orvosokat a más tagállamokban letelepedett kollégáikkal szemben korábban sújtotta, akik mentesek voltak a HÉA-fizetés kötelezettsége alól. Az orvosi szolgáltatásokat tehát nem részesítették előnyben, hanem hátrányos helyzetben voltak, és a szóban forgó intézkedés az osztrák és a más tagállamokban letelepedett orvosok közötti egyenlő versenyfeltételek megteremtésére irányult.

50. Anélkül, hogy szükséges lenne annak megállapítása, hogy a HÉA alá tartozás valóban hátrányos helyzetbe hozta-e az osztrák orvosokat, véleményem szerint elegendő a Bíróságnak arra az ítélkezési gyakorlatára hivatkozni, amely szerint „az a körülmény, hogy a tagállam egyoldalú intézkedésekkel a gazdaság valamely ágazatában a más tagállamokban érvényesülő versenyfeltételekhez való közeledésre törekszik, nem fosztja meg ezen intézkedéseket támogatásjellegüktől" [22]. Más szóval W. Heiser állítá-

19 — A C-143. sz., Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-8365. o.) 42. pontja. Kiemelés tőlem. Lásd továbbá ebben az értelemben a 173/73. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 1974. július 2-án hozott ítélet (EBHT 1974., 709. o.) 33. pontját, a fent hivatkozott Tiercé Ladbroke-ügyben hozott ítélet 35. pontját, a fent hivatkozott Belgium kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 33. pontját, a C-351. sz., Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2002. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 2002., I-8031. o.) 42. pontját és a C-308/01. sz., GIL Insurance-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-4777. o.) 60. pontját.

20 — Lásd különösen a fent hivatkozott GIL Insurance-ügyben hozott ítélet 74. pontját, amelyben a Bíróság „a biztosítások adóztatása nemzeti rendszerének jellege miatt indokoltnak" ítélte az olyan intézkedést, amelynek célja „az olyan magatartások elleni küzdelem" volt, amelyek „a [biztosítási díjakat terhelő adó] és a HÉA mértéke közötti különbségből eredő haszon szerzésére irányultak, a háztartási készülékek bérleti vagy eladási árának és a kapcsolódó biztosítások árának manipulálásával".

21 — Lásd például a fent hivatkozott Spanyolország kontra Bizottság ügyben hozott ítéletet, amelyben a Bíróság nem fogadta el a spanyol kormány érvelését, amely szerint valamely, az ipari járművek lecserélésének megkönnyítésére irányuló intézkedés nem feltétlenül minősül állami támogatásnak, ha célja a környezet védelme és a közúti közlekedés biztonsága.

22 — A C-6/97. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 1999. május 19-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2981. o.) 21. pontja.

sával ellentétben Ausztria nem indokolhatja az eltérést előíró intézkedést azzal, hogy ez az előny az orvosi szolgáltatások közösségi piacán folyó verseny torzulásainak kiküszöbölésére irányul.

51. E tekintetben a Bíróság azt is megállapította, hogy „az EK 87. cikk alkalmazásának szempontjából irreleváns az a tény, hogy az intézkedés vélelmezett kedvezményezettjének helyzete javult-e vagy rosszabbodott a megelőző jogi helyzethez viszonyítva, vagy éppen ellenkezőleg, nem változott" [23], mivel a kedvezményezett helyzetét más vállalkozások vagy ágazatok helyzetével kell összehasonlítani a támogatás nyújtásának időpontjában.

52. ii. Egyértelműnek tűnik számomra, hogy a szóban forgó előnyt állami forrásokból finanszírozták. Ahogyan ugyanis az az állandó ítélkezési gyakorlatból is kiderül, a támogatás fogalma „nemcsak a ténylegesen nyújtott juttatásokat foglalja magában, hanem az olyan beavatkozásokat is, amelyek különböző formát öltve enyhítik a vállalkozás költségvetését rendszerint érintő terheket, és amelyek így anélkül, hogy a szó szoros értelmében támogatásoknak minősülnének, ugyanolyan jelleggel és hatással rendelkeznek" [24]. Különösen ilyenek azok az intézkedések, amelyek bár nem teszik lehetővé az állami forrásokból történő kifizetést, egyes vállalkozások számára adóelőnyt biztosítanak, mivel olyan bevételektől fosztják meg az államot, amelyeket egyébként beszedett volna.

53. A jelen tényállásban elegendő arra rámutatni, hogy a módosítási kötelezettségtől való eltérés alkalmazásával az osztrák hatóságok gyakorlatilag azon adóbevételek beszedéséről mondtak le, amelyeknek a módosításból kellett volna származniuk a levonások részleges visszatérítése formájában. Ez az intézkedés tehát többletterhet jelentett az állam számára. A szóban forgó adóelőny így állami források terhére keletkezik.

54. iii. Ami a verseny lehetséges torzítására vonatkozó feltételt illeti, úgy vélem, hogy a jelen ügyben nem merülhetnek fel ezzel kapcsolatban kétségek. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint „elvben torzítják a verseny feltételeit" a BGBl 21/1995 XIV. cikkének (3) bekezdése szerintihez hasonló támogatások, „amelyek a vállalkozás által rendes tevékenysége vagy mindennapos üzletvezetése keretében általában viselendő terhek könnyítésére irányulnak" [25].

23 — A fent hivatkozott Adria-Wien Pipeline-ügyben hozott ítélet 41. pontja.

24 — A fent hivatkozott Olaszország kontra Bizottság ügyben 1999. május 19-én hozott ítélet 15. pontja.

25 — A C-156/98. sz., Németország kontra Bizottság ügyben 2000. szeptember 19-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6857. o.) 30. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

55. Nem hiszem, hogy W. Heisernek az osztrák orvosi ágazat szervezetét érintő érvei vitathatóvá tennék ezt a megállapítást. Heiser szerint, még ha feltételezzük is, hogy a szóban forgó intézkedés előnyt jelent az osztrák orvosok számára, ez az előny nem torzíthatja a versenyt, mivel a kezelőorvosnak a beteg általi megválasztását nem befolyásolja a kezelések ára. Ezt a választást ugyanis döntő módon az a tény befolyásolja, hogy az orvos szerződött-e, vagy sem a társadalombiztosítással, mivel ez utóbbi esetben a betegnek a kezelések árának több mint 50%-át saját zsebéből kell kifizetnie. Az áron alapuló verseny hiányában tehát az intézkedés nem gyakorol hatást kedvezményezettjei versenyhelyzetére.

56. Az ügy irataiból azonban kiderül, hogy elvégzett kezelések esetében, akár szerződött, akár nem szerződött orvosról van szó, soha nem térítik vissza a betegnek az orvosi kezelésekért fizetett teljes összeget. Vagyis a kezelőorvosnak egyfajta „manipulációs rés" áll rendelkezésére az összeg vissza nem térítendő részét illetően. Tehát az olyan intézkedés, amely pozitívan hat az orvosi kezelések „előállítási költségeire" (lehetővé téve például a gépekre és berendezésekre vonatkozó adólevonásokat), befolyásolhatja a kezelések árát, így alkalmas arra, hogy torzítsa a versenyt.

57. iv. Végül, ami a szóban forgó intézkedés tagállamok közötti kereskedelemre gyakorolt hatását illeti, elsősorban arra emlékeztetek, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint „valamely támogatás viszonylag csekély jelentősége vagy a kedvezményezett vállalkozás viszonylag szerény mérete nem zárja ki eleve a kereskedelem érintettségének lehetőségét" [26]. Ebből egyfelől az következik, hogy nem létezik olyan küszöb- vagy százalékos érték, amely alatt a tagállamok közötti kereskedelem érintettségét nem lehet megállapítani [27]. Másfelől valamely támogatás alkalmas lehet arra, hogy érintse a tagállamok kereskedelmét, függetlenül attól, hogy a kedvezményezett csak helyi vagy regionális környezetben végzi tevékenységét, és nem vesz részt a határokon átnyúló kereskedelemben. A támogatás hatására a fent említett kedvezményezett által gyakorolt tevékenység változatlan maradhat, vagy bővülhet, aminek következtében csökken a más tagállamokban letelepedett vállalkozások azon lehetősége, hogy behatoljanak az érintett tagállam piacára [28]. Végül a közösségi ítélkezési gyakorlatból az is kiderül, hogy egy meghatározott intézkedés támogatásnak való minősítéséhez elegendő, hogy az intézkedés potenciálisan sértse a tagállamok közötti kereskedelmet, anélkül hogy tényleges hatását ki kellene mutatni [29].

26 — A C-142/87. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1990. március 21-én hozott ítélet (EBHT 1990., I-959. o.) 43. pontja, a C-278/92–C-280/92. sz., Spanyolország kontra Bizottság egyesített ügyekben 1994. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-4103. o.) 42. pontja és a fent hivatkozott Altmark-ügyben hozott ítélet 81. pontja.

27 — Lásd például a fent hivatkozott Altmark-ügyben hozott ítélet 81. pontját.

28 — Lásd például a fent hivatkozott Altmark-ügyben hozott ítélet 78. és 82. pontját.

29 — Az Elsőfokú Bíróság 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. és T-23/98. sz., Alzetta és társai egyesített ügyekben 2000. június 15-én hozott ítéletének (EBHT 2000., II-2319. o.) 76–80. pontja és a T-127/99., T-129/99. és T-148/99. sz., Diputación Foral de Álava és társai egyesített ügyekben 2002. március 6-án hozott ítéletének (EBHT 2002., II-1275. o.) 76–78. pontja.

58. A szóban forgó intézkedés esetében véleményem szerint nem lehet kizárni, hogy — bár elsősorban helyi vagy regionális jellegű szolgáltatások nyújtására vonatkozik — alkalmas lehet arra, hogy bizonyos mértékben befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet. Ugyanis, ahogyan azt a Bizottság (és a vonatkozó ítélkezési gyakorlat is) megállapítja, a szóban forgó intézkedés egy piacot érint, az orvosi kezelések piacát, amely nyitott a verseny előtt, és növekvő arányú határokon átnyúló kereskedelem jellemzi. Ilyen körülmények között az olyan intézkedés, amely, amint azt az előbb mondtam, csökkenti az „előállítási költségeket", versenyképesebbé teheti az Ausztriában nyújtott orvosi ellátásokat, tehát visszatarthatja vagy korlátozhatja a más tagállamok gazdasági szereplői által nyújtott szolgáltatások kínálatát.

59. A fenti megállapítások fényében úgy vélem, hogy a szóban forgó nemzeti jogszabály az EK 87. cikk (1) bekezdésének értelmében állami támogatásnak minősül, tehát Ausztriának meg kellett volna felelnie az EK 88. cikk eljárási kötelezettségeinek, vagyis az intézkedéssel kapcsolatos tájékoztatási kötelezettségének, és azt nem hajthatta volna végre a Bizottság végső határozatának elfogadása előtt.

V — Végkövetkeztetések

60. Következésképpen azt indítványozom, hogy a Bíróság az alábbi értelemben válaszoljon a Verwaltungsgerichtshof által előterjesztett kérdésre:

„Az EK 87. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak kell minősíteni valamely, a 756/1996 szövetségi törvény által módosított 21/1995 szövetségi törvény XIV. cikkének (3) bekezdésben foglalthoz hasonló intézkedést, amely a HÉA-köteles tevékenységek köréből az adómentes tevékenységek körébe való átkerülés során mentesíti az orvosi ágazatot az adólevonások módosításának a nemzeti jog által egyébként előírt kötelezettsége alól."