

C?172/03. sz. ügy

Wolfgang Heiser

kontra

Finanzamt Innsbruck

(a Verwaltungsgerichtshof [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – Az orvosi hivatások keretében nyújtott egészségügyi ellátások adómentessége – Az adólevonások módosítása”

A. Tizzano f?tanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2004. október 28.

A Bíróság ítélete (második tanács), 2005. március 3.

Az ítélet összefoglalása

1. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – A tagállamok közötti kereskedelem érintettsége – Az intézkedés szelektív jellege – A rendszer természetére, illetve általános szerkezetére alapított igazolás – Versenytorzítás*

(EK?Szerz?dés, 92. cikk, (1) bekezdés [jelenleg, módosítást követ?en EK 87. cikk, (1) bekezdés])

2. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Szociális célú intézkedés – A Szerz?dés 90. cikkének (2) bekezdésében (jelenleg az EK 86. cikk (2) bekezdése) el?írt eltérés – A más tagállamokban érvényesül? versenyfeltételekhez való közeledésre irányuló állami intézkedések – A támogatásként való min?sítésre gyakorolt hatás hiánya*

(EK?Szerz?dés, 90. cikk, (2) bekezdés és 93. cikk, (3) bekezdés [jelenleg EK 86. cikk, (2) bekezdés és EK 88. cikk, (3) bekezdés] és 92. cikk, (1) bekezdés [jelenleg, módosítást követ?en EK 87. cikk, (1) bekezdés])

3. *Államok által nyújtott támogatások – Fogalom – Lemondás a vállalkozásban továbbra is használt eszközökre korábban elszámolt levonásoknak a hozzáadottérték-adóról szóló hatodik irányelv 20. cikke által el?írt csökkentésér?l az orvosoknak a hozzáadottérték-adó alá tartozó tevékenységek köréb?l a mentesített tevékenységek körébe való átkerülése esetén – Belfoglaltság*

(EK?Szerz?dés, 92. cikk, (1) bekezdés [jelenleg, módosítást követ?en EK 87. cikk, (1) bekezdés]; 77/388 tanácsi irányelv, 20. cikk)

1. A Szerz?dés 92. cikkének (1) bekezdése szerint (jelenleg, módosítást követ?en az EK 87. cikk (1) bekezdése) a következ? feltételeknek kell teljesülniük ahhoz, hogy valamely intézkedés állami támogatásnak min?süljön. El?ször is, a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodsor, alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor, a kedvezményezett számára el?nyt kell megtestesítenie. Negyedszer, torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie.

Ami a második feltételt illeti, nem létezik olyan küszöb- vagy százalékos érték, amely alatt a

tagállamok közötti kereskedelem érintettségét nem lehet megállapítani. Ugyanis valamely támogatás viszonylag csekély jelentősége vagy a kedvezményezett vállalkozás viszonylag szerény mérete nem zárja ki eleve a kereskedelem érintettségének lehetőségét. Ezért teljesülhet ez a második feltétel, függetlenül a nyújtott szolgáltatások helyi vagy regionális jellegétől vagy az érintett tevékenységi kör jelentőségétől.

Ami a harmadik feltételt illeti, nem vitatott, hogy a támogatások 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. E tekintetben a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy az adott jogi szabályozás keretén belül alkalmas-e a nemzeti intézkedés arra, hogy „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos termékek előállítását” előnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és termékekkel szemben, amelyek a szabályozás céljára tekintettel jogi és ténybeli szempontból azokkal összehasonlíthatóak. Igenlő válasz esetén az érintett intézkedés teljesíti az állami támogatás fogalmában foglalt szelektivitás követelményét. Ugyanis az a körülmény, hogy a szóban forgó intézkedések által nyújtott előnyöket igen jelentős számú vállalkozás veheti igénybe, vagy hogy e vállalkozások különböző ágazatokban tevékenykednek, még nem elégséges ahhoz, hogy megkérdőjelezze az intézkedés szelektivitását, és ezért kizárja annak állami támogatásként történő minősülését. Hasonlóképpen lehetséges, hogy a támogatások az egész gazdasági ágazatot érintik, azonban azok mégis a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdése alá esnek. Más lenne a helyzet, ha az intézkedést, amely a kedvezményezett számára ugyan előnyt jelent, annak a szabályozásnak a jellege és általános szerkezete indokolja, amelynek az részét képezi.

Ami a negyedik feltételt illeti, elvben torzítják a verseny feltételeit az olyan támogatások, amelyek a vállalkozás által rendes tevékenysége vagy mindennapos üzletvezetése keretében általában viselendő terhek könnyítésére irányulnak.

(vö. 27., 32–33., 36., 40., 42–43., 55. pont)

2. Pusztán az a tény, hogy valamely intézkedés szociális célt szolgál, nem elégséges ahhoz, hogy kizárja a Szerződés 92. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 87. cikk) szerinti támogatásként történő minősítését. Ugyanis e cikk (1) bekezdése az állami beavatkozásokat nem azok oka vagy célja szerint különbözteti meg, hanem az általuk gyakorolt hatások alapján határozza meg. Ezenkívül a Szerződés 90. cikkének (2) bekezdésében (jelenleg, módosítást követően az EK 86. cikk (2) bekezdése) foglalt kivétel alapján nem zárható ki, hogy valamely intézkedés a 92. cikk szerint állami támogatásnak minősüljön. Amennyiben e minőség megállapítást nyer, e kivétel nem mentesíti az érintett tagállamot az alól, hogy a Szerződés 93. cikkének (jelenleg, módosítást követően az EK 88. cikk (3) bekezdése) megfelelően ezen intézkedésről tájékoztatást nyújtson. Végül, 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 támogatás jellegüktől.

(vö. 46., 51., 54. pont)

3. A Szerződés 92. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 87. cikk) akként értelmezendő, hogy állami támogatásnak kell tekinteni az olyan szabályt, amelynek értelmében nem eredményezi a vállalkozásban továbbra is használt eszközökre már elszámolt adólevonás összegének a hatodik irányelv 20. cikke által előírt csökkentését az a tény, hogy az orvosok a hozzáadottérték-adó alá tartozó tevékenységek köréből a mentesített tevékenységek körébe kerültek át.

(vö. 59. pont)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2005. március 3. (*)

„HÉA – Az orvosi hivatások keretében nyújtott egészségügyi ellátások adómentessége – Az adólevonások módosítása”

A C-172/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2003. április 14-én érkezett, 2003. március 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

Wolfgang Heiser

és

a **Finanzamt Innsbruck**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök (előadó), C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk és J. Klučka bírák,

előtanácsnok: A. Tizzano,

hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli eljárásra és a 2004. szeptember 30-i tárgyalásra

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- Wolfgang Heiser képviseletében R. Kapferer Steuerberater,
- az osztrák kormány képviseletében E. Riedl és J. Bauer, meghatalmazotti minőségben,
- a Európai Közösségek Bizottsága képviseletében V. Kreuzschitz, V. Di Bucci és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2004. október 28-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK?Szerz?dés 92. cikkének (jelenleg, módosítást követ?en EK 87. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Wolfgang Heiser és a Finanzamt Innsbruck (Ausztria) között folyamatban lév? eljárásban ez utóbbinak a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonásának módosítása körében hozott határozata tárgyában terjesztették el?.

A nemzeti szabályozás

3 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy az Umsatzsteuergesetz 1994, (BGBl. 663/1994) (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény, a továbbiakban: az UStG 1994) 6. §-a (1) bekezdésének 19. pontja alapján az orvosi tevékenység körébe tartozó m?veletek mentesek a HÉA alól, és az el?zetesen megfizetett adó levonása nem lehetséges. Az UStG 1994 29. cikke (5) bekezdésének megfelel?en azonban e mentesség csak az 1996. december 31-ét követ?en végzett m?veletekre alkalmazandó. A mentesített egészségügyi szolgáltatások 1997. január 1-jét megelőzően HÉA?kötelesek voltak, és az általános adókulcs alá tartoztak.

4 Az adóalanyiság köréb?l az adómentesség körébe való átsorolásra az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeir?l, valamint az Európai Unió alapját képez? szerz?dések kiigazításáról szóló okmány (HL 1994. C 241, 21. o. és HL 1995. L 1, 1. o.) XV. melléklete IX. része 2. pontja a) alpontja második francia bekezdésének végrehajtása nyomán került sor. E melléklet ugyanis 1997. január 1-jére halasztotta 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 nyelv? kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontjában foglalt, egyebek mellett a közegészségügy és szociális ellátások területén orvosok által nyújtott egészségügyi ellátásokra vonatkozó HÉA?mentesség hatályba lépését.

5 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, hogy a hosszan tartó egészségügyi ellátásokat, mint pl. a fogszabályozás, amelyek 1997. január 1-jét megelőzően kezd?dtek, de csak 1996. december 31-ét követ?en fejez?dtek be, úgy kell tekinteni, mint amelyeket ez utóbbi időpontot követ?en nyújtottak, és így mentesek a HÉA alól. Ha az orvos ilyen szolgáltatásaival összefüggésben 1997. január 1-jét megelőzően el?leget kapott, és az ebben foglalt HÉA?t megfizette, ezen el?legekre a HÉA?mentességet visszamen?legesen alkalmazni kell. E kedvezmény az 1997-es adóévt?l alkalmazandó.

6 Az UStG 1994 12. cikkének (10) bekezdése ekként rendelkezik:

„Ha a vállalkozó által vállalkozásában használt tárgyi eszközöket illet?en az eszköz első használatbavételének évét követ? 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 el?állítási költségeket, az eszközre aktiválандó költségeket és a nagyszabású ingatlanjavítások költségeit terhel?

elztesen felszámított adóra is, amely esetben a módosítással érintett időszak az azon naptári évet követő évben kezdődik, amelynek folyamán a tárgyi eszközökkel kapcsolatban elször 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.

A változással érintett minden évben elszámolandó módosítás alkalmazása céljából a változással érintett egyes évekre az eszközt, a kiadásokat vagy költségeket terhelő elztesen felszámított adó egyötödét, ingatlanok esetén (ideértve az eszközre aktiválandó költségeket és a nagyszabású ingatlanjavítások költségeit) annak egytizedét kell figyelembe venni; ha az eszközt eladták vagy a tevékenységből kivonták, a módosítást a hátra lévő módosítási időszakra, legkésőbb az azon adóévre vonatkozó utolsó időszakos adóbevallásban kell elszámolni, amelynek folyamán az értékesítés megtörtént.”

7 A 756/1996 szövetségi törvény által módosított, 21/1995 szövetségi törvény (a továbbiakban: 21/1995 szövetségi törvény) XIV. cikkének (3) bekezdése szerint:

„Az UStG [1994] 6. cikk (1) bekezdése [...] 19. [pontjának] [...] 1996. december 31-ét követő első alkalmazásával nincs mód az adólevonásoknak az UStG 12. cikkének (10) [bekezdése] [...] szerinti [...] módosítására [...]”

8 A Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz BGBl. 746/1996 (az egészségügyi és társadalombiztosítási ágazat támogatásairól szóló törvény, a továbbiakban: a GSBG 1996) értelmében az orvosok jogosultak az elztesen felszámított adó visszatérítésére.

9 A GSBG 1996 3. cikkének megfogalmazása szerint:

„(1) Az UStG [1994] 6. cikke (1) bekezdésének 19. pontja szerinti szolgáltatásokért az orvosokat, fogorvosokat [»Dentisten«] és más szerződő feleket a társadalombiztosítás szervek, betegbiztosítási intézmények vagy más közjóléti intézmények által folyósított kifizetésekkel arányos visszatérítés illeti meg.

[...]

(3) A szövetségi pénzügyminiszter, a szövetségi munkaügyi és szociális ügyek miniszterével egyetértésben rendelet útján, az érintett vállalkozói csoportok gazdasági helyzetére vonatkozó tapasztalat alapján határozza meg a visszatérítés arányát.”

10 A visszatérítés összegét a Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (BGBl. II 56/1997), (a GSBG 1996 keretében alkalmazandó támogatási és visszatérítési arányokról szóló szövetségi pénzügyminiszteri rendelet, a továbbiakban: 1997/56 rendelet) határozta meg.

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

11 Wolfgang Heiser, az alapügy felperese fogszakorvos.

12 Tekintettel arra, hogy átkerült a HÉA-mentesség körébe, Wolfgang Heiser az 1997. évi HÉA-bevallásában körülbelül 3,5 millió ATS értékű kedvezményt érvényesített olyan, 1991. óta folyamatban lévő, és 1997. január 1-jéig még be nem fejezett hosszan tartó fogszabályozási

kezelések után, amelyek során HÉA?köteles el?leg fizetésére került sor.

13 Az illetékes adóhivatal abból indult ki, 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) így kizárólag az 1996?ban kezd?dött kezelések után adta meg a HÉA?kedvezményt. Következésképpen a kért kedvezménynek csak 1 460 000 ATS összegben adott helyt.

14 Az alapügy felperese az adómegállapítási határozat ellen fellebbezést nyújtott be.

15 A Finanzlandesdirektion für Tirol (fellebbezési tanács, a továbbiakban: a Finanzlandesdirektion), az alapügy felperese, amelynek helyébe azóta a Finanzamt Innsbruck lépett, 2002. március 1?jei levelével utasította az adóhivatalt, hogy tájékozzódjon különösen arról, hogy a HÉA?alanyiság köréb?l az el?zetesen felszámított adó levonását kizáró adómentesség körébe történ? átkerülés esetén mennyiben szükséges elszámolni 1997. január 1?jét?l az adólevonások módosítását az UStG 1994 12. cikke (10) bekezdésének megfelelően.

16 Az adóhivatal és Wolfgang Heiser kölcsönös megállapításai alapján a Finanzlandesdirektion 2002. szeptember 19?én a hozzá benyújtott fellebbezést határozattal elutasította, és az adóalanyra nézve az adómegállapítási határozatnál terhesebb helyzetet állapított meg. A határozat Wolfgang Heiser kedvezményét az adólevonások módosításának megfelelő 89 635,94 ATS, illetve 164 870,15 ATS összeggel csökkentette.

17 A Verwaltungsgerichtshofhoz benyújtott keresetében Wolfgang Heiser különösen azt sérelmezte, hogy a Finanzlandesdirektion módosította az adólevonásokat. Keresetét arra alapozta, hogy a 21/1995 szövetségi törvény XIV. cikkének (3) bekezdése kifejezetten kizárja, hogy 1997. január 1?jével az orvosoknak az adólevonások módosítását alkalmazniuk kell.

18 A fenti bírósághoz benyújtott ellenkérelmében a Finanzlandesdirektion ezzel szemben azt állítja, hogy az adómegállapítási határozat ellen benyújtott fellebbezés vizsgálata során azért nem alkalmazta a 21/1995 szövetségi törvény XIV. cikkének (3) bekezdését, mivel az adólevonások módosításának mell?zése a Szerz?dés 92. cikke értelmében be nem jelentett támogatásnak min?sül. Az EK?Szerz?dés 93. cikkének (3) bekezdése (jelenleg az EK 88. cikk (3) bekezdése) alapján a tagállam hatóságai nem hajthatják végre a be nem jelentett támogatásokat.

19 El?zetes döntéshozatalra utaló határozatában a Verwaltungsgerichtshof el?adja, hogy a HÉA?rendszernek az Európai Unió közösségi irányelveiben és különösen a hatodik irányelvben meghatározott szerkezete szerint a vállalkozónak az el?zetesen felszámított és megfizetett HÉA levonására vonatkozó jogosultsága szükségszer? következménye annak, hogy egy adott tevékenység a HÉA alá tartozik, míg azon vállalkozások, amelyek tevékenységei adómentesek, elvben nem jogosultak erre. Ha az adólevonást meghatározó körülményekben változás következik be, a hatodik irányelv 20. cikke el?írja, hogy az adólevonást módosítani kell. A fenti bíróság el?adja, hogy e rendelkezés (2) bekezdése alapján a tárgyi eszközökre a módosítást akkor kell elszámolni, ha az adólevonási jogosultságban az eszköz beszerzését követ? években változások következnek be azon évhez képest, amelyben az eszközt beszerezték.

20 A kérdést el?terjeszt? bíróság ehhez hozzáf?zi, hogy a 21/1995 szövetségi törvény XIV. cikkének (3) bekezdése alapján az egészségügyi ágazatot és különösen az orvosok szolgáltatásait illet?en a hatodik irányelv 20. cikkét?l eltér?en e szolgáltatásoknak az 1996. december 31?ig alkalmazandó HÉA?alanyiság köréb?l 1997. január 1?jével kezd?d?en az adómentesség körébe való átsorolása nem eredményezi az adóalanyiság ideje alatt beszerezett eszközökre elszámolt adólevonások módosítását, még akkor sem, ha ezen eszközöket az adómentesség körében, vagyis adómentes ügyletek folytatása érdekében használják tovább. E

szabály következtében az ilyen ügyletek keretében használt eszközökre az adólevonás fennmarad.

21 A Verwaltungsgerichtshof szerint nem lehet kizárni, hogy a fogszabályozás terén Ausztriában praktizáló orvosok és e hivatásukat az Európai Unió más tagállamában folytató orvosok között versenyhelyzet áll fenn. Ez a helyzet különösen a határ menti területeken fordulhat elő. Az osztrák jogalkotó előnyben részesítette az e tagállamban letelepedett orvosokat a 21/1995 szövetségi törvény XIV. cikkének (3) bekezdése, vagyis olyan szabály elfogadásával, amely kizárja az adólevonás összegének a HÉA szerkezete által megkövetelt, és a hatodik irányelv 20. cikke által kifejezetten előírt csökkentését.

22 Az adólevonás lehetősége állami forrásból nyújtott előnyt valósít meg, és megerősíti az arra jogosult vállalkozások versenyhelyzetét e vállalkozások olyan versenytársaival szemben, amelyek nem érvényesíthetnek adólevonást.

23 Másfelől a Verwaltungsgerichtshof kétségét fejezi ki azt illetően, hogy a 21/1995 szövetségi törvénynek az orvosok által 1996. december 31-ig elszámolt adólevonások módosítását a HÉA körében elutasító XIV. cikke (3) bekezdése objektíve indokolt volna a C-143/99. sz., *Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8365. o.] 42. pontja értelmében. Annál is inkább, mivel az adólevonási jogosultság megszűnéséből eredő hátrányok miatt az érintett személyek a GSBG 1996 és az 56/1997 rendelet alkalmazásával az érintett tagállam által folyósított visszatérítés útján mindenképpen kártalanításban részesülnek.

24 Ilyen feltételek mellett a Verwaltungsgerichtshof akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Az EK 87. cikk (az EK-Szerződés korábbi 92. cikke) értelmében állami támogatásnak kell-e minősíteni azt a [...] 756/1996 [szövetségi törvény] által módosított [...] 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 [...] hatodik irányelv 20. cikke által előírt csökkentését.”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

25 Mindenekelőtt indokolt kiemelni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdés kizárólag a Szerződés 92. cikkének értelmezésére irányul.

26 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy a Wolfgang Heiserhez hasonló fogszakorvost a fenti rendelkezés értelmében olyan vállalkozásnak kell tekinteni, amely független gazdasági szereplőként nyújt szolgáltatást egy adott piacon, a fogászati orvosi szolgáltatások piacán (lásd e tekintetben a C-180/98–C-184/98. sz., *Pavlov és társai* egyesített ügyekben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6451. o.] 76. és 77. pontját).

27 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdése szerint a következő feltételeknek kell teljesülniük ahhoz, hogy valamely intézkedés állami támogatásnak minősüljön. Először is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszor alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezett számára előnyt kell megtestesítenie. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (lásd a C-280/00. sz., Altmark Trans és Regierungspräsidium Magdeburg ügyben 2003. július 24-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-7747. o.] 75. pontját).

28 Márpedig ami a fenti pontban említett első feltételt illeti, vitathatatlan, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedés állami beavatkozást valósít meg.

29 Ami a jelen ítélet 27. pontjában említett második feltételt illeti, Wolfgang Heiser és az osztrák kormány szerint az alapügy tárgyát képező intézkedés nem alkalmas arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet azon okból, hogy az adólevonások módosításának mellőzésével érintett összegek nagysága rendszerint nem jelentős. Az alapügyben az 1997 és 2004 közötti teljes időszakra legfeljebb 30 000 euróról van szó, amely összeg jelentősen alacsonyabb, mint a Bizottságnak a csekély értékű (*de minimis*) támogatásokról szóló 1996. március 6-i közleményében (HL L 68., 9. o.) a szóban forgó intézkedés hatályba lépésekor, vagyis 1996-ban alkalmazandó három évre meghatározott, 100 000 eurós *de minimis* határérték.

30 Az osztrák kormány szerint továbbá az orvosi kezelések jellegzetességeire – kiváltképp azok helyhez kötöttségére – tekintettel nem jelentős az alapügy tárgyát képező intézkedésnek a tagállamok kereskedelmére gyakorolt hatása.

31 Ezen érvek azonban nem elegendők annak alátámasztására, hogy a jelen ítélet 27. cikkében meghatározott második feltétel nem teljesül.

32 Indokolt kiemelni ugyanis, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem létezik olyan küszöb- vagy százalékos érték, amely alatt a tagállamok közötti kereskedelem érintettségét nem lehet megállapítani. Ugyanis valamely támogatás viszonylag csekély jelentősége vagy a kedvezményezett vállalkozás viszonylag szerény mérete nem zárja ki eleve a kereskedelem érintettségének lehetőségét (lásd különösen a fent hivatkozott Altmark Trans és Regierungspräsidium Magdeburg ügyben hozott ítélet 81. pontját).

33 Ezért teljesülhet a Szerződés 92. cikke (1) bekezdése alkalmazásának második feltétele, amely szerint a támogatásnak alkalmasnak kell lenni arra, hogy érintse a tagállamok kereskedelmét, függetlenül a nyújtott szolgáltatások helyi vagy regionális jellegétől vagy az érintett tevékenységi kör jelentőségétől (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Altmark Trans és Regierungspräsidium Magdeburg ügyben hozott ítélet 82. pontját).

34 Ami a Bizottság 1996. március 6-i közleményében foglalt felső *de minimis* határértéket illeti, az ügynek a kérdést előterjesztő bíróság által a Bírósághoz megküldött irataiból nem tűnik ki, hogy az adólevonás összege, amely az alapügy tárgyát képező intézkedés alapján az orvosokat megilleti, minden esetben kevesebb a hároméves időszakra 100 000 euróban megállapított legmagasabb összegnél. Ugyanis, amint azt az Európai Közöségek Bizottsága joggal megjegyzi, a nemzeti szabályozás semmilyen korlátozást nem állapít meg azon összegre nézve, amely az egyéni vállalkozóként működő orvosokat az adólevonások módosításának mellőzése következtében megilleti. Ilyen körülmények mellett nem állapítható meg, hogy a fenti intézkedésre alkalmazható a szóban forgó közlemény által megállapított *de minimis* szabály nyújtotta kedvezmény.

35 Következésképpen mivel, amint azt a Verwaltungsgerichtshof az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában megállapítja, nem zárható ki, hogy az olyan fogszakorvosok, mint például Wolfgang Heiser, versenyhelyzetben vannak valamely másik tagállamban letelepedett kollégáikkal, úgy kell tekinteni, hogy teljesült a Szerződés 92. cikke (1) bekezdésének második alkalmazási feltétele.

36 Ami a jelen ítélet 27. pontjában az előny fennállására vonatkozóan említett harmadik feltételt illeti, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a támogatások fogalma nemcsak a ténylegesen nyújtott juttatásokat foglalja magában, hanem az olyan beavatkozásokat is, amelyek különböző formát öltve enyhítik a valamely vállalkozás költségvetését rendszerint érintő terheket, és amelyek így – anélkül, hogy a szó szoros értelmében támogatásoknak minősülnének – ugyanolyan jelleggel és hatással rendelkeznek (lásd különösen a fent hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 38. pontját).

37 Wolfgang Heiser előadja, hogy lényegében az alapügy tárgyát képező intézkedés pusztán annál fogva nem valósít meg előnyt, hogy a módosítás önmagában mindenképpen ellentétes a közösségi joggal.

38 Márpedig, még ha feltételezhető is, hogy az adólevonások módosítását előíró szabály, azaz az alapügyben az UStG 1994 12. cikkének (10) bekezdése jogellenes, e szabály hatályon kívül helyezéséig vagy legalábbis jogellenességének megállapításáig alkalmas joghatások kiváltására. Következésképpen e szabály alkalmas arra, hogy az olyan fogszakorvos, mint Wolfgang Heiser költségvetését rendszerint érintő terhet jelentsen. Azzal, hogy az Osztrák Köztársaság utóbb a módosítást előírótól eltérő intézkedéssel mellőzi az adólevonások módosítását, enyhíti azon terheket, amelyek az orvos költségvetését rendszerint érintik, és így e körülmény az orvost előnyhöz juttatja.

39 Az osztrák kormány azonban előadja, hogy az adólevonások módosításának mellőzése azért nem valósít meg támogatást, mivel az valamennyi orvosra, különösen a fogszakorvosokra, a pszichoterapeutákra, a szülészekre és a Krankenpflegegesetz (a beteggondozásról szóló törvény) szerinti egyéb önállóan gyakorló orvosokra, valamint a kórházi intézményekre is kiterjed. A módosítás mellőzése tehát nem alkalmas egyes orvosok előnyben részesítésére.

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdése alkalmazásában azt kell eldönteni, hogy egy adott jogi szabályozás keretén belül alkalmas-e a nemzeti intézkedés arra, hogy „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos termékek előállítását” előnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és termékekkel szemben, amelyek a szabályozás céljára tekintettel jogi és ténybeli szempontból azokkal összehasonlíthatóak. Igenlő válasz esetén az érintett intézkedés teljesíti a tagállami támogatás fenti rendelkezésben meghatározott fogalmában foglalt szelektivitásának követelményét (lásd különösen a C-308/01. sz., GIL Insurance és társai ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [az EBHT-ban nem tették közzé] 68. pontját).

41 Hangsúlyozni kell, hogy az a tény, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedés nemcsak a fogszakorvosok, hanem az orvoslással foglalkozó egyéb aktív személyek, sőt valamennyi ilyen személy számára előnyt valósít meg, még nem jelenti azt, hogy az intézkedés nem teljesíti a támogatás szelektivitásának követelményét.

42 Ugyanis az a körülmény, hogy a szóban forgó intézkedések által nyújtott előnyöket igen jelentős számú vállalkozás veheti igénybe, vagy hogy e vállalkozások különböző ágazatokban tevékenykednek, még nem elégséges ahhoz, hogy megkérdőjelezze az intézkedés szelektivitását, és ezért kizárja annak állami támogatásként történő minősülését (lásd különösen a C-409/00. sz.,

Spanyolország kontra Bizottság ügyben 2003. február 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I/1487. o.] 48. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Hasonlóképpen lehetséges, hogy a támogatások az egész gazdasági ágazatot érintik, azonban azok mégis a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdése alá esnek (lásd különösen a C-75/97. sz., Belgium kontra Bizottság ügyben 1999. június 17-én hozott ítélet [EBHT 1999., I/3671. o.] 33. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 Más lenne a helyzet, ha az intézkedést, amely a kedvezményezett számára ugyan elnyit jelent, annak a szabályozásnak a jellege és általános szerkezete indokolja, amelynek az részét képezi. (lásd különösen a fent hivatkozott Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben hozott ítélet 42. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

44 E tekintetben az osztrák kormány eladja, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedés a betegbiztosítási szervek közötti szolidaritást növeli, mivel az valójában e szerveket részesíti elnyben. Ugyanis az önálló orvosok terheinek a forgalmi adózás módosítása miatti növekedése közvetve e szervek terheinek növekedésével jár. E szervek azonban nem képesek bevételeik növelésére, mivel a biztosítottak díjainak mértékét a törvény rögzíti. A tárgyaláson az osztrák kormány kifejtette, amint azt Wolfgang Heiser írásbeli észrevételeiben is eladta, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedés nem adódik hozzá a GSBG 1996 és az 56/1997 rendelet alapján folyósított visszatérítéshez, mivel ez nem terjed ki az olyan, társadalombiztosítással nem szerződött orvosokra, mint Wolfgang Heiser.

45 Azonban a fenti érvelés nem enged arra következtetni, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedést nem lehet állami támogatásnak minősíteni.

46 Egyfelől pusztán az a tény, hogy az adólevonások módosításának mellzése szociális célt szolgál, még ha teljesül is, nem elégséges ahhoz, hogy kizárja az intézkedésnek a Szerződés 92. cikke szerinti támogatásként történő minősítését. Ugyanis e cikk (1) bekezdése az állami beavatkozásokat nem azok oka vagy célja szerint különbözteti meg, hanem az általuk gyakorolt hatások alapján határozza meg (a C-159/01. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [az EBHT-ban nem tették közzé] 51. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 Másfelől pedig az alapügy tárgyát képező intézkedés hatásait illetően ki kell emelni, hogy jogilag kizárólag az orvosok kedvezményezettek. A kérdést elterjesztő bíróság által a Bírósághoz benyújtott iratokban nincsen semmilyen jel, amely arra utalna, hogy az intézkedésből származó elnyit az orvosok rendszeresen a betegbiztosítási szervek részére ruházzák át, és így a szerzett elnyöket az orvosok szempontjából végül semlegesítik.

48 Másfelől az osztrák kormány nem ad magyarázatot arra, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedésből származó elnyit miért indokolhatja az a tény, hogy a társadalombiztosítással nem szerződött orvosok ki vannak zárva a GSBG 1996 3. cikkében foglalt azon visszatérítés alól, amelynek összegét az 56/1997 rendelet határozza meg. Ugyanis az ügy egyetlen irata sem enged arra következtetni, hogy az e visszatérítésben részesülő társadalombiztosítással nem szerződött orvosok nem élvezik ugyanúgy az adólevonások módosításának mellzéséből származó elnyöket.

49 Ezért az osztrák kormány által felhívott egyéb releváns indokok hiányában a Bírósághoz megküldött iratokból nem következik, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedést azon szabályozás jellege és általános szerkezete indokolja, amelynek részét képezi.

50 A tekintetben pedig, hogy az osztrák kormány annak tagadása céljából, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedés az elny jegyeit hordozza, az EK-Szerződés 90. cikkének (2)

bekezdésére (jelenleg az EK 86. cikk (2) bekezdése) hivatkozik, érvelése nem fogadható el.

51 Ugyanis a Szerződés 90. cikkének (2) bekezdésében foglalt kivétel alapján nem zárható ki, hogy valamely intézkedés a 92. cikk szerint állami támogatásnak minősüljön. Amennyiben e minőség megállapítását nyer, e kivétel nem mentesíti az érintett tagállamot az alól, hogy a Szerződés 93. cikkének megfelelően ezen intézkedéséről tájékoztatást nyújtson (lásd a C-261/01. és C-262/01. sz., Van Calster egyesített ügyekben 2003. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-12249. o.] 61. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

52 Wolfgang Heiser továbbá eladja, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedés azért nem valósít meg elnyt, mert annak egyetlen következménye azon létező hátrány kiküszöbölése, amely az Ausztriában letelepedett, társadalombiztosítással nem szerződött orvosokat a más tagállamokban letelepedett kollégáikkal szemben korábban sújtotta. Ugyanis míg a más tagállamokban nyújtott orvosi szolgáltatások nem tartoztak a HÉA alá, az Ausztriában letelepedett, társadalombiztosítással nem szerződött orvosok által 1995-ben és 1996-ban nyújtott szolgáltatások adókötelesek voltak.

53 E tekintetben meg kell állapítani, hogy még annak feltételezése esetén is, hogy az alapügy tárgyát képező határozat célja a Wolfgang Heiser által hivatkozott hátrány ellensúlyozása, ezen intézkedést, amint azt a főtanácsnok indítványának 50. pontjában megjegyzi, nem teszi indokoltá az a tény, hogy az az orvosi szolgáltatások közösségi piacán folyó verseny torzulásainak kiküszöbölésére irányul.

54 Ugyanis emlékeztetni kell arra, hogy a kialakult következetes ítélkezési gyakorlat 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 támogatás jellegűtől (lásd a C-372/97. sz., Olaszország kontra Bizottság ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [az EBHT-ban nem tették közzé] 67. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

55 Ami a jelen ítélet 27. pontjában foglalt azon feltételt illeti, miszerint az állami beavatkozásnak torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie, emlékeztetni kell arra, hogy elvben torzítják a verseny feltételeit az olyan támogatások, amelyek a vállalkozás által rendes tevékenysége vagy mindennapos üzletvezetése keretében általában viselendő terhek könnyítésére irányulnak (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).

56 Nem fogadható el Wolfgang Heiser és az osztrák kormány azon érve, miszerint a negyedik feltétel azon okból nem teljesül, hogy nincsenek árversenynek kitéve azon orvosok, akik az alapügy tárgyát képező intézkedés kedvezményezettjei.

57 Ugyanis, amint azt Wolfgang Heiser és az osztrák kormány is megjegyzi, még akkor is, ha az orvosok betegek általi kiválasztását az orvosi kezelés árától eltérő olyan szempontok is befolyásolhatják, mint például a minőség vagy az orvoshoz fűződő bizalmi viszony, az ár mindazonáltal akár jelentős mértékben is alkalmas lehet az orvosok betegek általi kiválasztásának befolyásolására. Különösen ez a helyzet akkor, amint az az ügynek a Bírósághoz benyújtott, a társadalombiztosítással nem szerződött orvosokra, mint például Wolfgang Heiserre vonatkozó irataiból kitűnik, ha a kezelés árának több mint 50%-át a betegnek saját zsebéből kell kifizetnie.

58 A fent kifejtettekben az következik, hogy az alapügy tárgyát képező intézkedést a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak kell tekinteni.

59 Következésképpen a feltett kérdésre adandó válasz az, hogy a Szerződés 92. cikke akként

értelmezend?, hogy állami támogatásnak kell minősíteni az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló, azaz olyan szabályt, amelynek értelmében nem eredményezi a vállalkozásban továbbra is használt eszközökre már elszámolt adólevonás összegének a hatodik irányelv 20. cikke által előírt csökkentését az a tény, hogy az orvosok a HÉA alá tartozó tevékenységek köréből a mentesített tevékenységek körébe kerültek át.

A költségekről

60 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

Az EK-Szerződés 92. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 87. cikk) akként értelmezend?, hogy állami támogatásnak kell minősíteni a 756/1996 szövetségi törvény által módosított 21/1995 szövetségi törvény XIV. cikkének (3) bekezdésében foglalthoz hasonló, azaz olyan szabályt, amelynek értelmében nem eredményezi a vállalkozásban továbbra is használt eszközökre már elszámolt adólevonás összegének a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 20. cikke által előírt csökkentését az a tény, hogy az orvosok a HÉA alá tartozó tevékenységek köréből a mentesített tevékenységek körébe kerültek át.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.