

Lieta C-172/03

**Wolfgang Heiser**

pret

**Finanzamt Innsbruck**

[Verwaltungsgerichtshof (Austrija) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu]

PVN – Atbr?vojums, kas attiecas uz medic?nisk?s apr?pes sniegšanu, darbojoties medic?nas profesij? – Atskait?jumu kori??šana

?ener?ladvok?ta Antonio Ticano [Antonio Tizzano] secin?jumi, sniegti 2004. gada 28. oktobr?

Tiesas spriedums (otr? pal?ta) 2005. gada 3. mart?

Sprieduma kopsavilkums

1. Valstu pieš?irtie atbalsti – J?dziens – Ietekme uz tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m – Pas?kuma selekt?vais raksturs – Pamatojums, kas balst?ts uz sist?mas raksturu vai visp?r?jo strukt?ru – Konkurences aizsk?rums

(EK l?guma 92. panta 1. punkts (jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 87. panta 1. punkts))

2. Valstu pieš?irtie atbalsti – J?dziens – Pas?kums, kam ir soci?ls m?r?is – L?guma 90. panta 2. punkt? (jaunaj? redakcij? – EKL 86. panta 2. punkts) paredz?t? atk?pe – Valsts pas?kumi, kuru m?r?is ir konkurences nosac?jumus tuvin?t tiem, kas domin? cit?s dal?bvalst?s – Ietekmes neesam?ba, kas saist?ta ar atbalsta kvalifik?ciju

(EK l?guma 90. panta 2. punkts un 93. panta 3. punkts (jaunaj? redakcij? – EKL 86. panta 2.punkts un EKL 88. panta 3. punkts) un 92. panta 1. punkts (jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 87. panta 1. punkts))

3. Valstu pieš?irtie atbalsti – J?dziens – Atteikšan?s no Sest?s direkt?vas par pievienot?s v?rt?bas nodokli 20. pant? paredz?t? atskait?juma, kas jau veikts attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, kuri joproj?m tiek izmantoti uz??mum?, samazin?šanas, ?rstiem p?rejot no re??ma, kur? darb?bas tiek apliktas ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, uz re??mu, kur? darb?bas ir atbr?votas no t? – Iek?aušana

(EK l?guma 92. panta 1. punkts (jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 87. panta 1. punkts); Padomes Direkt?vas 77/388 20. pants)

1. Lai saska?? ar L?guma 92. panta 1. punktu (jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 87. panta 1. punkts) k?du pas?kumu var?tu atz?t par valsts atbalstu, ir j?b?t izpild?tiem š?diem nosac?jumiem. Pirmk?rt, tam ir j?b?t valsts intervences pas?kumam vai pas?kumam, kam tiek izmantoti valsts l?dzek?i. Otrk?rt, šim intervences pas?kumam ir j?b?t t?dam, kas var ietekm?t tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m. Trešk?rt, šim pas?kumam ir j?b?t t?dam, kas rada priekšroc?bu t? adres?tam. Ceturtk?rt, tam ir j?izkrop?o konkurence vai j?draud to izkrop?ot.

Attiec?b? uz otro nosac?jumu ir j?atz?st, ka nepast?v k?da noteikta robeža vai procentu?ls

daudzums, kura nepārsniegšanas gadījumā varētu uzskatīt, ka tirdzniecība starp dalībvalstīm nav ietekmēta. Atbalsta salīdzinoši nelielais apmērs vai atbalsta saņēmēja uzņēmuma salīdzinoši mazais lielums *a priori* neizslēdz iespēju, ka minētā tirdzniecība būtu ietekmēta. Līdz ar to šis otrais nosacījums var tikt izpildīts neatkarīgi no tā, vai sniegtie pakalpojumi ir atzīstami par vietēja vai reģionāla rakstura pakalpojumiem, vai arī neatkarīgi no konkrētās darbības jomas nozīmīguma.

Attiecībā uz trešo nosacījumu ir jānorāda, ka ar atbalsta jēdzienu saprot ne tikai pozitīvus atbalstus, bet arī intervences pasākumus, kuri dažādos veidos samazina izdevumus, kas parasti tiek segti no uzņēmuma budžeta un kam piemīt tāds pats raksturs, un kam ir identiskas sekas, kaut arī šie intervences pasākumi tieši šā vārda nozīmā nav subsīdijas. Šajā sakarā Līguma 92. panta 1. punkts ir uzlikts pienākums noskaidrot, vai konkrētajā tiesiskajā režīmā valsts pasākums ir tāds, kas rada priekšrocības "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" salīdzinājumā ar pārējiem, kas, ņemot vērā minēto režīma izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un tiesiski līdzīgā situācijā. Apstiprinot atbildes gadījumā konkrētais pasākums atbilst nosacījumam par selektivitāti, kas ietilpst šajā noteikumā paredzēto valsts atbalsta jēdzienā. Nepietiek ar to vien, ka to uzņēmumu skaits, kas varētu gūt priekšrocības no šā apstrādātā pasākuma, ir ļoti liels vai ka šie uzņēmumi darbojas dažādās nozarēs, lai apšaubītu valsts atbalsta selektīvo raksturu un tādējādi izvairītos to atzīt par valsts atbalstu. Atbalsti var attiekties arī uz visu ekonomikas nozari un, neraugoties uz to, tiem tik un tā var piemērot Līguma 92. panta 1. punktu. Pasākums neatbilstu minētajam nosacījumam tad, ja, neraugoties uz tā adresētām radītajām priekšrocībām, šis pasākums būtu attaisnojams, ņemot vērā tās sistēmas raksturu vai vispārīgo struktūru, kurā pasākums ietilpst.

Attiecībā uz ceturto nosacījumu ir jānorāda, ka atbalsti, ar ko paredzēts uzņēmumu atbrīvot no izmaksām, kuras tam parasti bija jāsedz saistībā ar ikdienas pārvaldību vai parasto darbību, principā rada konkurences nosacījumu izkropojumu.

(sal. ar 27., 32., 33., 36., 40., 42., 43. un 55. punktu)

2. Lai uzreiz varētu izvairīties minēto pasākumu atzīt par atbalstu Līguma 92. panta (jaunajā redakcijā pārcēgtajiem – EKL 87. pants) nozīmā, nepietiek ar to vien, ka pasākumam ir sociāls mērķis. Šīs normas 1. punkts valsts intervences pasākumus nenošķir atbilstoši to cēloņiem vai mērķiem, bet gan definē tos atkarībā no to sekām. Turklāt Līguma 90. panta 2. punkts (jaunajā redakcijā – EKL 86. panta 2. punkts) paredzēto atkāpi nevar izmantot, lai izvairītos pasākumu atzīt par valsts atbalstu Līguma 92. panta nozīmā. Ja šāda atzīšana ir notikusi, atkāpe vēl jo vairāk nevarētu atbrīvot attiecīgo dalībvalsti no pienākuma paziņot par šādu pasākumu atbilstoši minētajam Līguma 93. panta 3. punktam (jaunajā redakcijā – 88. panta 3. punkts). Visbeidzot, tā apstākļa rezultātā, ka dalībvalsts, veicot vienpusējus pasākumus, konkrētā ekonomikas nozarē pastāvošus konkurences nosacījumus cenšas tuvināt tiem, kas dominā citās dalībvalstīs, šie pasākumi nezaudē savu atbalstam piemērošo raksturu.

(sal. ar 46., 51. un 54. punktu)

3. Līguma 92. pants (jaunajā redakcijā pārcēgtajiem – EKL 87. pants) ir interpretējams tādējādi, ka par valsts atbalstu ir atzīstama norma, saskaņā ar kuru fakts, ka īrstiem ir bijis jāpāriet no režīma, kurā darbības tiek apliktas ar pievienotās vērtības nodokli, uz režīmu, kurā darbības ir atbrīvotas no minētā nodokļa, nav saistīts ar Sestās direktīvas 20. pantā paredzēto to atskaitījumu samazināšanu, kas jau veikti attiecībā uz ražošanas līdzekļiem, kuri joprojām tiek izmantoti uzņēmumā.

(sal. ar 59. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2005. gada 3. mart? (\*)

PVN – Atbr?vojums, kas attiecas uz medic?nisk?s apr?pes sniegšanu, darbojoties medic?nas profesij? – Atskait?jumu kori??šana

Lieta C-172/03

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2003. gada 31. mart? un Ties? re?istr?ts 2003. gada 14. apr?l?, tiesved?b?

**Wolfgang Heiser**

pret

**Finanzamt Innsbruck.**

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*] (referents), tiesneši K. Gulmans [*C. Gulmann*], R. Šintgens [*R. Schintgen*], J. Makar?iks [*J. Makarczyk*] un J. Klu?ka [*J. Klu?ka*],

?ener?ladvok?ts A. Ticano [*A. Tizzano*],

sekret?re K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2004. gada 30. septembr?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Heiser* v?rd? – R. Kapferers [*R. Kapferer*], *Steuerberater*,
- Austrijas vald?bas v?rd? – E. R?dls [*E. Riedl*] un J. Bauers [*J. Bauer*], p?rst?vji,
- Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – V. Kreišics [*V. Kreuschitz*], V. di Bu?i [*V. Di Bucci*] un K. Gross [*K. Gross*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2004. gada 28. oktobr?,

pasludina šo spriedumu.

**Spriedums**

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz EKL 92. panta (jaunaj? redakcij? – EKL 87. pants) interpret?ciju.

2 Šis l?gums tika iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp Haizeru [*Heiser*] un *Finanzamt Innsbruck* [Innsbrukas Finanšu p?rvalde] (Austrija) par t?s l?mumu jaut?jum? par pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) atskait?jumu kori??šanu.

### Valsts tiesiskais regul?jums

3 No l?muma uzdot prejudici?lu jaut?jumu izriet, ka darb?bas, ko veic ?rstis, saska?? ar 1994. gada *Umsatzsteuergesetz* (1994. gada likums par apgroz?juma nodokli, *BGBI.* 663/1994, turpm?k tekst? – “1994. gada *UStG*”) 6. panta 1. da?as 19. punktu ir atbr?votas no PVN, iz?emot priekšnodok?u atskait?jumu. 1994. gada *UStG* 29. panta 5. da?a paredz, ka šis atbr?vojums tom?r attiecas tikai uz t?m darb?b?m, kas veiktas p?c 1996. gada 31. decembra. L?dz 1997. gada 1. janv?rim sniegtie medic?niskie pakalpojumi bija apliekami ar PVN, kas tika iekas?ts atbilstoši parastajai likmei.

4 P?reja no nodok?u maks?šanas rež?ma uz atbr?vojumu rež?mu notika, ?stenojot XV pielikuma IX da?as 2. punkta a) apakšpunkta otro ievilkumu, kas ir iek?auts Akt? par Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošan?s nosac?jumiem un piel?gojumiem L?gumos, uz kuriem ir balst?ta Eiropas Savien?ba (OV 1994, C 241, 21. lpp., un OV 1995, L 1, 1. lpp.). Šaj? pielikum? bija noteikts, ka atbr?vojums no PVN, kas paredz?ts 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunkt? Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp., turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), cita starp? attiec?b? uz ?rstu sniegtiem vesel?bas apr?pes pakalpojumiem sabiedr?bas vesel?bas aizsardz?bas un soci?l?s pal?dz?bas jom? st?j?s sp?k? tikai 1997. gada 1. janv?r?.

5 No l?muma uzdot prejudici?lu jaut?jumu izriet, ka gad?jum?, ja ilgstoši medic?niskie pakalpojumi, piem?ram, ortodonta pakalpojumi, bijuši uzs?kti l?dz 1997. gada 1. janv?rim, bet pabeigti tikai p?c 1996. gada 31. decembra, uzskata, ka tie sniegti p?c p?d?j? min?t? datuma, un t?d?j?di tie ir atbr?vojami no PVN. Ja l?dz 1997. gada 1. janv?rim ?rstis ir sa??mis samaksu par š?diem pakalpojumiem un ja par tiem maks?jamais PVN ir samaks?ts, uz šo samaksu atbr?vojums attiecas ar atpaka?ejošu sp?ku. Nodok?u atskait?jums tiek veikts 1997. finanšu gad?.

6 1994. gada *UStG* 12. panta 10. da?a nosaka:

“Ja attiec?b? uz l?dzek?iem, ko uz??m?js sav? uz??mum? izmantojis k? ražošanas l?dzek?us, n?kamo ?etru kalend?ro gadu laik? p?c šo l?dzek?u pirm?s izmantošanas reizes rodas izmai?as apst?k?os, no kuriem bija atkar?gs atskait?jums (3. da?a) taj? kalend?raj? gad?, kur? tie tika izmantoti pirmoreiz, par katru gadu, uz kuru attiecas izmai?as, tiek piem?rota kompens?cija, kori??jot atskait?jumu.

Š? norma *mutatis mutandis* attiecas uz nodok?iem, kas iepriekš uzlikti v?l?k?m ieg?des vai ražošanas izmaks?m, izdevumiem, kas iek?aujami akt?vos, un nekustam? ?pašuma kapit?lremonta izmaks?m; kori??šanas periods s?kas n?kamaj? kalend?raj? gad? p?c t?, kur? pakalpojumi, par kuriem raduš?s š?s izmaksas un izdevumi, pirmoreiz izmantoti saist?b? ar ražošanas l?dzek?iem.

Attiec?b? uz nekustamiem ?pašumiem (tostarp izdevumiem, kas iek?aujami akt?vos, un kapit?lremonta izmaks?m) 1987. gada *Grunderwerbssteuergesetz* [1987. gada likums par

re?istr?cijas nodev?m] 2. panta noz?m? ?etru kalend?ro gadu periods ir aizst?ts ar devi?u kalend?ro gadu periodu.

Lai attiec?b? uz katru t?du gadu, attiec?b? uz kuru ir notikušas izmai?as, veiktu korekcijas, par konkr?to gadu tiek ietur?ta viena piekt? da?a no to nodok?u kop?j?s summas, kas iepriekš uzlikti l?dzek?iem, izdevumiem vai izmaks?m, un viena desmit? da?a no nodok?a par nekustamo ?pašumu (tostarp izdevumiem, kas iek?aujami akt?vos, un kapit?lremonta izmaks?m); ja l?dzek?i p?rdoti vai norakst?ti, korekcijas veic attiec?b? uz atlikušo kori??šanas periodu v?l?kais tad, kad tiek sniegta p?d?j? periodisk? deklar?cija par to finanšu gadu, kur? tie tika p?rdoti.”

7 Feder?l? likuma 21/1995 XIV panta 3. da?a, kur? groz?jumi izdar?ti ar Feder?lo likumu 756/1996 (turpm?k tekst? – “Feder?lais likums 21/1995”), nosaka:

“Atbilstoši UStG 12. panta 10. [da?ai], [...] atskait?jumu korekcija netiek veikta, p?c 1996. gada 31. decembra pirmoreiz piem?rojot [1994. gada] UStG 6. panta 1. da?as 19. [punktu] [...]. [...]”

8 Saska?? ar *Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz* (likums par pal?dz?bu vesel?bas un soci?l?s aizsardz?bas jom?, *BGBI. 746/1996*, turpm?k tekst? – “1996. gada GSBG”), ?rstiem ir ties?bas uz priekšnodok?u kompens?ciju.

9 1996. gada GSBG 3. pants ir formul?ts š?di:

“1) ?rsti, zob?rsti [*Dentisten*] un citas l?gumsl?dz?jas puses sa?em kompens?ciju, kas atkar?ga no atl?dz?bas, kuru izmaks?jušas soci?l?s nodrošin?šanas iest?des, slim?bas apdrošin?šanas iest?des vai valsts pal?dz?bas iest?des par pakalpojumiem [1994. gada] UStG 6. panta 1. da?as 19. punkta noz?m?.

[..]

3) Feder?lais finanšu ministrs, pan?kot vienošanos ar feder?lo darba un soci?lo lietu ministru, pie?em r?kojumu, kur? kompens?cijas likmes nosaka, pamatojoties uz ieg?to inform?ciju par konkr?t?s uz??m?ju grupas ekonomisko st?vokli.”

10 Kompens?cijas summa tika noteikta *Verordnung des Bundesministers für Finanzen uz den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Socialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind* (feder?l? finanšu ministra r?kojums 56/1997 par atbalsta un kompens?cijas likm?m, kas piem?rojamās saska?? ar 1996. gada GSBG, *BGBI. II 56/1997*, turpm?k tekst? – “R?kojums 56/1997”).

### **Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums**

11 Haizers, kas ir pras?t?js pamata pr?v?, ir ?rstis, kurš specializ?jies zob?rstniec?b?.

12 P?rejot uz re??mu, kas paredz atbr?vojumu no PVN, Haizers sav? PVN deklar?cij? attiec?b? uz 1997. finanšu gadu piepras?ja nodok?u atskait?jumu apm?ram 3,5 miljonu ATS apm?r?, kas attiecas uz ilgstošiem ortodonta pakalpojumiem, kuri uzs?kti 1991. gad? un 1997. gada 1. janv?r? v?l nav pabeigti, t.i., pakalpojumiem, par kuriem veikta samaksa, par ko iekas?ts PVN.

13 Kompetent? nodok?u iest?de uzskat?ja, ka par ilgstošiem ortodonta pakalpojumiem uzskata t?dus pakalpojumus, kuru ilgums ir apm?ram viens gads. 1999. gada 4. oktobra nodok?u pazi?ojum?, kas attiecas uz apgroz?jumu 1997. gad? (turpm?k tekst? – “nodok?u pazi?ojums”), vi?am tika pieš?irts PVN atskait?jums tikai par tiem pakalpojumiem, kas uzs?kti 1996. gad?. T?d?j?di vi?am bija ties?bas uz piepras?to atskait?jumu tikai 1 460 000 ATS apm?r?.

14 Prasītājs pamata prāvā iesniedza prasību par šo nodokļu paziņojumu.

15 *Finanzlandesdirektion für Tirol* [Tiroles Federālo finanšu direkcija] (Apelācijas padome, turpmāk tekstā – “*Finanzlandesdirektion*”) – atbildēja pamata prāvā, kuru turpmāk aizstāja *Finanzamt Innsbruck* – 2002. gada 1. martā nosūtīja lēmumu, ar ko tika noraidīta tai iesniegtā sūdzība un pasliktināts nodokļu maksātāja finansiālais stāvoklis, kāds tas bija saskaņā ar nodokļu paziņojumu. Šajā lēmumā Haizera nodokļu kredīts tika samazināts par ATS 89 635,94 un ATS 164 870,15 atbilstoši atskaitījumu korekcijai.

16 Ēmot vārā aprēķinus, ko veikusi Nodokļu iestāde, vienojoties ar Haizeru, *Finanzlandesdirektion* 2002. gada 19. septembrā pieņēma lēmumu, ar ko tika noraidīta tai iesniegtā sūdzība un pasliktināts nodokļu maksātāja finansiālais stāvoklis, kāds tas bija saskaņā ar nodokļu paziņojumu. Šajā lēmumā Haizera nodokļu kredīts tika samazināts par ATS 89 635,94 un ATS 164 870,15 atbilstoši atskaitījumu korekcijai.

17 Prasība, ko Haizers iesniedzis *Verwaltungsgerichtshof* [Augstākā administratīvā tiesa], viņš vaino *Finanzlandesdirektion* par to, ka tā veikusi korekcijas. Šī prasība balstīta it īpaši uz to, ka Federālo likuma 21/1995 XIV panta 3. daļā ir skaidri paredzēts – sākot no 1997. gada 1. janvāra, rēstiem nav jāveic atskaitījumu koriģēšana.

18 Savā iebildumu rakstā minētajā tiesā *Finanzlandesdirektion* norāda, ka, pārbaudot prasību, kas iesniegta par nodokļu paziņojumu, tā nav piemērojusi Federālo likuma 21/1995 XIV panta 3. daļu, jo gadījumā, ja netiktu veiktas atskaitījumu korekcijas, šāda rēķinā būtu uzskatāma par nepaziņotu atbalstu Līguma 92. panta nozīmē. Saskaņā ar EK Līguma 93. panta 3. punktu (jaunajā redakcijā – EKL 88. panta 3. punkts) dalībvalsts iestādes nevar ņstēnot nepaziņotus atbalstus. Minētā XIV panta 3. daļa turklāt ir pretrunā Sestās direktīvas 20. pantam.

19 Savā lēmumā uzdot prejudiciālu jautājumu *Verwaltungsgerichtshof* norāda, ka PVN režīma struktūrā, kas Eiropas Savienībā noteikta Kopienas direktīvās un it īpaši Sestajā direktīvā, paredz, ka, uzliekot pienākumu par noteiktām darbībām maksāt PVN, uzņēmājam neizbāgami rodas tiesības pilnībā atskaitīt priekšnodokli, kaut gan savukārt uzņēmājiem, kuru darbības ir atbrīvotas no nodokļiem, principā nav šādu tiesību. Sestās direktīvas 20. pants paredz, ka gadījumā, ja apstākļos, no kuriem bija atkarāgs atskaitījums, rodas izmaiņas, atskaitījums tiek veiktas korekcijas. Minētā tiesa uzsver, ka saskaņā ar šo panta 2. punktu attiecībā uz rāžošanas lādzekļiem koriģēšanu veic tad, ja nākamajos gados, kas seko tam, kurā šie lādzekļi tika iegāti, rodas izmaiņas tiesības uz atskaitījumu salādzinājumā ar tām tiesībām, kas bija spēkā minēto lādzekļu iegāšanas dienā.

20 Iesniedzājtiesa piebilst, ka Federālo likuma 21/1995 XIV panta 3. daļa attiecībā uz pakalpojumiem medicānas jomā un it īpaši rēsta pakalpojumiem paredz, ka, pretāji Sestās direktīvas 20. pantam, pāreja no režīma, kurā šie pakalpojumi bija aplikti ar PVN un kurā bija piemērojams lādz 1996. gada 31. decembrim, uz atbrāvojumu režīmu, sākot no 1997. gada 1. janvāra, nav saistāta ar to atskaitījumu koriģēšanu, kas tika piemēroti lādzekļiem, kuri iegāti laikā, kad tie tika aplikti ar minēto nodokli, kaut arī šie lādzekļi joprojā tiek izmantoti arī atbrāvojumu režīmā, proti, veicot darbības, kas atbrāvotas no nodokļa. Šīs normas rezultātā tika saglabāti atskaitījumi attiecībā uz lādzekļiem, kas tiek izmantoti tādā darbībā veikšanai.

21 *Verwaltungsgerichtshof* uzskata – nevajadzētu aizmirst to, ka Austrijā rēistrēti ortodonti konkurā ar tiem ortodontiem, kas savu zobrēstniecības praksi veic citās Eiropas Savienības dalībvalstīs. Tas jo īpaši notiek pierobežas zonās. Pieēmot Federālo likuma 21/1995 XIV panta 3. daļu, proti, normu, kas neparedz atskaitījumu samazināšanu, kura paredzāta PVN struktūrā un skaidri iekāuta Sestās direktīvas 20. pantā, Austrijas likumdevājs bija noteicis priekšrocības

min?taj? dal?bvalst? re?istr?tiem ?rstiem.

22 Atskait?jums bija ar valsts l?dzek?u pal?dz?bu pieš?irta priekšroc?ba, kas nostiprin?ja to uz??m?ju konkur?jošo st?vokli, kuri to var?ja izmantot, sal?dzin?jum? ar p?r?jo uz??m?ju st?vokli, ar kuriem tie konkur?ja un kuri nevar?ja veikt š?du atskait?jumu.

23 Turkl?t *Verwaltungsgerichtshof* apšaub? to, ka Feder?l? likuma 21/1995 XIV panta 3. da?a, kur? Austrijas Republika attiec?b? uz PVN atteikusies kori??t atskait?jumus, ko veikuši ?rsti l?dz 1996. gada 31. decembrim (turpm?k tekst? – “pamata liet? apstr?d?tais pas?kums”), b?tu objekt?vi pamatots 2001. gada 8. novembra sprieduma liet? C?143/99 *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (*Recueil*, l?8365. lpp.) 42. punkta noz?m?. Iepriekš min?to v?l jo vair?k apstiprina tas, ka konkr?t?m person?m jebk?d? veid? tiktu kompens?tas ne?rt?bas, kas raduš?s saist?b? ar ties?bu uz atskait?jumu izzušanu, konkr?tajai dal?bvalstij izmaks?jot kompens?ciju atbilstoši 1996. gada GSBG un R?kojumam 56/1997.

24 Šajos apst?k?os *Verwaltungsgerichtshof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai par valsts atbalstu EKL 87. panta (iepriekš EK l?guma 92. pants) izpratn? ir atz?stama t?da norma, k?da ir iek?auta Feder?l? likuma [...] 21/1995 XIV panta 3. da??, kur? groz?jumi izdar?ti ar [Feder?lo likumu] 756/1996, proti, norma, saska?? ar kuru fakts, ka ?rstiem ir bijis j?p?riet no rež?ma, kur? konkr?t?s darb?bas ir aplikamas ar apgroz?juma nodokli, uz rež?mu, kur? darb?bas ir atbr?votas no š? nodok?a, nav saist?ts ar Sest?s direkt?vas [...] 20. pant? paredz?tu t?du atskait?jumu samazin?jumu, kas veikti attiec?b? uz l?dzek?iem, kuri joproj?m tiek izmantoti uz??mum??”

### **Par prejudici?lo jaut?jumu**

25 Uzreiz ir j?atg?dina, ka iesniedz?jtiesas uzdots jaut?jums attiecas tikai uz L?guma 92. panta interpret?ciju.

26 Šaj? sakar? s?kum? ir j?nor?da, ka ?rstis, kas specializ?jies zob?rstniec?b?, piem?ram, Haizers, j?uzskata par uz??mumu min?t?s normas noz?m?, jo vi?š k? pašnodarbin?ts tirgus dal?bnieks sniedz pakalpojumu tirg?, kur? tiek sniegti zob?rstniec?bas pakalpojumi (šaj? sakar? skat. 2000. gada 12. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?180/98 l?dz C?184/98 *Pavlov* u.c., *Recueil*, l?6451. lpp., 76. un 77. punkts).

27 Turkl?t ir j?atg?dina, ka saska?? ar L?guma 92. panta 1. punktu, lai k?du pas?kumu var?tu atz?t par valsts atbalstu, ir j?b?t izpild?tiem š?diem nosac?jumiem. Pirmk?rt, tam ir j?b?t valsts intervences pas?kumam vai pas?kumam, kam tiek izmantoti valsts l?dzek?i. Otrk?rt, šim intervences pas?kumam ir j?b?t t?dam, kas var ietekm?t tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m. Trešk?rt, šim pas?kumam ir j?b?t t?dam, kas rada priekšroc?bu t? adres?tam. Ceturtk?rt, tam ir j?izkrop?o konkurence vai j?draud to izkrop?ot (2003. gada 24. j?lija spriedums liet? C?280/00 *Altmark Trans* un *Regierungspräsidium Magdeburg*, *Recueil*, l?7747. lpp., 75. punkts).

28 Apspriežot iepriekš?j? punkt? min?to pirmo nosac?jumu, nevajadz?tu apšaub?t to, ka apstr?d?tais pas?kums pamata liet? ir valsts intervence.

29 Apl?kojot š? sprieduma 27. punkt? min?to otro nosac?jumu, Haizers un Austrijas vald?ba uzsver, ka apstr?d?tais pas?kums pamata liet? jebkur? gad?jum? nevar ietekm?t tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m t? iemesla d??, ka summas, uz kur?m attiecas atteikšanās no atskait?jumu kori??šanas, parasti b?tu nelielas. Pamata liet? str?ds bija par summu, kas nep?rsniedz EUR 30 000 attiec?b? uz visu laika periodu no 1997. l?dz 2004. gadam – summu, kas bija daudz maz?ka

nek? *de minimis* maksimālā robeža EUR 100 000 apmērā attiecībā uz trīs gadu periodu, kas paredzēts Komisijas 1996. gada 6. marta paziņojumā par *de minimis* atbalstiem, (OV C 68, 9. lpp.) un kurš piemērojams minētā pasākuma spēkā stāšanās dienā 1996. gadā.

30 Austrijas valdība uzsver arī to, ka pamata lietā apstrīdētā pasākuma ietekme uz tirdzniecību starp dalībvalstīm nav būtiska, ņemot vērā nopatlabas, kas piemērt medicīniskajai aprūpei, kurai vispirms jau piemērt reģionālais raksturs.

31 Šie argumenti tomēr nepierāda to, ka nebūtu izpildīts šis sprieduma 27. punktā minētais otrais nosacījums.

32 Tādējādi ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru nepastāv kāda noteikta robeža vai procentuāls daudzums, kura nepārsniegšanas gadījumā varētu uzskatīt, ka tirdzniecība starp dalībvalstīm nav ietekmēta. Atbalsta saņēmēji nelielais apmērs vai atbalsta saņēmēja uzņēmuma saņēmēji mazais lielums *a priori* neizslēdz iespēju, ka minētā tirdzniecība tiktu ietekmēta (skat. paši iepriekš minētie sprieduma lietā *Altmark Trans* un *Regierungspräsidium Magdeburg* 81. punktu un minēto judikatūru).

33 Tādējādi otrais nosacījums par Līguma 92. panta 1. punkta piemērošanu, saskaņā ar kuru atbalstam ir jābūt tīdam, kas ietekmētu tirdzniecību starp dalībvalstīm, var tikt izpildīts neatkarīgi no tā, vai sniegtie pakalpojumi ir vietēja vai reģionāla rakstura pakalpojumi, vai arī neatkarīgi no konkrētās darbības jomas nozīmīguma (šajā sakarā skat. iepriekš minētie sprieduma lietā *Altmark Trans* un *Regierungspräsidium Magdeburg* 82. punktu).

34 Attiecībā uz Komisijas 1996. gada 6. marta paziņojumā paredzēto *de minimis* maksimālo robežu no lietas materiāliem, ko iesniedzējtiesa nodevusi Tiesai, neizriet, ka atskaitījumu summa, uz kuru ir rēķināms atbalsts saskaņā ar pamata lietā apstrīdēto pasākumu, jebkurā gadījumā ir mazāka par *de minimis* summu, kas attiecībā uz trīs gadu periodu noteikta EUR 100 000 apmērā. Valsts tiesiskais regulējums, kā jau to pamatoti ir norādījis Eiropas Kopienų Komisija, neparedz nekādas ierobežojumus summai, uz kuru var būt tiesības rēķināms katra individuālam uzņēmējam saskaņā ar atteikšanos no atskaitījumu koriģēšanas. Šajos apstākļos nav pierādīts, ka uz šādu pasākumu varētu attiekties *de minimis* norma, kas ieviesta ar minēto paziņojumu.

35 Tā kā nevar noliegt, kā jau to lūgumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu konstatēja *Verwaltungsgerichtshof*, ka tādā ziņā jānoskaidro specializēties rēķināms katra Haizers konkurēt ar savas profesijas pārstāvjiem, kas reģistrēti citā dalībvalstī, otrais nosacījums par Līguma 92. panta 1. punkta piemērošanu ir jāuzskata par izpildītu.

36 Attiecībā uz šo sprieduma 27. punktā minēto trešo nosacījumu, kas saistīts ar priekšrocību pastiprināšanu, no pastiprinātās judikatūras izriet, ka ar atbalsta jādzienu saprot ne tikai pozitīvus atbalstus, bet arī intervences pasākumus, kuri dažādos veidos samazina izdevumus, kas parasti tiek segti no uzņēmuma budžeta un kam piemērt tās pats raksturs, un kam ir identiskas sekas, kaut arī šie intervences pasākumi tieši šā vārda nozīmē nav subsīdijas (skat. paši iepriekš minētie sprieduma lietā *Adria-WienPipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 38. punktu un minēto judikatūru).

37 Haizers būtībā uzsver, ka pamata lietā apstrīdēto pasākumu nevar uzskatīt par priekšrocību tikai tāpēc vien, ka pati koriģēšana jebkurā gadījumā būtu bijusi pretrunā ar Kopienų tiesībām.

38 Pat ja pieņem, ka tiesiskais regulējums, kas paredz atskaitījumu koriģēšanu pamata lietā, proti, 1994. gada *UStG* 12. panta 10. daļa, ir prettiesisks, šis tiesiskais regulējums tik un tā var radīt sekas tik ilgi, kamēr tas netiek atcelts vai vismaz kamēr tas netiek atzīts par prettiesisku.

Tādējādi šis pasākums ir tāds, kas var radīt izdevumus, kuri parasti tiek segti no tāda zobārstniecībā praktizējoša ārsta kā Haizera budžeta. Austrijas Republikas turpmākā atteikšanās no atskaitījumu koriģēšanas, pieņemot pasākumu, kas nav paredzēts šajā tiesiskajā regulājumā, samazina izdevumus, kas parasti tiek segti no šāda ārsta budžeta, un tādējādi rada viēam priekšrocību.

39 Austrijas valdība tomēr uzsver, ka atteikšanās no atskaitījumu koriģēšanas nevar uzskatīt par atbalstu, jo tā attiecas uz visiem ārstiem, it īpaši uz ārstiem, kas specializējušies zobārstniecībā, psihoterapeitiem, vecmācīmiem un citiem neatkarīgiem praktizējošiem ārstiem *Krankenpflegegesetz* (likums par slimnieku kopšanu un aprūpi) nozīmē, kā arī uz slimnīcām. Līdz ar to šāda atteikšanās nevarēja radīt priekšrocības tikai dažiē ārstiem.

40 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Līguma 92. panta 1. punktā ir paredzēts noskaidrot, vai konkrētajā tiesiskajā režīmā valsts pasākums ir tāds, kas rada priekšrocības "konkrētiē uzņēmumiē vai konkrētu preču ražošanai" salīdzinājumā ar pārējiem, kas, ņemot vērā minētā režīma izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un tiesiski līdzīgā situācijā. Apstiprinošas atbildes gadījumā konkrētais pasākums atbilst nosacījumam par selektivitāti, kas ietilpst šajā noteikumā paredzētā valsts atbalsta jēdzienā (skat. jo īpaši 2004. gada 29. aprīlā spriedumu lietā C-308/01 *GIL Insurance u.c., Recueil*, I-4777. lpp., 68. punkts un minētā judikatūra).

41 Tas, ka pamata lietā apstrīdētais pasākums rada priekšrocības ne tikai ārstiem, kas specializējušies zobārstniecībā, piemēram, Haizeram, bet arī pārējiem uzņēmumiē, kuri darbojas medicīnas jomā, vai varbūt pat visiem uzņēmumiē, kas darbojas šajā jomā, nenozīmē, ka šis pasākums neatbilst nosacījumam par selektivitāti.

42 Nepietiek ar to vien, ka to uzņēmumu skaits, kas varētu gūt priekšrocības no šā apstrīdētā pasākuma, ir ļoti liels vai ka šie uzņēmumi darbojas dažādās nozarēs, lai apšaubītu valsts atbalsta selektīvo raksturu un tādējādi izvairītos to atzīt par valsts atbalstu (skat. jo īpaši 2003. gada 13. februārā spriedumu lietā C-409/00 Spēnija/Komisija, *Recueil*, I-1487. lpp., 48. punkts un minētā judikatūra). Atbalsti var attiekties arī uz visu ekonomikas nozari un, neraugoties uz to, tiem tik un tā var piemērot Līguma 92. panta 1. punktu (skat. jo īpaši 1999. gada 17. jūnijā spriedumu lietā C-75/97 Beļģija/Komisija, *Recueil*, I-3671. lpp., 33. punkts un minētā judikatūra).

43 Pasākums neatbilstu minētajam nosacījumam tad, ja, neraugoties uz tās adresētām radītajām priekšrocībām, šis pasākums būtu attaisnots, ņemot vērā tās sistēmās raksturu vai vispārīgo struktūru, kurā pasākums ietilpst (skat. jo īpaši iepriekš minētā sprieduma lietā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* 42. punktu un minēto judikatūru).

44 Šajā sakarā Austrijas valdība uzsver, ka pamata lietā apstrīdētais pasākums veicina slimības apdrošināšanas iestāžu vienotību tāda iemesla dēļ, ka patiesībā tas rada priekšrocības tieši šīm iestādēm. Neatkarīgo ārstu izdevumu palielināšana, izdarot grozījumus apgrozījuma nodokļa lieluma noteikšanā, netieši radītu izdevumus, kas būtu jāsedz minētajām iestādēm. Savukārt pārdzīvēs minētās iestādes nevarētu palielināt savus ieņēmumus, jo apdrošinājuma ņēmēju iemaksu likme ir noteikta likumā. Tiesas sēdē šā valdība, kā Haizers to bija izdarījis jau savos rakstveida apsvērumos, precizēja, ka pamata lietā apstrīdētais pasākums netiek piemērots papildus kompensācijai, kas samaksāta saskaņā ar 1996. gada GSBG un Rēkojumu 56/1997, jo šā kompensācija neattiecas uz tiēdiē ārstiem kā Haizers, kuru tarifi par pakalpojumiē nav saskaņoti ar sociālās apdrošināšanas iestādēm.

45 Tomēr, pamatojoties uz šādu argumentāciju, nevar secināt, ka pamata lietā apstrīdētais pasākums nav atzīstams par valsts atbalstu.

46 Pirmkārt, lai uzreiz varētu izvairīties minēto pasākumu atzīti par atbalstu Līguma 92. panta nozīmē, nepietiek vien ar apstākli, ka atteikšanās no atskaitījumu koriģēšanas pamato sociālais mērķis, ja tas ir pierādīts. Šīs normas 1. punkts valsts intervences pasākumus nenošķir atbilstoši to cēloņiem vai mērķiem, bet gan definē tos atkarībā no to sekām (2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-159/01 *Niederlande/Komisija, Recueil*, I-4461. lpp., 51. punkts un minētā judikatūra).

47 Otrkārt, attiecībā uz pamata lietā apstrīdētā pasākuma sekām ir jānorāda, ka, skatoties juridiski, rīsti ir viengrieķis, kas no šī pasākuma gūst priekšrocības. Lietas materiālos, ko iesniedzītāja ir nodevusi Tiesai, nav nekādas norādes par to, ka rīsti ienākumus no šāda pasākuma sistēmā nodotu slimības apdrošināšanas iestādēm, lai noslogumā neitralizētu rīstiem sniegtās priekšrocības.

48 Austrijas valdība nenorāda iemeslu, kura dēļ no pamata lietā apstrīdētā pasākuma izrietošās priekšrocības varētu būt pamatotas ar apstākli, ka rīstiem, kuru tarifi par pakalpojumiem nav saskaņoti ar sociālais apdrošināšanas iestādēm, netiek piešķirta kompensācija, kas paredzēta 1996. gada GSBG 3. pantā un kuras lielums ir noteikts Rīkojuma 56/1997. Lietas materiālos nav nekādas informācijas, kas ļautu secināt, ka rīsti, kuru tarifi par pakalpojumiem nav saskaņoti ar sociālais apdrošināšanas iestādēm un kuri saņemmuši šo kompensāciju, negūst labumu arī no minētās atteikšanās.

49 Tādējādi, tātad k? Austrija nav norādījusi citus atbilstošus iemeslus, no Tiesai nodotajiem lietas materiāliem neizriet, ka pamata lietā apstrīdēto pasākumu pamatotu tās sistēmas raksturs vai vispārējā struktūra, kurā tas ietilpst.

50 Tātad k? Austrijas valdība atsaucas uz EK Līguma 90. panta 2. punktu (jaunajā redakcijā – EKL 86. panta 2. punkts), lai noliegtu to, ka pamata lietā apstrīdētajam pasākumam piemīt priekšrocību raksturs, tās argumentācija nav pieņemama.

51 Līguma 90. panta 2. punktā paredzētais atkāpe neliedz pasākumu atzīti par valsts atbalstu Līguma 92. panta nozīmē. Ja šāda atzīšana ir notikusi, atkāpe vēl jo vairāk nevarētu atbrīvot attiecīgo dalībvalsti no pienākuma paziņot par šādu pasākumu atbilstoši minētā Līguma 93. panta 3. punktam (skat. 2003. gada 21. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-261/01 un C-262/01 *Van Calster u.c., Recueil*, I-12249. lpp., 61. punkts un minētā judikatūra).

52 Haizers apgalvo arī to, ka pamata lietā apstrīdētais pasākums neradīja priekšrocības, jo tās rezultātā viengrieķis tika novērsti trūkumi, kas pastāvēja iepriekš, kaitējot Austrijā reģistrētiem rīstiem, kuru tarifi par pakalpojumiem nav saskaņoti ar sociālais apdrošināšanas iestādi, salīdzinot ar citās dalībvalstīs reģistrētiem šīs pašas profesijas prārstājiem. Kaut gan citās dalībvalstīs sniegti medicīniskie pakalpojumi netika aplūkoti ar PVN, pakalpojumiem, ko 1995. un 1996. gadā sniedza Austrijā reģistrēti rīsti, kuru tarifi par pakalpojumiem nav saskaņoti ar sociālais apdrošināšanas iestādi, tika piemērots šis nodoklis.

53 Šajā sakarā ir svarīgi norādīt – pat ja pieņem, ka pamata lietā apstrīdētā pasākuma mērķis bija kompensēt trūkumus, uz kuriem atsaucas Haizers, šādu pasākumu, k? jau to norādījis enerģētikas ekspertu secinājumu 50. punktā, jebkurā gadījumā nevar pamatot ar to, ka ar šo pasākumu ir paredzēts mazināt konkurences izkropojumus, kas pastāv Kopienas tirgū attiecībā uz medicīniskajiem pakalpojumiem.

54 Jāatgādina, ka saskaņā ar iedibināto judikatūru tātad apstākļa rezultātā, ka dalībvalsts, veicot vienpusējus pasākumus, konkrētā ekonomikas nozarē pastāvošus konkurences nosacījumus cenšas tuvināt tiem, kas dominē citās dalībvalstīs, šie pasākumi nezaudē savu atbalstam

piem?tošo raksturu (skat. jo ?paši 2004. gada 29. apr??a spriedumu liet? C?372/97 It?lija/Komisija, *Recueil*, I-3679. lpp., 67. punkts un min?t? judikat?ra).

55 Attiec?b? uz š? sprieduma 27. punkt? min?to ceturto nosac?jumu, ka valsts intervences pas?kumiem ir j?izkrop?o konkurence vai j?draud to izkrop?ot, j?atg?dina, ka atbalsti, ar ko paredz?ts uz??mumu atbr?vot no izmaks?m, kuras tam parasti bija j?sedz saist?b? ar ikdienas p?rvald?bu vai parastu darb?bu, princip? rada konkurences nosac?jumu izkrop?ojumu (2000. gada 19. septembra spriedums liet? C?156/98 V?cija/Komisija, *Recueil*, I-6857. lpp., 30. punkts un min?t? judikat?ra).

56 Nav pie?emams Haizera un Austrijas vald?bas arguments, ka ceturtais nosac?jums nav izpild?ts t?p?c, ka ?rsti, kas guva priekšroc?bas no pamata liet? apstr?d?t? pas?kuma, nav pak?auti konkurencei, kura balst?ta uz cen?m.

57 Pat ja, k? to nor?da Haizers un Austrijas vald?ba, pacientam, izv?loties ?rstu, šo izv?li var ietekm?t t?di krit?riji, kas saist?ti nevis ar medic?nisk?s apr?pes cenu, bet gan, piem?ram, t?s kvalit?ti un uztic?bu ?rstam, š? cena tik un t? ?oti liel? m?r? var ietekm?t pacienta izv?li, izv?loties ?rstu. K? tas izriet no lietas materi?liem, kas Tiesai iesniegti attiec?b? uz ?rstiem, kuru tarifi par pakalpojumiem nav saska?oti ar soci?l?s apdrošin?šanas iest?d?m, piem?ram, Haizeru, pacienta izv?li ietekm? ar? cena t?dos gad?jumos, kad pacientam pašam ir j?samaks? vair?k nek? 50 % no min?t?s apr?pes cenas.

58 No visa iepriekš min?t? izriet, ka pamata liet? apstr?d?tais pas?kums ir atz?stams par valsts atbalstu L?guma 92. panta 1. punkta noz?m?.

59 T?d?j?di uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild t?, ka L?guma 92. pants šaj? noz?m? ir interpret?jams t?d?j?di, ka par valsts atbalstu ir atz?stama pamata liet? apstr?d?t? norma, proti, norma, saska?? ar kuru fakts, ka ?rstiem ir bijis j?p?riest no rež?ma, kur? darb?bas tiek apliktas ar PVN, uz rež?mu, kur? darb?bas ir atbr?votas no min?t? nodok?a, nav saist?ts ar Sest?s direkt?vas 20. pant? paredz?to to atskait?jumu samazin?šanu, kas jau veikti attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, kuri joproj?m tiek izmantoti uz??mum?.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

60 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata pr?v? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies saist?b? ar apsv?rumu iesniegšanu Tiesai, iz?emot tos, kuri radušies min?tajiem lietas dal?bniekiem, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

**EK l?guma 92. pants (jaunaj? redakcij? – EKL 87. pants) šaj? noz?m? ir interpret?jams t?d?j?di, ka par valsts atbalstu ir atz?stama t?da norma k? t?, kas iek?auta Feder?l? likuma 21/1995 XIV panta 3. da??, kur? groz?jumi izdar?ti ar Feder?lo likumu 756/1996, proti, norma, saska?? ar kuru fakts, ka ?rstiem ir bijis j?p?riest no rež?ma, kur? darb?bas tiek apliktas ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, uz rež?mu, kur? darb?bas ir atbr?votas no min?t? nodok?a, nav saist?ts ar to atskait?jumu, kas jau veikti attiec?b? uz ražošanas l?dzek?iem, kuri joproj?m tiek izmantoti uz??mum?, samazin?šanu, ko paredz 20. pants Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – vācu.