

ENER?LADVOK?TES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECIN?JUMI,
sniegti 2007. gada 1. mart? (1)

Lieta C?363/05

JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc

The Association of Investment Trust Companies

pret

Commissioners of HM Revenue and Customs

(*VAT and Duties Tribunal* (Londona) l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Kop?gu ieguld?jumu fondu p?rvaldes atbr?vojums no nodok?a –
Dal?bvalstu noteiktais kop?gu ieguld?jumu fondu j?dziens – Sl?gtie ieguld?jumu fondi

I – Ievads

1. Atbilstoši Sestajai PVN direkt?vai 77/388/EEK (turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”) (2) kop?gu ieguld?jumu fondu p?rvalde ir atbr?vota no PVN. Tiesa spriedum? liet? *Abbey National* (3), kur? l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu t?pat iesniedza *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodok?u tiesa], Londona, jau konkr?ti nor?d?ja, k?das darb?bas ietilpst kop?gu ieguld?jumu fondu p?rvald? un ar k?diem nosac?jumiem no PVN tiek atbr?voti p?rvaldes pakalpojumi, ko fondam sniedz treš?s personas.
2. Liet? *Abbey National* tika izskat?ti jaut?jumi, kas saist?ti ar atbilstoši trasta ties?b?m at?autiem atv?rtiem kop?giem ieguld?jumu fondiem (*Authorised Unit Trusts*, turpm?k tekst? – “AUT”) un ieguld?jumu sabiedr?bas (*Open-ended Investment Companies*, turpm?k tekst? – “OEIC”), kas dibin?tas saska?? ar stat?tiem. Izskat?maj? liet? ir aktu?ls jaut?jums, vai atbr?vojums no nodok?a attiecas ar? uz noteiktiem sl?gtajiem fondiem, proti, *Investment Trust Companies* (invest?ciju trasta komp?nijas, turpm?k tekst? – “ITC”). Atv?rtie un sl?gtie fondi viens no otra atš?iras pamat? ar to, ka atv?rto fondu kapit?ls main?s da?u emisijas un dz?šanas rezult?t?, turpret? sl?gtajiem fondiem ir nemain?gs kapit?ls.
3. Neskaidr?bu jaut?jum? par attieksmi pret ITC rada apst?klis, ka direkt?va atst?j valsts ties?bu zi?? defin?t nodok?u atvieglojumus kop?giem ieguld?jumu fondiem (*Investmentfonds*). Apvienotaj? Karalist? ir sp?k? visp?r?gi noteikumi par ITC, tom?r atbilstoši valsts ties?bu norm?m t?m netiek piem?rots atbr?vojums no PVN. T?d?? j?noskaidro, cik plašas ir dal?bvalstu pilnvaras defin?t nodok?u atvieglojumus un it ?paši k? t?s ierobežo PVN neitralit?tes princips.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

4. Saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta B daļu:

“dalībvalstis atbrīvo tīrīk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprēti izmantošanu:

[..]

d) šādas darbības:

[..]

6. Šādu dalībvalstu noteiktu ieguldījumu fondu vadīšanu [pārvaldi]; [..].”

5. Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīva 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārveidamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (4) saskaņo valsts tiesību normas, kas attiecas uz ieguldījumu fondiem. Tomēr atbilstoši 1. panta 2. punkta otrajam ievilkumam tās piemērošanas jomā ietilpst tikai atklātie fondi, kuru daļas pēc turētāju līguma tieši vai netieši tiek atpirktas vai izpirktas no šo uzņēmumu aktīviem. Turpretī slēgtie fondi ir skaidri nošķirti no direktīvas piemērošanas jomas (Direktīvas 85/611 2. panta 1. punkta pirmais ievilkums).

B – Valsts tiesības

6. Sestajā direktīvā paredzēto ieguldījumu fondu un sabiedrību pārvaldes atbrīvojumu no nodokļa Apvienotajā Karalistē transponēja 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma (*Value Added Tax Act 1994*) 9. pielikuma 5. grupas 9. un 10. punkti. Šīs tiesību normas attiecas it īpaši uz AUT (9. punkts) un OEIC (10. punkts), bet neattiecas uz ITC.

7. Definējot no nodokļa atbrīvotos uzņēmumus, 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma noteikumi šobrīd spēkā esošajā redakcijā atsaucas uz 2000. gada Finanšu pakalpojumu un tirgu likuma (*Financial Services and Markets Act 2000*, turpmāk tekstā – “FSMA”) XVII daļas noteikumiem par kolektīvo ieguldījumu shēmām (*Collective Investment Schemes*). Ar FSMA valsts tiesībās tika transponēta Direktīva 85/611. ITC nav iekļautas kolektīvo ieguldījumu shēmās FSMA izpratnē. Tāpēc pretēji AUT un OEIC nav jāreģistrējas par finanšu pakalpojumiem atbildīgajā iestādē (*Financial Services Authority*, turpmāk tekstā – “FSA”) kā ieguldījumu fondiem, tomēr tās atrodas FSA kā iestādes, kas regulē uzņēmumu iekļaušanu fondu biržu sarakstos (*Listing Authority*), uzraudzībā.

8. 1988. gada Likuma par ienākuma nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli 842. pantā ir minēta virkne nosacījumu, lai sabiedrību atzētu par ITC ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesību normu izpratnē. Uz šo noteikumu ir norādes citās tiesību normās. ITC vēl ir piemērojami arī 1985. gada Likuma par sabiedrībām (*Companies Act 1985*) noteikumi par ieguldījumu sabiedrībām.

III – Fakti un prejudiciālie jautājumi

9. ITC ir apvienoti ieguldījumu instrumenti ar riska pakāpes sadalījumu. Tās kotējas kā akciju sabiedrības un investīciju ieguldījumu portfelis. Ieguldītājiem pieder sabiedrības daļas. Atšķirībā

no AUT un OEIC, ITC da?u skaits (ja vien nepalīelinās sabiedrības kapitāls) ir nemainīgs. Ieguldītāji nevar prasīt, lai sabiedrība izpārka viņiem piederošās daļas, kā tas ir citu fondu veidu gadījumā. Gluži otrādi – viņiem šādā gadījumā savas daļas ir jāpārdod biržā. Daļu vērtība biržā ir atkarīga no piedāvājuma un pieprasījuma, turklāt ITC ieguldījumu portfeli vērtība ir būtisks, bet ne vienīgais novērtējuma faktors.

10. *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc* ir investīciju trasta kompānija (ITC). Trešā persona, *JP Morgan Fleming Asset Management (UK) Limited*, tai sniedz pārvaldes pakalpojumus saistībā ar kompānijas kapitāla investīcijām, par kuriem tiek šobrīd maksā PVN. *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc* iesniedza *VAT and Duties Tribunal* apelācijas sūdzību par PVN aprēķināšanu par tai sniegtajiem fonda pārvaldes pakalpojumiem. *VAT and Duties Tribunal* uzdeva Tiesai šāds, 2005. gada 19. septembra rīkojuma minētus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai Sestās direktivas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā lietotie vārdi “kopīgi ieguldījumu fondi” var ietvert nemainīgā kapitāla kopīgus ieguldījumu fondus, tādus kā ITC?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai [Sestās direktivas] 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā ietvertā frāze “dalībvalstu noteiktu”:
 - a) ļauj dalībvalstīm izvēlēties dažus no to jurisdikcijā esošajiem “kopīgiem ieguldījumu fondiem”, kas ir tiesīgi gūt labumu no pārvaldīšanas pakalpojumu atbrīvojuma, un citiem fondiem šo atbrīvojumu nepiešķirt, vai ar?
 - b) nozīmē, ka dalībvalstīm ir jānosaka tie to jurisdikcijā esošie fondi, kas ietilpst “kopīgu ieguldījumu fondu” definīcijā, un atbrīvojums jāattiecina uz visiem šādiem fondiem?
- 3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir tāda, ka dalībvalstis var izvēlēties, kuri no “kopīgiem ieguldījumu fondiem” var saņemt atbrīvojumu, kādā veidā šādu vērtējuma pilnvaru realizāšanu ietekmē nodokļu neitralitātes, vienlīdzīgās attieksmes un konkurences izkropojumu novēršanas principi?
- 4) Vai [Sestās direktivas] 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktam ir tieša iedarbība?”

IV – Tiesiskais vērtējums

A – Ievada piezīmes

11. Sestās direktivas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā netiek sīkāk definēti kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldes jēdzieni. Tomēr formulējums ir divi elementi, kuri būtu jākonkretizē, proti, “pārvalde” un “kopīgi ieguldījumu fondi”.
12. Tiesa spriedumā lietā *Abbey National* atzina, ka tikai Kopienų tiesību kompetencē ir noteikt, kas ir *pārvalde* iepriekš minētās tiesību normas nozīmē. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Sestās direktivas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa ietver autonomus Kopienų tiesību jēdzienus un tie ir jādefinē saskaņā ar Kopienų tiesībām, lai izvairītos no atšķirīgās PVN kārtības piemērošanas dažādos dalībvalstīs (5).
13. Turpretī atbilstoši skaidrajam direktivas formulējumam tieši dalībvalstu kompetencē ir precīzi definēt attiecīgos kopīgos ieguldījumu fondus. Šajā sakarā Tiesa spriedumā lietā *Abbey National* norāda:

“Tādējādi, kaut arī dalībvalstis nevar grozīt saturu, it īpaši – nosakot piemērošanas nosacījumus [domāta ir Sestā direktīva] – tomēr tas neattiecas uz gadījumiem, kad Padome tām

ir uztic?jusi defin?t noteiktus atbr?vojumus no nodok?a. (6)”

14. Šis formulējums ir neskaidrs. Š?iet, ka Tiesa paredz dal?bvalst?m ties?bas groz?t direkt?vas saturu, kas b?t?b? ir tikai Kopienu likumdev?ja kompetenc?.

15. Faktiski ir tikai dom?ts, ka direkt?va noteiktos, skaidri min?tos gad?jumos nor?da uz k?da j?dziena prec?z?ku defin?ciju valsts ties?bu sist?m? un š?d? veid? ?auj dal?bvalst?m formul?t šos j?dzienus. Š?das nor?des uz valsts ties?bu defin?cij?m Sestaj? direkt?v? var atrast daudzviet. Piem?ram, dal?bvalstu pien?kums ir defin?t profesijas medic?nas nozar?, kuru sniegtie pakalpojumi saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apakšpunktu ir atbr?voti no nodok?a. Turkl?t sabiedrisku un labdar?bas instit?ciju sniegto pakalpojumu atbr?vojums no nodok?a ir atkar?gs no t?, vai dal?bvalstis š?m instit?cij?m ir pieš??rušas attiec?go statusu (7).

16. Š?da regul?juma rezult?t? katr? dal?bvalst?, proti, var atš?irties konkr?tie nosac?jumi attiec?b? uz Sest?s direkt?vas piem?rošanu. Tom?r jom?s, kuras Kopienu likumdev?js Sestaj? direkt?v? nav saska?ojis l?dz s?kumam, tas rada zin?mu tiesisko droš?bu, jo katr? zi?? var tikt piem?roti atbilstošie dal?bvalsts noteikumi. Ar tiem tiek saglab?ta r?c?bas br?v?ba, kas t?m ?auj nodok?u atbr?vojuma pieš?iršanu sasaist?t ar noteiktu standartu izpildi, kas ir neregul?ti valsts ties?b?s, ?emot v?r? attiec?g?s dal?bvalsts ?patn?bas.

17. No vienas puses, dal?bvalstu r?c?bas br?v?bu ierobežo attiec?g? direkt?vas noteikuma formulējums, k? ar? t? j?ga un m?r?is (8). L?dz ar to ir izsl?gts, ka dal?bvalstis par kop?giem ieguld?jumu fondiem Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkta izpratn? defin? uz??mumus, uz kuriem jau s?kotn?ji, ?emot v?r? noteikuma j?gu un m?r?i, neattiecas šis j?dziens. No otras puses, dal?bvalst?m ir j??em v?r? visp?r?jie pamatprincipi, uz kuriem balst?ta Sest? direkt?va, it ?paši PVN neitralit?tes princips (9).

B – *Par pirmo prejudici?lo jaut?jumu*

18. Ar pirmo prejudici?lo jaut?jumu ir j?noskaidro, vai sl?gtie fondi, t?di k? ITC, visp?r var b?t “kop?gi ieguld?jumu fondi” Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkta izpratn?.

19. Spriedum? liet? *Abbey National*, kas tika tais?ts p?c tam, kad izskat?maj? liet? tika izdots ieniedz?jtiesas r?kojums, Tiesa jau atzina, ka atbr?vojums no nodok?a ietekm? kop?go ieguld?jumu fondu p?rvaldi, neatkar?gi no to juridisk?s formas, un tas ir piem?rojams gan kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem, kas izveidoti uz l?guma pamata vai atbilstoši trasta ties?b?m, gan ar? t?diem, kas darbojas saska?? ar stat?tiem (10).

20. J?nor?da, ka p?rvaldes pakalpojumus, ko sniedz ?r?jie fondu p?rvald?t?ji, galvenok?rt izmanto fondi, kas nav juridiskas personas, t?tad fondi, kas izveidoti uz l?guma pamata vai atbilstoši trasta ties?b?m. Turpret? ieguld?jumu sabiedr?bas, kas darbojas saska?? ar stat?tiem, princip? var p?rvald?t sevi pašas, neiesaistot treš?s personas (11). Tom?r, ja ieguld?jumu fondi, kas darbojas saska?? ar stat?tiem, izmanto ?r?ja fondu p?rvald?t?ja pakalpojumus, tie atrodas l?dz?g? situ?cij? k? fondi, kas nav juridiskas personas (12). Tiesa spriedum? liet? *Abbey National* jau atzina, ka gad?jum?, ja p?rvaldes pakalpojumi fondiem, kas darbojas saska?? ar stat?tiem, tiktu aplikti ar nodokli, turpret? citu juridisko formu fondu p?rvalde b?tu atbr?vota no nodok?a, tas b?tu pretrun? nodok?u neitralit?tes principam (13).

21. ITC ir akciju sabiedr?bas, t?tad kop?gi ieguld?jumu fondi ar juridiskas personas statusu, kas dibin?ti uz stat?tu pamata. Nevar nosaukt nevienu svar?gu atš?ir?bu, kas š?s juridisk?s formas fondus atš?irtu no cit?m ieguld?jumu sabiedr?b?m, kas dibin?tas uz stat?tu pamata, piem?ram, OIEC, kas noz?m?, ka min?tos sl?gtos fondus jau s?kotn?ji nevar uzskat?t par kop?giem

ieguld?jumu fondiem Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkta izpratn?.

22. Fakts, ka Direkt?vu 85/611 nevar piem?rot sl?gtiem fondiem, šo rezult?tu neietekm?. Lai atbild?tu uz jaut?jumu, kas ir ar PVN neapliekama ieguld?jumu fonda p?rvalde, Tiesa spriedum? liet? *Abbey National* atsauc?s uz Direkt?vas 85/611 noteikumiem. Tom?r Sest? direkt?va tika pie?emta ilgu laiku pirms Direkt?vas 85/611 un to piem?ro cit? jom? nek? min?to direkt?vu (14). T?d?? ar Direkt?vas 85/611 pal?dz?bu nevar izdar?t oblig?tus secin?jumus par to, uz k?diem uz??mumiem attiecas Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums.

23. Turkl?t sl?gtie fondi no Direkt?vas 85/611 piem?rošanas jomas tika noš?irti ne jau t?du iemeslu d??, kas saist?ti ar Sest?s direkt?vas interpret?ciju. Gluži otr?di, Kopien? likumdev?js, saska?ojot noteikumus par ieguld?jumu fondiem, ir r?kojies pak?peniski un atst?jis noteikumu pie?emšanu par sl?gtajiem fondiem uz v?l?ku laiku (15).

24. T?d?? uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka “kop?gu ieguld?jumu fondu” j?dziens Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkt? var attiekties ar? uz sl?gtajiem ieguld?jumu fondiem, t?diem k? *ITC*.

C – Par otro un trešo prejudici?lo jaut?jumu

25. Pamatojoties uz otro un trešo prejudici?lo jaut?jumu, kas j?skata kop?, ir j?noskaidro, cik plašas ir dal?bvalstu ties?bas defin?t kop?gos ieguld?jumu fondus, kuru vad?šana, ko veic ieguld?jumu fonds, saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunktu ir atbr?vota no nodok?a.

26. Iesniedz?jtiesa uzskata, ka ir iesp?jami divi interpret?cijas varianti. Atbilstoši pirmajam variantam dal?bvalsts var izv?l?ties noteiktus, t?s teritorij? esošus kop?gos ieguld?jumu fondus, lai atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunktam to p?rvaldes pakalpojumu *atbr?votunoPVN*, p?r?jiem nepiem?rojot šo atbr?vojumu. Atbilstoši otrajam variantam no PVN ir atbr?voti visu kop?go ieguld?jumu fondu p?rvaldes pakalpojumi, kurus dal?bvalsts ir defin?jusi k? kop?gos ieguld?jumu fondus.

27. Šaj? sakar? vispirms j?nor?da, ka kop?go ieguld?jumu fondu (*special investment fund*) j?dziens nav valsts ties?bu juridiskais termins, k? to uzsver ar? Komisija. Apst?klis, ka valsts ties?b?s tiek atz?ts t?ds ieguld?jumu veids k? ieguld?jumu fonds, v?l ne?auj autom?tiski secin?t, ka tas ir kop?gais ieguld?jumu fonds direkt?vas noz?m?. Gluži otr?di, ?stenojot savu diskrecion?ro varu, dal?bvalst?m ir j?konkretiz?, k?di uz??mumi ir j?uzskata par kop?giem ieguld?jumu fondiem, kuru p?rvalde ir atbr?vota no PVN. Turkl?t t?s princip? var nepiem?rot nodok?a atbr?vojumu noteiktiem ieguld?jumu fondu veidiem, lai gan par atseviš?iem šo ieguld?jumu fondu aspektiem ir ?pašs valsts tiesiskais regul?jums (16).

28. T?tad, tikai pamatojoties uz faktu, ka saska?? ar Apvienot?s Karalistes ties?bu norm?m *ITC* ir uzskat?mas par ieguld?jumu fondiem, nevar izdar?t saistošu secin?jumu, ka š?s grupas fondu vad?šana ir j?atbr?vo no PVN. Dr?z?k ir j?p?rbauda, vai valsts likumdev?js, nepiem?rojot nodok?a atbr?vojumu *ITC* vad?šanai, ir pareizi ?stenojis savu diskrecion?ro varu.

29. Dal?bvalst?m, izmantojot savu diskrecion?ro varu, j??em v?r? m?r?i, kas tiek izvirz?ti, nosakot nodok?a atbr?vojumu, un nodok?u neitralit?tes princips (17).

30. Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkt? noteikt? nodok?u atbr?vojuma, ko piem?ro kop?go ieguld?jumu fondu p?rvaldei, galvenais m?r?is ir atvieglot mazajiem ieguld?t?jiem iesp?ju izmantot šo ieguld?jumu veidu. Ja š?ds nodok?u atvieglojums

netiktu piemērots, tad kopā jo ieguldījumu fondu daļu? pašniekiem būtu jāmaksā lielāki nodokļi nekā ieguldītājiem, kuri savu naudu iegulda tieši akcijās vai citos vērtspapīros un neizmanto fonda pārvaldes pakalpojumus (18). Tieši mazajiem ieguldītājiem jāpaši būtiska ir iespēja veikt ieguldījumu kopā jo ieguldījumu fondā. Ēmot vērā to rēķinā? esošo nelielo ieguldījumu apjomu, tiem ir ierobežotas iespējas ar plašu vērienu ieguldīt savu naudu tieši vērtspapīros; turklāt viņiem bieži trūkst nepieciešamo zināšanu, lai salīdzinātu un izvēlētos vērtspapīrus (19).

31. Apvienotās Karalistes valdība gan pamatoti uzsver, ka Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie nodokļa atbrīvojumi ir interpretējami sašaurināti, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no vispārīgā principa, ka PVN tiek piemērots katrai pakalpojuma sniegšanai, ko nodokļu maksātājs veic par atlīdzību (20). Turklāt šajā noteikumā izmantoto terminu interpretācijai vienlaicīgi ir jābūt saskaņotai ar tās izvirzītajiem mērķiem (21). Tādējādi dalībvalstis nedrīkst pārāk sašaurināt kopā go ieguldījumu fondu loku, kuru vadīšana ir atbrīvota no nodokļa (22). Pretējā gadījumā netiktu sasniegts mērķis neapgrātināt naudas ieguldījumu veikšanu kopājos ieguldījumu fondos.

32. Dalībvalstis it jāpaši nedrīkst nepiemērot nodokļa atbrīvojumu ieguldījumu fondiem, uz kuriem attiecas Direktīvas 85/611 piemērošanas joma, kuras rezultātā dublējās dalībvalstu tiesības noformulēt definīcijas (23). Ēmot vērā, ka, lai aizsargātu naudas ieguldītājus, ar minēto direktīvu lielā mērā tiek saskaņotas valsts tiesību normas par noteiktiem ieguldījumu fondu veidiem, šajā direktīvā iekāutie ieguldījumu fondi ir jāpaši piemēroti mazo ieguldītāju naudas ieguldījumiem.

33. Attiecībā uz pārējām ieguldījumu fondu veidiem, kas neietilpst Direktīvas 85/611 piemērošanas jomā, dalībvalstis var nepiemērot nodokļa atbrīvojumu, ja šāda rēķinā atbilst nodokļu neitralitātes principam.

34. Nodokļu neitralitātes princips pirmoreiz tiek minēts Pirmās PVN direktīvas (24) preambulas piektajā apsvērumā, kurā noteikts šādi: "tā kā pievienotā vērtības nodokļa sistēma ir visvienrādī? un neitrālā? tad, ja nodokli iekasā, cik iespējams, vispārīgi, aptverot gan visas ražošanas un izplatīšanas stadijas, gan pakalpojumu sniegšanu [...]".

35. Tiesa šim principam ir piešķirusi nozīmīgu daļu situācijās. Saistībā ar tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu šis princips nosaka finansiālo neitralitāti, t.i., nodoklis, ko uzliek starppakalpojumiem, pilnā apmērā ir jāatskaita no nodokļa, kas maksājams, sniedzot pakalpojumu gala patērētājam (25). Šādā veidā tiek novērstas, ka pakalpojums, atkarībā no starppakalpojumu posma skaita, tiek vairākkārt aplikts ar nodokli.

36. Citā kontekstā priekšplānā vairāki izvirzās vienlīdzīgās attieksmes pret visiem pakalpojumiem vai nodokļu maksātājiem aspekts saistībā ar aplikšanu ar nodokli un piemērojamajam nodokļa likmēm (26). Tiesa izmanto dažādas formulējumus šīs neitralitātes principa izpausmes aprakstam.

37. Dažos lēmumos tā ir paziņojusi: "Nodokļu neitralitātes princips aizliedz, ka ekonomikas dalībnieki, kas veic tās pašas darbības, tiek atšķirīgi regulāti attiecībā uz PVN iekasēšanu" (27).

38. Citos spriedumos Tiesa izmanto formulu, ka nodokļu neitralitātes princips it jāpaši aizliedz, ka "līdzīgu pakalpojumu sniegšana, starp kuriem pastāv konkurence, no PVN viedokļa ir izvērtējama atšķirīgi" (28). Tiesa šajā sakarā vairākkārt ir papildus noteikusi, ka ražotāja vai pakalpojumu sniedzāja identitātei un juridiskajai formai, kādā tas realizē savas darbības, principā nav nozīmes, lai novērtētu, vai preces vai sniegtie pakalpojumi ir salīdzināmi (29).

39. Katrs no šiem formulējumiem priekšplānā izvirza atšķirīgus aspektus, no vienas puses, vienlīdzīgu attieksmi pret tirgus dalībniekiem un, no otras puses, vienlīdzīgu attieksmi pret to

sniegtajiem pakalpojumiem. Tomēr tie balstīti uz vienu neitralitātes principa izpratni. Minētā principa piemērojamība būtu pārāk ierobežota, ja, pamatojoties uz 37. punktu minēto formulu, viens nodokļu aprēķins būtu jāpiemēro tikai vienādiem pakalpojumiem, kā to uzskata Apvienotās Karalistes valdība. Gluži otrādi, neitralitātes princips prasa nodrošināt vienu attieksmi arī pret pakalpojumiem, kuriem ir viens mērķis, kuri ir aizstājami un tādējādi konkurē viens ar otru.

40. Apvienotā Karaliste pauž bažas par to, ka šādas neitralitātes principa izpratnes dēļ tiktu bezgalīgi paplašināts kopēgo ieguldījumu fondu loks, kam tiek piemēroti nodokļu atvieglojumi. Tādā gadījumā nodokļa atbrīvojums būtu jāpiemēro arī daudziem citiem kopēgo ieguldījumu veidiem, piemēram, aprēķinot fondiem, dzīvības apdrošināšanām, kas saistītas ar ieguldījumu fondiem, *Investment Clubs* un *Venture Capital Trusts*.

41. Tomēr Komisija pareizi norāda, ka izskatāmās lietas priekšmets ir tikai jautājums, vai uz slēgto investīciju fondu, tūdu kā *ITC*, vadīšanu attiecas Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā noteiktais atbrīvojums no PVN. Tas, ka, ņemot vērā šā noteikuma mērķus un nodokļu neitralitātes principu, būtu jāvērtē citi ieguldījumu instrumenti, ir pavisam hipotētisks jautājums.

42. Turklāt Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka, pat ja tas ietekmē konkurences attiecības, tad atšķirības nodokļu aprēķināšanā katrā ziņā tās neietekmē, jo praksē papildu nodokļa apmērs, kas tiek aprēķināts *ITC*, ir mazsvarīgs.

43. Šādam apgalvojumam nevar piekrist. Nodokļu neitralitātes princips aizliedz no PVN viedokļa nevienādi attieksmi pret līdzīgām precēm vai pakalpojumiem, kas tādēļ savstarpēji konkurē. Lai uzskatītu, ka šis princips ir pārāk īsts, nav jāpierāda, ka dažādas nodokļu aprēķins faktiski izkropo konkurenci. Pretējā gadījumā nodokļa atbrīvojumu piemērotu atkarībā no situācijas. Jo faktiskā konkurences ietekme, ko rada fonda vadīšanas aplikšana ar nodokli, ir atkarīga no konkrētā gadījuma patērbam, piemēram, no attiecīgā fonda veida izmaksu struktūras un attiecīgā fondu segmenta cenu jutīguma.

44. Tomēr, pārbaudot neitralitātes principu izskatāmajā lietā, nav jāsalīdzina pārvaldes darbības kā tādās vai jāpārliedz par vienu attieksmi pret ārjiem fondu pārvaldītājiem. Drīzāk ir jāsalīdzina ieguldījumu fondi, kuru stāvokli tirgū, iespējams, ietekmē fonda vadīšanas aplikšana ar nodokli. Tātad šādā situācijā nodokļu neitralitātes princips aizliedz atšķirīgi aprēķināt nodokļus par pakalpojumiem atkarībā no pakalpojuma saņēmēja, ja pakalpojuma saņēmēji ir savstarpēji salīdzināmi un viens ar otru konkurē.

45. Iesniedzītāja savā rīkojumā secina, ka *ITC* privātiem ieguldītājiem, līdzīgi kā *AUT* un *OEIC*, sniedz iespēju [savus līdzekļus] ieguldīt daudzos un dažādos ieguldījumu portfeos un tādējādi mazināt risku, kas pastāv biržā. Turklāt privātie ieguldītāji visos fondu veidos gūst labumu no profesionālas fondu vadības, kuras izmaksas tiek proporcionāli sadalītas, un kopumā no samazinātām dāļeru un pārvaldes izmaksām. Šīs pašas funkcijas *ITC* pildītu arī institucionālo ieguldītāju gadījumā. Tas liecina par to, ka *ITC* ir salīdzināmas ar fondu veidiem (*AUT*, *OEIC*), kuriem tiek piemēroti nodokļu atvieglojumi, un konkurē ar tiem. Tādējādi arī *ITC* vadīšana būtu jāatbrīvo no PVN.

46. Nevienādi attieksme būtu pieļaujama tikai gadījumā, ja dažādie fondu veidi atšķirīgi stenotu nodokļa atbrīvojuma izvirzītus mērķus. Piešķirot nodokļu atvieglojumu, cita starpā jāsniedz mazākiem ieguldītājiem iespēja ieguldīt vērtspapīros, veicot kopīgu ieguldījumu. Minētajai naudas ieguldītāju grupai ir nelielas iespējas pašai kontrolēt fonda darbību un tādēļ tātā ir atkarīga no likuma paredzētajiem aizsardzības mehānismiem.

47. Sest?š direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkta noteikums, nor?dot uz dal?bvalstu ties?b?m defin?t kop?gos ieguld?jumu fondus, ?auj t?m paš?m paredz?t tiesisko regul?jumu attiec?b? uz ieguld?jumu instrumentu, kuriem tiek piem?roti nodok?a atvieglojumi, strukt?ru un p?rvaldi. Nodok?a atbr?vojuma m?r?iem atbilstu situ?cija, ka dal?bvalstis, ?stenojot savas defin?šanas pilnvaras, ?em v?r? ar? to, cik liel? m?r? attiec?gais fonda veids garant? ieguld?t?ju aizsardz?bu.

48. Attiec?b? uz fondiem, kas ietilpst Direkt?vas 85/611 piem?rošanas jom?, dal?bvalst?m vairs nav r?c?bas br?v?bas; j?uzskata, ka tie pietiekam? m?r? nodrošina ieguld?t?ju aizsardz?bu. Turpret?, ja ieguld?t?ju aizsardz?ba citos ieguld?jumu fondu veidos nav nodrošin?ta l?dz?gi k? fondiem, kas ir atbr?voti no PVN, tiem nodok?a atbr?vojumu var nepiem?rot.

49. Jaut?jums par to, vai ieguld?t?ju aizsardz?ba izskat?maj? liet?, k?du nodrošina *ITC*, ir sal?dzin?ma ar aizsardz?bas l?meni, k?du nodrošina *AUT* un *OEIC*, ir j?noskaidro iesniedz?jtiesai. Turkl?t atkar?b? no fonda veida var tikt izmantoti daž?di meh?nismi, k? rezult?t? tiek ieg?ts sal?dzin?ms aizsardz?bas l?menis.

50. T?d?j?di uz otro un trešo prejudici?lo jaut?jumu j?atbild, ka ar Sest?š direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunktu dal?bvalstis tiek pilnvarotas noteikt kop?gos ieguld?jumu fondus, kuru vad?šana ir atbr?vota no PVN. Dal?bvalst?m, ?stenojot savas pilnvaras, j??em v?r? noteikuma formul?jums un m?r?i, k? ar? nodok?u neitralit?tes princips, kas attiec?b? uz nodok?a apr??in?šanu prasa nodrošin?t vien?du attieksmi pret visiem l?dz?giem un t?d?? savstarp?ji konkur?jošiem kop?gajiem ieguld?jumu fondiem.

D – Par ceturto prejudici?lo jaut?jumu

51. Ja dal?bvalsts, ?stenojot savas pilnvaras defin?t ar PVN neapliekamos kop?gos ieguld?jumu fondus Sest?š direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkta izpratn?, ne?em v?r? nodok?u neitralit?tes principu un defin?cij? nepamatoti neiek?auj noteiktus fondus, rodas jaut?jums, vai direkt?vai ir tieša iedarb?ba ieinteres?to personu lab?.

52. Šaj? situ?cij? j?atg?dina, ka indiv?di var atsaukties uz beznosac?juma un pietiekami prec?ziem direkt?vas noteikumiem, ja t?s transpon?šanas pas?kumi nav pie?emti termi??, lai atsp?kotu ikvienu valsts ties?bu normu, kas ir pretrun? direkt?vai; vai vi?i uz šiem noteikumiem var atsaukties ar? tikt?l, cikt?l šie noteikumi paredz ties?bas, kuru izpildi indiv?di var pras?t no attiec?g?s valsts (30).

53. Sest?š direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkts pietiekami prec?zi un beznosac?juma veid? nor?da, k?das darb?bas ir atbr?vojamās no PVN, t?d?? priv?tpersona var tieši atsaukties uz šo noteikumu.

54. To neaizkav? ar? fakts, ka dal?bvalst?m ir r?c?bas br?v?ba defin?t kop?gos ieguld?jumu fondus, kuru vad?šana ir atbr?vota no PVN. Ja valsts likumdev?js ir p?rk?pis šo r?c?bas br?v?bu, tad indiv?ds, tieši pamatojoties uz Sest?š direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunktu, katr? zi?? var pras?t piem?rot atbr?vojumu no PVN, ja, pamatojoties uz objekt?viem krit?rijiem, var konstat?t, ka ieinteres?t? persona faktiski bija j?iek?auj to personu lok?, kam tiek piem?roti nodok?a atvieglojumi (31). Neitralit?tes principa p?rk?puma gad?jum? nodok?u maks?t?jam j?pier?da, ka attiec?gais fonds ir t?ds pats k? fondi, kuriem atbilstoši valsts ties?b?m tiek piem?roti nodok?a atvieglojumi, un tie savstarp?ji konkur?.

55. Šaj? situ?cij? dal?bvalsts nevar nodok?u maks?t?jam nor?d?t uz faktu, ka t? nav pie??musi ties?bu normas, kas attiec?go fonda veidu defin?tu k? kop?go ieguld?jumu fondu Sest?š

direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta nozīmē (32). Vēl jo mazāk dalībvalsts var norādīt uz valsts tiesību normu, ko tā ir pieņēmusi, īstenojot savas definīšanas pilnvaras, bet kas ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam (33).

56. Tādēļ uz ceturto prejudiciālo jautājumu būtu jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktam ir tieša iedarbība to personu labā, uz kurām, pārskatījot nodokļu neitralitātes principu, atbilstoši valsts tiesību m neattiecas šajā noteikumā paredzētais atbrīvojums no PVN.

V – Secinājumi

57. Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *VAT and Duties Tribunal* prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā ietvertais jēdziens “kopēgi ieguldījumu fondi” var attiekties arī uz slēgtiem ieguldījumu fondiem, tiem k? *Investment Trust Companies*;

2) ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu dalībvalstis tiek pilnvarotas noteikt kopēgos ieguldījumu fondus, kuru vadīšana ir atbrīvota no PVN. Dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, jāņem vērā noteikuma formulējums un mērķi, kā arī nodokļu neitralitātes princips, kas attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu prasa nodrošināt vienādu attieksmi pret visiem līdzīgiem un tādēļ savstarpīgi konkurējošiem kopēgiem ieguldījumu fondiem;

3) Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktam ir tieša iedarbība to personu labā, uz kurām, pārskatījot nodokļu neitralitātes principu, atbilstoši valsts tiesību m neattiecas šajā noteikumā paredzētais atbrīvojums no PVN.

1 – Oriģinālvārda – vārds.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.). No 2007. gada 1. janvāra šā direktīva ir atcelta uz aizstāta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.).

3 – 2006. gada 4. maija spriedums lietā C-169/04 *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* (Krājums, I-4027. lpp.).

4 – OV L 375, 3. lpp.; jaunākie grozījumi izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2005. gada 9. marta Direktīvu 2005/1/EK, ar ko groza Padomes Direktīvas 73/239/EEK, 85/611/EEK, 91/675/EEK, 92/49/EEK un 93/6/EEK, kā arī Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 94/19/EK, 98/78/EK, 2000/12/EK, 2001/34/EK, 2002/83/EG un 2002/87/EK, lai izveidotu finanšu pakalpojumu komiteju jaunu organizatorisko struktūru (OV L 79, 9. lpp.).

5 – Skat. 2000. gada 12. septembra spriedumu lietā C-358/97 Komisija/Ārija (*Recueil*, I-6301. lpp., 51. punkts), 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-428/02 *Fonden Marselisborg Lyngbådehavn* (Krājums, I-1527. lpp., 27. punkts) un iepriekš 3. zemesvērtības piezīmē minētā sprieduma lietā *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* 38. punktu.

6 – Iepriekš 3. zemesvērtības piezīmē minētā sprieduma lietā *Abbey National* un *Inscape Investment Fund*

39. punkts ar atsauci uz 1996. gada 28. marta spriedumu liet? C?468/93 *Gemeente Emmen* (*Recueil*, I?1721. lpp., 25. punkts).

7 – Skat., piem?ram, Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b), g), h), i), l) un n) apak?punktu.

8 – Skat. iepriek? 6. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Gemeente Emmen* 25. punktu, 1998. gada 12. febru?ra spriedumu liet? C?346/95 *Blasi* (*Recueil*, I?481. lpp., 21. punkts) un manus 2005. gada 15. decembra secin?jumu apvienotaj?s liet?s C?443/04 un C?444/04 *Solleveld* un *van den Hout?van Eijnsbergen* (2006. gada 27. apr??a spriedums, Kr?jums, I?3617. lpp., 23. punkts).

9 – Skat. 2002. gada 10. septembra spriedumu liet? C?141/00 *K?gler* (*Recueil*, I?6833. lpp., 55. un 56. punkts), 2003. gada 6. novembra spriedumu liet? C?45/01 *Dornier* (*Recueil*, I?12911. lpp., 69. punkts) un iepriek? 8. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Solleveld* un *van den Hout?van Eijnsbergen* (35. un 36. punkts), k? ar? secin?jumu ?aj? liet? 23., k? ar? 37. un turpm?kos punktus.

10 – Min?ts iepriek? 3. zemsv?tras piez?m?, 53. punkts.

11 – Par to s?k?k skat. ?ener?ladvok?ta Pojare?a Maduru [*Poiares Maduro*] 2004. gada 18. maija secin?jumu liet? C?8/03 *BBL* (2004. gada 21. oktobra spriedums, Kr?jums, I?10157. lpp., 26. punkts), k? ar? manus 2005. gada 8. septembra secin?jumu liet? *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* (iepriek? min?ta 3. zemsv?tras piez?m?, 29. un turpm?kie punkti).

12 – Skat. iepriek? 11. zemsv?tras piez?m? min?to secin?jumu liet? *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* 32. punktu un iepriek? 11. zemsv?tras piez?m? min?to secin?jumu liet? *BBL* 27. punktu.

13 – Iepriek? 3. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* 56. punkts.

14 – Skat. iepriek? 11. zemsv?tras piez?m? min?to secin?jumu liet? *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* 79. punktu.

15 – Skat. Direkt?vas 85/611 preambulas sesto apsv?rumu.

16 – T? Tiesa l?ma iepriek? 9. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Solleveld* un *van den Hout?van Eijnsbergen* 33. punkt? par dal?bvalstu ties?b?m defin?t medic?nisk?s profesijas, kuras atbilsto?i Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta c) apak?punktam ietilpst nodok?u atbr?vojuma darb?bas jom?.

17 – Skat. iepriek? 8. un 9. zemsv?tras piez?m? min?to judikat?ru.

18 – Skat. iepriek? 3. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* 62. punktu un secin?jumu ?aj? liet? 27. un 68. punktu, k? ar? iepriek? 11. zemsv?tras piez?m? min?to secin?jumu liet? *BBL* 26. punktu.

19 – Iepriek? 11. zemsv?tras piez?m? min?to secin?jumu liet? *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* 28. punkts.

20 – Skat., starp citu, ar? 2003. gada 20. novembra spriedumu liet? C?8/01 *Taksatorringen* (*Recueil*, I?13711. lpp., 36. punkts), 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello* (Kr?jums, I?4427. lpp., 29. punkts), iepriek? 3. zemsv?tras piez?m?

min?t? sprieduma liet? *Abbey National un Inscape Investment Fund* 60. punktu un 2006. gada 14. decembra spriedumu liet? *C?401/05 VDP Dental Laboratory* (Kr?jums, I?12121. lpp., 23. punkts).

21 – Skat. iepriekš 9. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Dornier* 42. punktu un iepriekš 20. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *KingscrestAssociates un Montecello* 29. punktu.

22 – Skat. 2001. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C?76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I?249. lpp., 23. punkts). Taj? Tiesa atz?st, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts nav interpret?jams p?rk sašaurin?ti, jo, atbr?vojot no nodok?a darb?bas, kas cieši saist?tas ar hospitaliz?šanu un ar medic?nisko apr?pi, ir j?nodrošina, ka medic?nisk? apr?pe nek??st nepieejama izmaksu d??, kuras b?tu paaugstin?tas, ja uz medic?nisko apr?pi vai ar to cieši saist?taj?m darb?b?m attiektos PVN.

23 – Skat. iepriekš 11. zemsv?tras piez?m? min?to secin?jumu liet? *Abbey National un Inscape Investment Fund* 38. punktu.

24 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Direkt?va 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 71, 1301. lpp.). No 2007. gada 1. janv?ra š? direkt?va ir aizst?ta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.).

25 – Šaj? sakar? skat., piem?ram, 1985. gada 14. febru?ra spriedumu liet? 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts), 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?110/98 I?dz C?147/98 *Gabalfrija* u.c. (*Recueil*, I?1577. lpp., 44. punkts), 2001. gada 27. septembra spriedumu liet? C?16/00 *Cibo Participations* (*Recueil*, I?6663. lpp., 27. punkts) un 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?465/03 *Kretztechnik* (Kr?jums, I?4357. lpp., 34. punkts).

26 – Iepriekš 9. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Solleveld un van den Hout?van Eijnsbergen* 35. punkts. Skat. ar? iepriekš 9. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Dornier* 74. punktu, kur? Tiesa pamatojas tieši uz vienl?dz?gas attieksmes principu.

27 – 1999. gada 7. septembra spriedums liet? C?216/97 *Gregg* (*Recueil*, I?4947. lpp., 20. punkts). Skat. ar? 2001. gada 29. marta spriedumu liet? C?404/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I?2667. lpp., 45. punkts), iepriekš 9. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Kügler* 30. punktu un iepriekš 3. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Abbey National un Inscape Investment Fund* 56. punktu.

28 – 2003. gada 23. oktobra spriedums liet? C?109/02 Komisija/V?cija (*Recueil*, I?12691. lpp., 20. punkts), 2005. gada 17. febru?ra spriedums apvienotaj?s liet?s C?453/02 un C?462/02 *Linneweber un Akritidis* (Kr?jums, I?1131. lpp., 24. punkts), 2006. gada 12. janv?ra spriedums liet? C?246/04 *Turn? und Sportunion Waldburg* (Kr?jums, I?589. lpp., 33. punkts) un iepriekš 9. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Solleveld un van den Hout?van Eijnsbergen* 39. punkts. Neitr?las PVN iekas?šanas noz?mi konkurences jom? Tiesa uzsv?ra jau 1979. gada 12. j?nija spriedum? liet? 126/78 *Nederlandse Spoorwegen* (*Recueil*, 2041. lpp., 12. punkts).

29 – Iepriekš 28. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Linneweber un Akritidis* 25. punkts ar turpm?k?m nor?d?m. Tom?r cit?s situ?cij?s noteiktas pakalpojuma sniedz?ja ?paš?bas, piem?ram, vi?a profesion?l? kvalifik?cija, katr? zi?? var b?tiski ietekm?t nodok?u piem?rošanu pakalpojumam (skat. iepriekš 9. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma apvienotaj?s liet?s *Solleveld un van den Hout?van Eijnsbergen* 39. punktu).

30 – Skat. 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker* (*Recueil*, 53. lpp., 25. punkts), iepriekš 9. zemsvētras piezīmi minētā sprieduma lietā *Kügler* 51. punktu un iepriekš 28. zemsvētras piezīmi minētā sprieduma apvienotajā lietā *Linneweber* un *Akritidis* 33. punktu.

31 – Skat. iepriekš 9. zemsvētras piezīmi minētā sprieduma lietā *Dornier* 81. punktu un iepriekš 9. zemsvētras piezīmi minētā sprieduma lietā *Kügler* 55.–57. punktu.

32 – Šajā sakarā skat. iepriekš 28. zemsvētras piezīmi minētā sprieduma apvienotajā lietā *Linneweber* un *Akritidis* 35. punktu.

33 – Skat. iepriekš 28. zemsvētras piezīmi minētā sprieduma apvienotajā lietā *Linneweber* un *Akritidis* 36. un 37. punkts.