

Kohtuasi C-172/03

Wolfgang Heiser

versus

Finanzamt Innsbruck

(Verwaltungsgerichtshof'i (Austria) eelotsusetaotlus)

Käibemaks – Meditsiinilise ametitegevuse raames osutatud raviteenuste maksuvabastus – Mahaarvamiste korrigeerimine

Kohtujurist A. Tizzano ettepanek, esitatud 28. oktoobril 2004

Euroopa Kohtu otsus (teine koda), 3. märts 2005

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Riigiabi – Mõiste – Liikmesriikidevahelise kaubanduse kahjustamine – Meetme valikuline iseloom – Süsteemi olemusele või üldisele ülesehitusele tuginev põhjendus – Konkurentsi kahjustamine*

(EÜ asutamisleping, artikli 92 lõige 1 (muudetuna EÜ artikli 87 lõige 1))

2. *Riigiabi – Mõiste – Sotsiaalse eesmärgiga meede – Asutamislepingu artikli 90 lõikes 2 (nüüd EÜ artikli 86 lõige 2) ette nähtud erand – Riiklikud meetmed, mille eesmärk on lähendada konkurentsitingimusi teistes liikmesriikides valdavalt eksisteerivatele konkurentsitingimustele – Mõju puudumine abi kvalifitseerimisele*

(EÜ asutamisleping, artikli 90 lõige 2 ja artikli 93 lõige 3 (nüüd EÜ artikli 86 lõige 2 ja EÜ artikli 88 lõige 3) ning artikli 92 lõige 1 (muudetuna EÜ artikli 87 lõige 1))

3. *Riigiabi – Mõiste – Loobumine arstide üleviimisel käibemaksuga maksustamise korralt maksuvabastuskorrale ettevõttes edasi kasutatavate kaupade suhtes varem tehtud mahaarvamiste vähendamise, mida nõuab kuuenda direktiivi artikkel 20 – Hõlmamine*

(EÜ asutamisleping, artikli 92 lõige 1 (muudetuna EÜ artikli 87 lõige 1); nõukogu direktiiv 77/388, artikkel 20)

1. Asutamislepingu artikli 92 lõike 1 (muudetuna EÜ artikli 87 lõige 1) kohaselt peavad selleks, et meedet saaks kvalifitseerida riigiabina, olema täidetud järgmised tingimused. Esiteks peab olema tegemist riigi sekkumise või riigi ressurssidega. Teiseks peab see sekkumine tõenäoliselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma õigustatud isikutele soodustusi. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.

Mis puutub teise tingimusse, siis puudub selline künnis või protsendimäär, millest allpool võib leida, et liikmesriikidevahelist kaubandust ei ole kahjustatud. Tegelikult ei välista abi suhteline ebaolulisus või abi saava ettevõtja suhteline väiksus iseenesest võimalust, et see kahjustaks nimetatud kaubandust. Seega võib nimetatud teine tingimus olla täidetud, sõltumata osutatud teenuste kohalikust või piirkondlikust iseloomust või asjaomase tegevusvaldkonna tähtsusest.

Kolmanda tingimuse osas on selge, et abi mõiste hõlmab mitte ainult positiivseid toetusi, vaid samuti erinevates vormides sekkumisi, mis kergendavad ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ning mis on seeläbi, ilma et need oleksid toetused selle sõna kitsamas tähenduses, samasuguse iseloomu ja mõjuga. Seoses sellega tuleb asutamislepingu artikli 92 lõike 1 kohaselt kindlaks teha, kas antud õigussüsteemis võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist”, võrreldes teiste ettevõtetega, mis asuvad nimetatud süsteemi eesmärgi silmas pidades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Kui nii, siis vastab meede samas sättes ettenähtud riigiabi mõiste olemuslikule valikulisuse tingimusele. Asjaolu, et asjaomase meetmest kasu taotleda võivate ettevõtjate arv on piisavalt suur või need ettevõtjad kuuluvad erinevatesse tegevusvaldkondadesse, ei muuda meetme valikulist iseloomu ega välista seega selle kvalifitseerimist riigiabina. Samuti võivad need meetmed puudutada ainult ühte majandusvaldkonda ning kuuluda ikkagi asutamislepingu artikli 92 lõike 1 kohaldamisalasse. Olukord oleks teistsugune, kui meede, mis küll annab eeliseid õigustatud isikule, oleks põhjendatud sellise süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see kuulub.

Mis puutub neljandasse tingimusse, siis abi, mille eesmärk on vabastada ettevõtja jooksva haldamise või tavakohase tegevuse käigus tavaliselt tekkivatest kuludest, kahjustab põhimõtteliselt konkurentsi.

(vt punktid 27, 32, 33, 36, 40, 42, 43, 55)

2. Ainult asjaolust, et meetmel on sotsiaalne eesmärk, ei piisa, et seda ei saaks tervikuna kvalifitseerida asutamislepingu artikli 92 (muudetuna EÜ artikkel 87) mõttes riigiabina. Nimetatud sätte lõige 1 ei tee riiklikel sekkumistel vahet vastavalt nende põhjustele või eesmärkidele, vaid need on määratletud nende tagajärje kaudu. Peale selle ei luba asutamislepingu artikli 90 lõikes 2 (muudetuna EÜ artikli 86 lõige 2) ette nähtud erand kõrvale kalduda meetme kvalifitseerimisest riigiabina asutamislepingu artikli 92 mõttes. Samuti ei luba see asjaomasel liikmesriigil pärast sellist kvalifitseerimist jätta meetmest teatamata, nagu on ette nähtud nimetatud asutamislepingu artikli 93 lõikes 3 (nüüd EÜ artikli 88 lõige 3). Lõpetuseks, asjaolu, et üks liikmesriik püüab ühepoolsete meetmetega lähendada ühe kindla majandusvaldkonna konkurentsitingimusi teistes liikmesriikides valdavalt eksisteerivatele konkurentsitingimustele, ei kõrvalda nende meetmete riigiabi iseloomu.

(vt punktid 46, 51, 54)

3. Asutamislepingu artiklit 92 (muudetuna EÜ artikkel 87) tuleb tõlgendada nii, et riigiabina tuleb kvalifitseerida sellist reeglit, mille kohaselt arstide puhul üleviimine käibemaksuga maksustamise korralt maksuvabastuskorrale ei too endaga kaasa ettevõttes edasi kasutatavate kaupade suhtes varem tehtud mahaarvamiste vähendamist, mida nõuab kuuenda direktiivi artikkel 20.

(vt punkt 59)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

3. märts 2005(*)

Käibemaks – Meditsiinilise ametitegevuse raames osutatud raviteenuste maksuvabastus –
Mahaarvamiste korrigeerimine

Kohtuasjas C-172/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Verwaltungsgerichtshof'i (Austria) 31. märtsi 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. aprillil 2003, menetluses:

Wolfgang Heiser

versus

Finanzamt Innsbruck,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans (ettekandja), kohtunikud C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk ja J. Klučka,

kohtujurist: A. Tizzano,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. septembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- W. Heiser, esindaja: *Steuerberater* R. Kapferer,
- Austria valitsus, esindajad: E. Riedl ja J. Bauer,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: V. Kreuschitz, V. Di Bucci ja K. Gross,

olles 28. oktoobri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artikli 92 (muudetuna EÜ artikkel 87) tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses W. Heiseri ja Finanzamt Innsbrucki (Austria) vahel viimati nimetatud asutuse otsuse üle, mis käsitleb käibemaksu mahaarvamiste korrigeerimist.

Siseriiklikud õigusnormid

3 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Umsatzsteuergesetz 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus, *BGB1* 663/1994; edaspidi „UStG 1994“) § 6 lõike 1 punkti 19 kohaselt on arsti ametitegevusega seotud tehingud käibemaksust vabastatud, välja arvatud juba tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamised. Vastavalt UStG 1994 § 29 lõikele 5 kohaldatakse seda maksuvabastust siiski

ainult pärast 31. detsembrit 1996 toimunud tehingutele. Enne 1. jaanuari 1997 osutatud raviteenustele kohaldati käibemaksu ning need maksustati tavalise maksumäära alusel.

4 Üleminek maksustamissüsteemilt maksuvabastussüsteemile kujutab endast akti Austria Vabariigi, Soome Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (EÜT 1994, C 241, lk 21 ja EÜT 1995, L 1, lk 1) XV lisa IX osa punkti 2 alapunkti a teise taande rakendamist. Selle lisa kohaselt lükati nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punktis c ette nähtud käibemaksuvabastuse jõustumine arstide poolt tervishoiu ja sotsiaalhoolekande valdkonnas osutatud raviteenuste suhtes edasi 1. jaanuarile 1997.

5 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kui pikaajaliste raviteenuste, nagu hambaravi, osutamine algas enne 1. jaanuari 1997, kuid lõppes alles pärast 31. detsembrit 1996, loetakse need osutatuks pärast viimast kuupäeva ning on seega käibemaksust vabastatud. Kui arst sai enne 1. jaanuari 1997 selliste teenuste eest ettemakseid, millelt käibemaks on tasutud, kohaldatakse nendele ettemaksetele tagasiulatuvalt maksuvabastust. Soodsamat maksusüsteemi kohaldatakse 1997. majandusaastast.

6 UStG 1994 § 12 lõikes 10 on sätestatud:

„Kui ettevõtja poolt ettevõttes kapitalikaubana kasutatava kauba esimesele kasutusaastale 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.

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.

Grunderwerbsteuergesetz 1987 [1987. aasta seadus kinnisvara ostumaksu kohta] § 2 mõttes kinnisvara puhul (sh põhivara investeeringud ja remondikulud) on nelja kalendriaasta pikkune periood asendatud üheksa kalendriaasta pikkuse perioodiga.

Korrigeerimisel võetakse iga muudatusest puudutatud aasta kohta aluseks viiendik ning kinnisvara (sh põhivara investeeringud ja remondikulud) puhul kümnendik nende kaupade, kulutuste ja investeeringute pealt tasutud sisendkäibemaksust; müügi või üleandmise korral toimub korrigeerimine allesjäänud korrigeerimisperioodi eest hiljemalt müügi toimumise maksustamisperioodi viimases käibedeklaratsioonis.”

7 Föderaalseaduse 21/1995, muudetud föderaalseadusega 756/1996 (edaspidi „föderaalseadus 21/1995“) § XIV lõikes 3 on sätestatud:

„UStG [1994] § 6 lõike 1 [punkti] [...] 19 [...] sätete esmane kohaldamine pärast 31. detsembrit 1996 ei anna alust mahaarvamiste korrigeerimiseks vastavalt UStG § 12 [lõikele] 10 [...]”.

8 Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzi (tervishoiu- ja sotsiaalabi seadus, BGB1 746/1996; edaspidi „GSBG 1996“) kohaselt on arstidel õigus saada juba tasutud sisendkäibemaksu hüvitust.

9 GSBG 1996 § 3 on sõnastatud järgmiselt:

„1) Arstidel, hambaarstidel ning teistel lepinguosalistel on õigus hüvitusele, mis määratakse kindlaks sotsiaal- ja ravikindlustusasutuste ning riiklike sotsiaallabiasutuste poolt UStG [1994] § 6 lõike 1 punktis 19 määratletud teenuste eest makstud tasudelt.

[...]

3) Liidu rahandusminister annab kooskõlastatult liidu töö- ja sotsiaalministriga määruse hüvituse määrade kehtestamiseks, arvestades asjaomaste ettevõtjate ringi majanduslikku olukorda.”

10 Hüvituse määrad on kehtestatud Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind’iga (liidu rahandusministri määrus GSBG 1996 alusel antava abi ja hüvituse määrade kohta, *BGB1* II 56/1997; edaspidi „määrus 56/1997”).

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

11 Põhikohtuasja hageja W. Heiser on hambaarst.

12 Üleminekul maksustamissüsteemilt käibemaksuvabastuse süsteemile nõudis W. Heiser oma 1997. aasta käibemaksudeklaratsioonis maksu vähendamist 3,5 miljoni Austria šillingi võrra, mis vastab alates 1991. aastast alustatud ning 1. jaanuaril 1997 veel lõpetamata pikaajalisele hambaravile, mille eest saadud ettemaksetelt on käibemaks tasutud.

13 Pädev maksuamet leidis, et pikaajalise hambaravi korral hõlmab teenuse osutamine ligikaudu ühte aastat. Ta võimaldas oma 4. oktoobri 1999. aasta maksuteates 1997. aasta käibemaksu kohta (edaspidi „maksuteade”) käibemaksu vähendamist ainult 1996. aastal alustatud ravi osas. Seega rahuldab ta maksu vähendamise nõude vaid 1 460 000 Austria šillingi suurusel osas.

14 Põhikohtuasja hageja esitas maksuteate peale kaebuse.

15 Finanzlandesdirektion für Tirol (kaebusi lahendav asutus; edaspidi „Finanzlandesdirektion”), põhikohtuasja kostja, keda hiljem asendas Finanzamt Innsbruck, palus 1. märtsi 2002. aasta kirjaga maksuametilt selgitusi, millises ulatuses tuleb ülemineku korral maksustamissüsteemilt käibemaksu vabastussüsteemile, milles juba tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine on välistatud, teha UStG 1994 § 12 lõike 10 alusel 1. jaanuari 1997. aasta seisuga mahaarvamiste korrigeerimine.

16 Pärast maksuameti ja W. Heiseri poolt ühiselt esitatud arvamust tegi Finanzlandesdirektion 19. septembril 2002 otsuse, millega jättis kaebuse rahuldamata ja muutis maksuteatega kindlaksmääratud maksukohustust maksukohuslasele ebasoodsas suunas. Selle otsusega vähendati W. Heiseri maksude mahaarvamist 89 635,94 Austria šillingini ja 164 870,15 Austria šillingini, mis vastab mahaarvamiste korrigeerimisele.

17 Verwaltungsgerichtshofile esitatud hagi vaidlustab W. Heiser Finanzlandesdirektioni poolt korrigeerimiste teostamise. Hagi aluseks on asjaolu, et föderaalseaduse 21/1995 § XIV lõikes 3 on selgelt välistatud, et arstidelt nõutaks 1. jaanuari 1997. aasta seisuga mahaarvamiste korrigeerimist.

18 Nimetatud kohtule esitatud kostja vastuses esitab Finanzlandesdirektion vastuväite, et

maksuteate peale esitatud kaebuse lahendamisel ei ole ta kohaldanud föderaalseaduse 21/1995 § XIV lõiget 3, kuna mahaarvamiste korrigeerimata jätmine kujutab endast asutamislepingu artikli 92 mõttes riigiabi, millest komisjoni pole teavitatud. EÜ asutamislepingu artikli 93 lõike 3 (nüüd EÜ artikli 88 lõike 3) kohaselt ei tohi liikmesriigi ametiasutused rakendada abi, millest komisjoni ei ole teavitatud. Nimetatud § XIV lõike 3 on lisaks vastuolus kuuenda direktiivi artikliga 20.

19 Eelotsusetaotluses selgitab Verwaltungsgerichtshof, et Euroopa Liidus ühenduse direktiividega, eriti kuuenda direktiiviga määratletud käibemaksusüsteemi ülesehitusest tuleneb, et tehingute käibemaksuga maksustamisele vastandub ettevõtja õigus sisendkäibemaks täielikult maha arvata, samas kui vastukaaluks puudub ettevõtjatel, kelle tehingud on käibemaksust vabastatud, põhimõtteliselt selline õigus. Kui muudetakse mahaarvamiseks õigust andvaid tingimusi, nõuab kuuenda direktiivi artikkel 20 mahaarvamiste korrigeerimist. Nimetatud kohus leiab, et artikli 20 lõike 2 alusel kohaldatakse kapitalikaupadele korrigeerimist, kui kapitalikaupade soetamisele järgnevate aastate jooksul mahaarvamisõigus muutub, võrreldes nimetatud kaupade soetamise ajal kehtiva õigusega.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et föderaalseaduse 21/1995 § XIV lõikes 3 on ette nähtud, et meditsiinivaldkonnas, eriti arstide poolt osutatud teenuste puhul, ei too üleminek käibemaksusüsteemilt, mis oli kohaldatav kuni 31. detsembrini 1996, maksuvabastussüsteemile 1. jaanuarist 1997, vastuolus kuuenda direktiivi artikliga 20, endaga kaasa nimetatud maksusüsteemi kohaldamise ajal soetatud kaupade suhtes tehtud mahaarvamiste korrigeerimist, samas kui neid kaupu kasutatakse edasi maksuvabastussüsteemis, st need aitavad teha maksuvabasid tehinguid. Selle reegli tagajärjeks oleks taoliste tehingute raames kasutatavate kaupade suhtes mahaarvamiste püsijäämine.

21 Verwaltungsgerichtshofi hinnangul pole välistatud Austrias registreeritud hambaarstide konkureerimine mujal Euroopa Liidus oma ametit pidavate hambaarstidega. Seda eriti piiriäärsetel aladel. Austria seadusandja andis nimetatud liikmesriigis registreeritud arstidele eelise, kui ta võttis vastu föderaalseaduse 21/1995 § XIV lõike 3, s.o õigusnormi, mis välistab mahaarvamiste vähendamise, kuigi see tuleneb käibemaksu loogikast ja on sõnaselgelt ette kirjutatud kuuenda direktiivi artikliga 20.

22 Mahaarvamine kujutab endast riiklikest vahenditest antavat eelist, mis tugevdab sellest kasu saavate ettevõtjate konkurentsieelist võrreldes teiste ettevõtjatega, kellega nad konkureerivad ning kes ei saa sellist mahaarvamist teha.

23 Lisaks kahtleb Verwaltungsgerichtshof, kas föderaalseaduse 21/1995 § XIV lõike 3, millega Austria Vabariik tühistas käibemaksu osas 31. detsembrini 1996 arstide poolt tehtud mahaarvamiste korrigeerimise (edaspidi „põhikohtuasja meede”), oleks Euroopa Kohtu 8. novembri 2001. aasta otsuse kohtuasjas C-143/99: Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (EKL 2001, lk I-8365) punkti 42 mõttes objektiivselt põhjendatud. Seda enam, et asjaomastele isikutele hüvitatakse igati mahaarvamisõiguse kadumisest tulenevad ebamugavused asjaomase liikmesriigi poolt GSBG 1996 ja määruse 56/1997 kohaldamisel antava hüvituse kaudu.

24 Neil tingimustel otsustas Verwaltungsgerichtshof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgnev eelotsuse küsimus:

„Kas sellist reeglit, nagu on sätestatud föderaalseaduse [...] 21/1995, muudetud [föderaalseadusega] 756/1996, § XIV lõikes 3, mille kohaselt arstide puhul ei too üleviimine tehingute käibemaksuga maksustamise korrald tehingute maksuvabastuskorrale endaga kaasa ettevõttes edasi kasutatavate kaupade suhtes varem tehtud mahaarvamiste vähendamist, mida nõuab kuuenda direktiivi [...] artikkel 20, tuleb kvalifitseerida riigiabina EÜ artikli 87 (enne muutmist

EÜ asutamislepingu artikkel 92) mõttes?”

Eelotsuse küsimus

25 Esmalt tuleb rõhutada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab ainult asutamislepingu artikli 92 tõlgendamist.

26 Seoses sellega tuleb ennekoike sedastada, et hambaarsti, nagu W. Heiser, tuleb lugeda nimetatud sätte mõttes äriühinguks, kuna ta osutab iseseisva majandusüksusena teenuseid hambaraviteenuste turul (vt selle kohta Euroopa Kohtu 12. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-180/98–C-184/98: Pavlov jt, EKL 2000, lk I-6451, punktid 76 ja 77).

27 Seejärel tuleb meenutada, et asutamislepingu artikli 92 lõike 1 kohaselt peavad selleks, et meedet saaks kvalifitseerida riigiabina, olema täidetud järgmised tingimused. Esiteks peab olema tegemist riigi sekkumise või riigi ressursidega. Teiseks peab see sekkumine tõenäoliselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma õigustatud isikutele soodustusi. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (Euroopa Kohtu 24. juuli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-280/00: Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, EKL 2003, lk I-7747, punkt 75).

28 Niisiis, eelmises punktis mainitud esimese tingimuse puhul ei saa vaidlustada, et põhikohtuasja meede kujutab endast riigi sekkumist.

29 Käesoleva kohtuotsuse punktis 27 viidatud teise tingimuse kohta väidavad W. Heiser ja Austria valitsus, et põhikohtuasja meede ei kahjusta tõenäoliselt kuidagi liikmesriikidevahelist kaubandust, kuna mahaarvamiste korrigeerimisest loobumisega seotud summad on üldreeglina väheolulised. Põhikohtuasi puudutab kõige rohkem 30 000 euro suurust summat aastate 1997–2004 vahelise ajavahemiku kohta, mis on oluliselt väiksem, kui kolme aasta kohta ette nähtud 100 000 euro suuruse alammäära piir, mis on ette nähtud komisjoni 6. märtsi 1996. aasta teatises riigiabi alammäärade kohta (EÜT C 68, lk 9), mis on rakendatav nimetatud meetme jõustumise kuupäevast 1996. aastal.

30 Austria valitsus väidab samuti, et põhikohtuasja meede ei kahjusta liikmesriikidevahelist kaubandust tuntavalt, arvestades raviteenuste eripära, mis seisneb ennekoike piirkondlikus iseloomus.

31 Nendest põhjendustest ei tulene aga, et käesoleva kohtuotsuse punktis 27 mainitud teine tingimus poleks täidetud.

32 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt puudub selline künnis või protsendimäär, millest allpool võib leida, et liikmesriikidevahelist kaubandust ei ole kahjustatud. Tegelikult ei välista abi suhteline ebaolulisus või abi saava ettevõtja suhteline väiksus iseenesest võimalust, et see kahjustaks nimetatud kaubandust (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, punkt 81 ning viidatud kohtupraktika).

33 Asutamislepingu artikli 92 lõike 1 kohaldamise teine tingimus, mille kohaselt abi kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust, võib olla täidetud, sõltumata osutatud teenuste kohalikust või piirkondlikust iseloomust või asjaomase tegevusvaldkonna tähtsusest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg, punkt 82).

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt Euroopa Kohtule saadetud toimikust ei nähtu, seondult komisjoni 6. märtsi 1996. aasta teatises ette nähtud alammääraga, et mahaarvamised, mida arst võib põhikohtuasja meetme kohaselt teha, peaksid jääma igal juhul alla alammäär, mis

on 100 000 eurot kolmeaastase ajavahemiku kohta. Tegelikult ei ole siseriiklikes õigusnormides, nagu komisjon on õigustatult märkinud, ette nähtud piiranguid summadele, mida arstid võivad saada üksikettevõtjatena mahaarvamiste korrigeerimisest loobumise tõttu. Neis tingimustes ei ole kindlaks tehtud, et sellisele meetmele saaks kohaldada nimetatud teatistes sätestatud alammäära reeglit.

35 Järelikult, nagu sedastab Verwaltungsgerichtshof oma eelotsusetaotluses, kuna ei ole välistatud, et hambaarstid, nagu W. Heiser, konkureeriksid oma teises liikmesriigis registreeritud ametivendadega, tuleb asutamislepingu artikli 92 lõike 1 kohaldamise teine tingimus lugeda täidetuks.

36 Käesoleva kohtuotsuse punktis 27 mainitud kolmanda tingimuse ehk eelise olemasolu osas ilmneb väljakujunenud kohtupraktikast, et abi mõiste hõlmab mitte ainult positiivseid toetusi, vaid samuti erinevates vormides sekkumisi, mis kergendavad ettevõtja eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ning mis on seeläbi, ilma et need oleksid toetused selle sõna kitsamas tähenduses, samasuguse iseloomu ja mõjuga (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 38 ning viidatud kohtupraktika).

37 W. Heiser väidab sisuliselt, et põhikohtuasja meede ei kujuta endast eelist üksnes seetõttu, et korrigeerimine oleks ise igal juhul ühenduse õigusega vastuolus.

38 Isegi kui põhikohtuasjas mahaarvamiste korrigeerimist sätestav õigusnorm, s.o UStG 1994 § 12 lõige 10, on õigusvastane, on sellel õigusnormil õiguslikud tagajärjed seni, kuni seda ei tühistata või vähemalt ei tuvastata selle õigusvastasust. Järelikult võib see tekitada kohustusi, mis hambaarsti, nagu W. Heiser, eelarvet tavaliselt koormavad. Asjaolu, et Austria Vabariik loobus hiljem eraldi meetmega mahaarvamiste korrigeerimist ette nägevast meetmest ja mahaarvamiste korrigeerimisest, vähendab seega sellise arsti eelarvet tavaliselt koormavaid kohustusi ning kujutab endast seetõttu eelist, millest see isik saab kasu.

39 Austria valitsus väidab aga, et mahaarvamiste korrigeerimisest loobumise näol ei ole tegemist abiga, kuna see puudutab kõiki arste, nii hambaarste, psühhoterapeute, ämmaemandaid kui ka teisi Krankenpflegegesetzes (arstiabi seadus) mõttes lepinguväliselt praktiseerivaid isikuid, samuti haiglaasutusi. Selline loobumine ei saa seega soodustada teatud arste.

40 Seoses sellega tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb asutamislepingu artikli 92 lõike 1 kohaselt kindlaks teha, kas antud õigussüsteemis võetud siseriiklik meede soodustab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist”, võrreldes teiste ettevõtjatega, kes asuvad nimetatud süsteemi eesmärki silmas pidades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras. Kui nii, siis vastab meede samas sättes ettenähtud riigiabi mõiste olemuslikule valikulisuse tingimusele. (vt eelkõige Euroopa Kohtu 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01: GIL Insurance jt, EKL 2004, lk I-4777, punkt 68 ning viidatud kohtupraktika).

41 Tuleb täpsustada, et asjaolust, et põhikohtuasja meede annab eeliseid mitte ainult hambaarstidele, nagu W. Heiser, vaid ka teistele meditsiinivaldkonnas tegutsevatele isikutele, kui mitte kõikidele selles valdkonnas tegutsevatele isikutele, ei tulene, et see meede poleks valikuline.

42 Asjaolu, et asjaomasest meetmest kasu taotleda võivate ettevõtjate arv on piisavalt suur või need ettevõtjad kuuluvad erinevatesse tegevusvaldkondadesse, ei muuda meetme valikulist iseloomu ega välista seega selle kvalifitseerimist riigiabina (vt eelkõige Euroopa Kohtu 13. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-409/00: Hispaania v. komisjon, EKL 2003, lk I-1487, punkt 48 ning viidatud kohtupraktika). Samuti võivad need meetmed puudutada ainult ühte majandusvaldkonda ning kuuluda ikkagi asutamislepingu artikli 92 lõike 1 kohaldamisalasse (vt

eelkõige Euroopa Kohtu 17. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-75/97: Belgia v. komisjon, EKL 1999, lk I-3671, punkt 33 ning viidatud kohtupraktika).

43 Olukord oleks teistsugune, kui meede, mis küll annab eeliseid õigustatud isikule, oleks põhjendatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see kuulub (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 42 ning viidatud kohtupraktika).

44 Seoses sellega väidab Austria valitsus, et põhikohtuasja meetmega edendatakse ravikindlustusasutuste solidaarsust, kuna tegelikult saavad sellest kasu just nemad. Tegelikult tekitab lepinguväliselt praktiseerivate arstide käibe maksustamise muutmise tõttu nende kulude tõus kaudselt nimetatud asutuste jaoks kulusid. Viimased ei saa seetõttu siiski suurendada oma sissetulekuid, kuna kindlustatud isikute maksete määrad on kehtestatud seadusega. Kohtuistungil täpsustas valitsus samuti, nagu W. Heiser oli seda teinud oma kirjalikes märkustes, et põhikohtuasja meede ei ole lisaks GSBG 1996 ja määruse 56/1997 alusel makstavale hüvitusele, kuna seda hüvitust makstakse ainult lepinguväliselt praktiseerivatele arstidele, nagu W. Heiser.

45 Sellest arutluskäigust ei saa siiski järeldada, et põhikohtuasja meedet ei tule kvalifitseerida riigiabina.

46 Ühelt poolt ei piisa ainult asjaolust, et mahaarvamiste korrigeerimisest loobumisel on sotsiaalne eesmärk, et sellist meedet ei saaks tervikuna kvalifitseerida asutamislepingu artikli 92 mõttes riigiabina. Nimetatud sätte lõige 1 ei tee riiklikel sekkumistel vahet vastavalt nende põhjustele või eesmärkidele, vaid neid on määratletud nende tagajärgede kaudu (Euroopa Kohtu 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-159/01: Madalmaad v. komisjon, EKL 2004, lk I-4461, punkt 51 ning viidatud kohtupraktika).

47 Teiselt poolt tuleb põhikohtuasja meetme tagajärgede kohta märkida, et juriidilises mõttes on selle ainsateks õigustatud isikuteks arstid. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt Euroopa Kohtule esitatud toimikus puudub igasugune viide sellele, et taolisest meetmest saadav kasu kantaks viimaste poolt järjepidevalt üle ravikindlustusasutustele, mille tulemusel neutraliseeritaks lõppkokkuvõttes arstidele antud eelis.

48 Lisaks sellele ei selgita Austria valitsus, miks põhikohtuasja meetmest tulenev eelis peaks olema põhjendatud asjaoluga, et lepinguväliselt praktiseerivatele arstidele ei kohaldata GSBG 1996 §-s 3 ette nähtud hüvitust, mille suurus kehtestati määrusega 56/1997. Tegelikult ei luba toimikus sisalduvast miski järeldada, et lepingu alusel praktiseerivad arstid, kellele seda hüvitust kohaldatakse, ei saaks samuti kasu nimetatud hüvituse kohaldamata jätmisest.

49 Kuna Austria valitsus ei ole esitanud muid olulisi põhjendusi, ei tulene Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et põhikohtuasja meede oleks põhjendatud süsteemi, millesse see kuulub, üldise eesmärgiga.

50 Niivõrd kui Austria valitsus toetub põhikohtuasja meetmega soodustuste andmise eitamisel EÜ asutamislepingu artikli 90 lõikele 2 (nüüd EÜ artikli 86 lõige 2), ei saa tema põhjendustega nõustuda.

51 Tegelikult ei luba asutamislepingu artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erand kõrvale kalduda meetme kvalifitseerimisest riigiabina asutamislepingu artikli 92 mõttes. Samuti ei luba see asjaomasel liikmesriigil pärast sellist kvalifitseerimist jätta meetmest teatamata, nagu on ette nähtud nimetatud asutamislepingu artikli 93 lõikes 3 (vt Euroopa Kohtu 21. oktoobri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-261/01 ja C-262/01: Van Calster jt, EKL 2003, lk I-12249, punkt 61 ning viidatud kohtupraktika).

52 W. Heiser väidab samuti, et põhikohtuasja meede ei kujuta endast eelist, kuna selle ainus tagajärg on Austrias registreeritud lepinguväliselt praktiseerivate arstide suhtes varem esinenud ebasoodsa asjaolu kõrvaldamine, võrreldes nende teistes liikmesriikides tegutsevate ametivendadega. Tõepoolest, sellal kui viimati nimetatud liikmesriikides ei kohaldatud raviteenustele käibemaksu, kohaldati seda maksu 1995. ja 1996. aastal Austrias registreeritud lepinguväliselt praktiseerivatele arstidele.

53 Seoses sellega tuleb tõdeda, et isegi kui eeldada, et põhikohtuasja meetme eesmärk oli W. Heiseri poolt viidatud ebasoodsate asjaolude kompenseerimine, ei saa sellist meedet, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 50, mingil juhul põhjendada asjaoluga, et selle eesmärk on vähendada ühenduse raviteenuste turul valitsevaid konkurentsimoonutusi.

54 Tegelikult tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt asjaolu, et üks liikmesriik püüab ühepoolsete meetmetega lähendada ühe kindla majandusvaldkonna konkurentsitingimusi teistes liikmesriikides valdavalt eksisteerivatele konkurentsitingimustele, ei kõrvalda nende meetmete riigiabi iseloomu (vt eelkõige Euroopa Kohtu 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-372/97: Itaalia v. komisjon, EKL 2004, lk I-3679, punkt 67 ning viidatud kohtupraktika).

55 Mis puutub käesoleva kohtuotsuse punktis 27 mainitud neljandasse tingimusse, mille kohaselt riigi sekkumine peab kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi, siis tuleb meenutada, et abi, mille eesmärk on vabastada ettevõtja jooksva haldamise või tavakohase tegevuse käigus tavaliselt tekkivatest kuludest, kahjustab põhimõtteliselt konkurentsi (19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-156/98: Saksamaa v. komisjon, EKL 2000, lk I-6857, punkt 30 ja viidatud kohtupraktika).

56 Ei saa nõustuda W. Heiseri ja Austria valitsuse väitega, mille kohaselt neljas tingimus pole täidetud, kuna põhikohtuasja meetme õigustatud isikutele, arstidele, ei laiene hinnal põhinev konkurents.

57 Tegelikult, nagu märgivad W. Heiser ja Austria valitsus, isegi kui arsti valikut patsientide poolt võivad mõjutada ravi hinna kõrval teised kriteeriumid, nagu selle kvaliteet ning usaldussuhe arsti ja patsiendi vahel, võib see hind mõjutada, isegi oluliselt, patsiendi poolt arsti valikut. Seda eriti siis, nagu tuleneb Euroopa Kohtule esitatud toimikust, kui tegu on lepinguväliselt praktiseerivate arstidega, nagu W. Heiser, kui patsient peab katma oma rahalistest vahenditest rohkem kui 50% nimetatud ravi hinnast.

58 Eelnevaid põhjendusi arvestades tuleb põhikohtuasja meedet lugeda riigiabiks asutamislepingu artikli 92 lõike 1 mõttes.

59 Esitatud küsimusele tuleb seega vastata, et asutamislepingu artiklit 92 tuleb tõlgendada nii, et riigiabina tuleb kvalifitseerida sellist reeglit nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt arstide puhul üleviimine käibemaksuga maksustamise korralt maksuvabastuskorrale ei too endaga kaasa ettevõttes edasi kasutatavate kaupade suhtes varem tehtud mahaarvamiste vähendamist, mida nõuab kuuenda direktiivi artikkel 20.

Kohtukulud

60 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artiklit 92 (muudetuna EÜ artikkel 87) tuleb tõlgendada selliselt, et riigiabina tuleb kvalifitseerida föderaalseaduse 21/1995, muudetud föderaalseadusega 756/1996, § XIV lõikes 3 väljendatud reeglit, mille kohaselt arstide puhul üleviimine käibemaksuga maksustamise korralt maksuvabastuskorrale ei too endaga kaasa ettevõttes edasi kasutatavate kaupade suhtes varem tehtud mahaarvamiste vähendamist, mida nõuab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikkel 20.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.