

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 17. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 135. panta 1. punkts – Atbrīvojumi – Kopieguldājumu fondu pārvaldīšana – Pakalpojuma izmantošana – Trešās personas sniegti pakalpojumi

Apvienotās lietas C-58/20 un C-59/20

par diviem līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Austrija) iesniegusi ar 2020. gada 29. janvāri (C-59/20) un 2020. gada 30. janvāri (C-58/20) lēmumiem un kas Tiesā reģistrēti 2020. gada 4. februārī, tiesvedības

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

pret

Finanzamt Österreich, iepriekš – *Finanzamt Linz*,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] (referents), Tiesas priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], kas pilda pirmās palātas tiesneses funkcijas, tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*] un N. Jāskinens [*N. Jääskinen*],

ģenerālvokāts: P. Pikamāe [*P. Pikamäe*],

sekretārs: D. Dīterts [*D. Dittert*], nodaļas vadītājs,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2021. gada 3. februāri tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- K un DBKAG vārdā – *G. Aigner, Steuerberater*,
- Austrijas valdības vārdā – *A. Posch* un *F. Koppensteiner*, kār *J. Schmoll* un *S. Zolles*, pārstāvji,
- Grieķijas valdības vārdā – *K. Georgiadis*, kār *A. Dimitrakopoulou* un *M. Tassopoulou*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *L. Mantl* un *R. Lyal*, vēlāk – *L. Mantl* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzīšanas pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez

enerģladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu.

2 Šie līgumi ir iesniegti tiesvedībā starp K (lieta C-58/20) un DBKAG (lieta C-59/20), no vienas puses, un *Finanzamt Österreich*, iepriekš – *Finanzamt Linz* (Austrijas Finanšu pārvalde, iepriekš – Lincas Finanšu pārvalde, Austrija) (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”), no otras puses, par šīs iestādes atteikumu piešķirt tiem PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā ar būtībā identisku formulējumu ir paredzēts atbrīvojums, kas iepriekš bija paredzēts Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā.

4 Saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punktu:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šāds darījums:

[..]

g) dalībvalstu noteiktu pašu ieguldījumu [kopieguldījumu] fondu vadīšanu [pārvaldīšanu];

[..].”

PVKIU direktīva

5 Ar Parlamenta un Padomes Direktīvu 2009/65/EK (2009. gada 13. jūlijs) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārveidamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV 2009, L 302, 32. lpp.; turpmāk tekstā – “PVKIU direktīva”) tika atcelta un pārstrādāta Padomes Direktīva 85/611/EEK (1985. gada 20. decembris) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārveidamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV 1985, L 375, 3. lpp.), kurā grozījumi izdarīti tostarp ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2001/107/EK (2002. gada 21. janvāris) (OV 2002, L 41, 20. lpp.) (turpmāk tekstā – “Direktīva 85/611”).

6 PVKIU direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“1. Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

[..]

b) "pārvaldības sabiedrība" ir sabiedrība, kuras regulārā uzņēmējdarbība ir PVKIU pārvaldīšana kopīgā fonda un/vai ieguldījumu sabiedrības veidā (PVKIU kolektīvā portfeļa pārvaldīšana);

[..]

2. Šī panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē pārvaldības sabiedrības regulārā uzņēmējdarbība iekļauj II pielikumā minētās funkcijas.

[..]"

7 PVKIU direktoras II pielikumā ir ietverts neizsmeotšs to funkciju saraksts, kas iekļautas kolektīvā portfeļa pārvaldīšanā. Šajā sarakstā, kas ir identisks Direktoras 85/611 II pielikumā ietvertajam sarakstam, ir minētas šādas funkcijas:

– ieguldījumu pārvaldīšana,

– administratīvā vadība:

a) juridiskie un līdzekļu pārvaldīšanas grāmatvedības pakalpojumi;

b) klienta pieprasījumi;

c) vērtēšana un cenas noteikšana (tostarp nodokļu deklarācijas);

d) reglamentājoša atbilstības uzraudzība;

e) sertifikātu turētāju reģistra kārtošana;

f) ienākuma sadale;

g) sertifikātu emisija un dzīšana;

h) līguma norēķini (tostarp sertifikātu nosūtīšanu);

i) lietvedība.

– tirdzniecība."

Austrijas tiesības

8 *Umsatzsteuergesetz* 1994 (PVN likums, *BGBI.* 663/1994) redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem, 6. panta 1. punkta 8. apakšpunkta i) punktā ir paredzēts, ka no PVN ir atbrīvoti ieņēmumi, kas gūti no "kopieguldījumu fondu pārvaldīšanas", no "kapitāla ieguldījumu fondu pārvaldīšanas, ko veic [...] uzņēmumi, kuriem šim nolīkam ir koncesija", kā arī no "kopieguldījumu fondu pārvaldīšanas, kā to ir noteikušas citas dalībvalstis".

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-58/20

9 Laikposmā no 2008. līdz 2014. gadam dažādas pārvaldības sabiedrības (sauktas par kapitālieguldījumu sabiedrībām pirms 2011. gada) nodeva trešai personai, šajā gadījumā K, noteiktus attiecīgās vērtības aprēķina pakalpojumus sertifikātu turētāju ienākumu aplīkšanai ar

nodokli, tādus kā nodokļu pārskati. Šo pakalpojumu veikšanai K bija jāpamatojas uz iepriekšminēto fondu lēmumu, ko nosaka pārvaldības sabiedrības, pamatojoties uz turētāja bankas sastādīto pārbaudes bilanci un fonda grāmatvedību. K pārņēma vārdbas, kas norādītas pārbaudes bilanci un iepriekšminēto fondu lēmumu par vienotības ticamības pārbaudes (nepārbaudot pareizību). Pēc tam, lai sagatavotu nodokļu aprēķinu turētāju lēmumu, K it īpaši bija jāņem vērā dažādu veidu ieguldījumiem raksturīgas iezīmes, kā arī jāsagatavo savs izmaksu aprēķins, jāievēro neatkarīga sadalījuma kārtība un īpašo zaudējumu aprēķins.

10 Pamatlietā aplūkotojā laikposmā pārvaldības sabiedrības, kas bija pilnvarojus K, joprojām bija pārsteigti nodokļu jautājumos, kuriem attiecīgās vārdbas sertifikātu turētāju ienākumu aplikšanai ar nodokli, izmantojot standartizētu deklarāciju, bija uzticēti nodot kompetentajai iestādei. Tādējādi pārvaldības sabiedrības pārņēma K aprēķinātās attiecīgās vārdbas, tās negrozot, un nodeva tās kompetentajai iestādei. Pārvaldības sabiedrības tomēr bija atbildīgas par kompetentajai iestādei deklarēto summu pareizību, it īpaši attiecībā uz nodokli par ienākumiem no kapitāla. K bija civiltiesiska atbildība pret šo sabiedrību par kaitējumu, kas rastos, ja tās vainas dēļ ziņojums par attiecīgajām vārdbām nodokļu jomā būtu kļūdains.

11 K par pakalpojumiem, ko tā sniedza pārvaldības sabiedrībai, izrakstīja rēķinu bez PVN. Proti, K apgalvoja, ka uz šiem pakalpojumiem attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums saistībā ar kopieguldījumu fondu pārvaldīšanu, jo tie atbilst Tiesas judikatūrā paredzētajiem nosacījumiem, it īpaši tiem, kas ir minēti 2006. gada 4. maija sprieduma *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289) 72. punktā, saskaņā ar kuru, lai trešo personu sniegtajiem pakalpojumiem varētu piemērot šo atbrīvojumu, tiem, vispārīgi vārtējot, ir jāveido atsevišķs kopums, un jābūt raksturīgiem un būtiskiem šo kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai. K skatījums, attiecīgās vārdbas aprēķina pakalpojumi sertifikātu turētāju ienākumu aplikšanai ar nodokli, par ko tā ir atbildīga, pastāv tikai kopieguldījumu fondu jomā, līdz ar to tie esot šo fondu pārvaldīšanai raksturīgi un būtiski administratīvie pakalpojumi. Turklāt K uzskata, ka atbrīvojuma saņemšanai nav nepieciešams, lai visi šie pakalpojumi būtu rēķinājumi.

12 Tomēr, nodokļu administrācijas ieskatā, uz pakalpojumiem, ko K sniedz pārvaldības sabiedrībai, šis atbrīvojums nevar attiekties. Pirmkārt, tā uzskata, ka K sniegtais pakalpojums, ko veido attiecīgo vārdbu aprēķināšana sertifikātu turētāju ienākumu aplikšanai ar nodokli, nav raksturīgs un būtisks kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai. Tas drīzāk esot nodokļu konsultanta vai revidenta profesijai raksturīgs pakalpojums. Otrkārt, nodokļu administrācija uzskata, ka šis pakalpojums nav pietiekami neatkarīgs, lai uz to attiektos atbrīvojuma no PVN piemērošanas joma.

13 K cēla iesniedzējtiesas prasības par nodokļu administrācijas 2014. gada 9. septembra lēmumu par PVN par 2008.–2012. gadu, 2015. gada 25. septembra lēmumu par PVN par 2013. gadu un 2019. gada 23. janvāra lēmumu par PVN par 2014. gadu, un tai ir šaubas par jūdziena “[kopieguldījumu] fondu pārvaldīšana” interpretāciju PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

14 Šādos apstākļos *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar jūdzienu “[kopieguldījumu] fondu pārvaldīšana” ir jāsaprot arī pārvaldības sabiedrības trešām personām uzticēti uzdevumi nodokļu jomā, kuru mērķis ir nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem likumam atbilstošā veidā?”

15 Ar 2008. gada 11. decembra licences līgumu *SC GmbH*, kas reģistrēta Vācijā, piešķir *DBKAG*, kas nodrošina kopieguldījumu fondu pārvaldīšanu, tiesības lietot programmatūru, kuru izmanto, lai veiktu būtiskus aprīņinātus risku pārvaldībai un darbības rezultātu novērtēšanai, par to saņemot par licenci nodevas samaksu (turpmāk tekstā – “programmatūra SC”).

16 Programmatūra SC ir paši piemērota ieguldījumu fondu darbībai un sarežģītām likumdevēja prasībām šajā jomā. SC ir pareizi jāaprīņina riska un izpildes rādītāji.

17 Programmatūra SC var izmantot tikai mijiedarbībā ar citām *DBKAG* programmatūrām. Proti, *DBKAG* bija jāpielāgo sava informācija vide programmatūras SC vajadzībām un jānosaka parametri (tostarp aprīņinātās metodes), kas šai programmatūrai ir jāizmanto. Pateicoties saskarnēm ar citām *DBKAG* programmatūrām, dati par tirgus maiņas kursiem un vērtībām, ko iegūst *DBKAG* un kas ir nepieciešami aprīņināšanai, kurus veic SC, katru dienu automātiski tiek ievadīti programmatūrā SC. Tādējādi šī programmatūra veic riska un izpildes rādītāju aprīņināšanu, pamatojoties uz *DBKAG* iegūtajiem datiem. Tāpēc – riska un izpildes rādītājus, ko aprīņina programmatūra SC, *DBKAG* izmanto ziņojumu sagatavošanā, lai izpildītu tiesību aktos paredzētos informēšanas pienākumus pret iestādēm un ieguldītājiem saistībā ar risku un darbības rezultātu pārvaldību.

18 Ar citiem 2008. gada 11. decembra līgumiem tika panākta vienošanās, ka SC sniedz *DBKAG* dažādas atbalsta pakalpojumus. It paši SC apņemas apmēcēt *DBKAG* darbiniekus veicamajiem uzdevumiem saistībā ar programmatūras SC konfigurēšanu un tās darbībai nepieciešamo datu manuālu ievadīšanu. Tāpat SC apņemas īstenot šīs programmatūras atjauninājumus, lai novērstu tās iespējamās trūkumus.

19 SC izrakstīja rīcību par licences piešķiršanu un citiem pakalpojumiem kā par pakalpojumiem, kas apliekami ar nodokli un kam piemēro PVN galamērķa valstī, Austrijas Republikā, neminot PVN, bet norādot, ka nodokļu parāds *DBKAG* ir nodots atbilstoši apgrieztās maksāšanas sistēmai.

20 Tomēr *DBKAG* uzskata, ka uz SC sniegtajiem pakalpojumiem ir attiecināms PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums. Proti, *DBKAG* skatījums, programmatūra SC sniedz riska un izpildes rādītāju aprīņināšanas pakalpojumus, kas ir raksturīgi un būtiski kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai. *DBKAG* uzskata, ka faktam, ka tā pati sniedz noteiktus datus programmatūrai SC, nav ietekmes uz šo pakalpojumu kvalificēšanu par darījumiem, kas atbrīvoti no nodokļa.

21 Savukārt nodokļu administrācija uzskata, ka programmatūras SC lietošanas tiesību piešķiršana ir ar PVN apliekams pakalpojums. Tās ieskatā, SC sniedz tikai vienkāršu tehnisku palīdzību, kas nav nedz raksturīga, nedz būtiska kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai. Turklāt nodokļu administrācija apgalvo, ka, tā kā programmatūra SC nevar veikt attiecīgos aprīņinātus bez *DBKAG* dalības, SC pakalpojums nav pietiekami neatkarīgs, lai uz to attiektos atbrīvojums no PVN.

22 *DBKAG* cēla prasību iesniegt tiesībsargāšanu par nodokļu administrācijas 2014. gada 24. oktobra lēmumiem par PVN piemērošanas procedūras atsākšanu par 2009. un 2010. gadu, kā arī par paziņojumiem par PVN piemērošanu par 2009. un 2010. gadu.

23 Tāpat kā lietā C-58/20 iesniegtā tiesībsargāšana uzskata, ka pastāv šaubas par jautājuma “[kopieguldījumu] fondu pārvaldīšana” interpretāciju PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g)

apakšpunkta izpratnē. Protams, iesniedzējtiesa uzskata, ka riska pārvērtēties un darbības rezultātu novērtēšanas pakalpojumi ir kopieguldījumu fondu pārvērtēšanai raksturīgas darbības. Tomēr iesniedzējtiesa jautā, vai SC atbildēja šajā lietā ir pietiekama, lai tā varētu saņemt šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu.

24 Šādos apstākļos *Bundesfinanzgericht* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai piemērotu šajā noteikumā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, jādziens “[kopieguldījumu] fondu pārvērtēšana” attiecas arī uz kopieguldījumu fondu pārvērtēšanai izstrādātās programmatīras lietošanas tiesību licencēšanu, kuru attiecībā uz ieguldījumu sabiedrību ir steno licenciārs, kas ir trešā persona, ja šā pasākuma programmatīra – kā pamatlīdzeklis – ir paredzēta tikai kopieguldījumu fondu pārvērtēšanai raksturīgu un būtisku darbību izpildei, tomēr tiek lietota, izmantojot ieguldījumu sabiedrības tehnisko infrastruktūru, un tās funkcijas var tikt īstenotas tikai ar ieguldījumu sabiedrības pakļautu līdzdarību un ieguldījumu sabiedrības sniegto tirgus datu pastāvīgu izmantošanu?”

25 Ar Tiesas priekšdēvējamā 2020. gada 3. marta rīkojumu lietas C-58/20 un C-59/20 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

26 Ar saviem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz pakalpojumiem, ko trešās personas sniedz kopieguldījumu fondu pārvērtēšanas sabiedrībām, tiem kā nodokļu uzdevumi, proti, nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši valsts tiesību aktiem un piešķirt tiesības lietot programmatūru, ko izmanto, lai veiktu būtiskus aprēķinus risku pārvērtēšanai un darbības rezultātu novērtēšanai, attiecas šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

27 Vispirms ir jānorāda – tā kā ar PVN direktīvu ir atcelta un aizstāta Sestā direktīva, Tiesas sniegtā interpretācija attiecībā uz pārdotās minētās direktīvas normām attiecas arī uz PVN direktīvas normām, ja šo abu Savienības tiesību instrumentu normas var tikt kvalificētas kā līdzvērtīgas.

28 Tādējādi Tiesas sniegtā interpretācija par Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu attiecas arī uz PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu, jo, kā jau tika konstatēts šā sprieduma 3. punktā, šīs tiesību normas ir formulētas būtībā identiski un līdz ar to var tikt kvalificētas kā līdzvērtīgas.

29 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka jādziens, kas tiek lietoti, raksturojot PVN direktīvas 135. panta 1. punktā norādītos atbrīvojumus no nodokļa, ir jāinterpretē šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no vispārējā principa, ka ar PVN apliek katru pakalpojumu, kuru nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Jāpiebilst, ka saskaņā ar nodokļu neitralitātes principu tirgus dalībniekiem ir jādod iespēja izvēlēties organizācijas modeli, kas no saimnieciskā viedokļa tiem atbilst vislabāk, neradot risku, ka viņu darījumi tiks izslēgti no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Līdz ar to pārvaldītāja – trešās personas – sniegtie pakalpojumi būtībā ietilpst PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta piemērošanas jomā (spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, 69. punkts).

33 Tomēr, lai pārvaldītāja – trešās personas – sniegtos pakalpojumus varētu kvalificēt kā darījumus, kas atbrīvoti no nodokļa PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, tiem, visprātīgi vērtējot, ir jāvairo atsevišķs kopums, kas paredzēts, lai pildītu raksturīgas un būtiskas kopieguldījumu fondu pārvaldīšanas funkcijas (spriedums, 2020. gada 2. jūlijs, *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Iesniedzējtiesas uzdotie prejudiciālie jautājumi ir jāpārbauda, ņemot vērā šo sprieduma 29.–33. punktā atgādāto judikatūru.

Par atsevišķa vai neatkarīga rakstura nosacījumu

35 Pirmkārt, lai noskaidrotu, vai uz pakalpojumiem, ko trešās personas sniedz kopieguldījumu fondu pārvaldības sabiedrībā, attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, ir jāizvērtē, vai šie pakalpojumi, visprātīgi vērtējot, veido atsevišķu kopumu.

36 Šajā ziņā ir jānorāda, ka nosacījumu par “atsevišķu” raksturu nevar interpretēt tādējādi, ka tāda pakalpojuma sniegšanai, kas ir raksturīgs un būtisks kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai, lai uz to attiektos PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, būtu pilnībā jāizmanto šie pakalpojumi.

37 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru šajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma mērķis ir veicināt mazo ieguldītāju piekļuvi vērtpapīru tirgum. Proti, ieguldījumu kolektīvā pārvaldīšana kopieguldījumu fondos sniedz tiem iespēju, neraugoties uz pieticīgu ieguldījumu, iegūt daudzveidīgu portfeli, kas tos aizsargā pret riskiem, kuri saistīti ar vērtpapīru vērtības svārstībām, un ļauj tiem savstarpēji sadalīt pārvaldīšanas eksperta izmaksas. Nepastāvot atbrīvojumam, kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu sertifikātu turētājiem būtu lielāki nodokļi nekā *a priori* lielākiem ieguldītājiem, kuri savu naudu iegulda tieši vērtpapīros un neizmanto fondu pārvaldības pakalpojumus. Nodokļu neitralitātes princips liedz vienas darbības veicošiem tirgus dalībniekiem piemērot atšķirīgus nosacījumus apliekamības ar PVN ziņā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *ATP Pension Service*, C-464/12, EU:C:2014:139, 43. un 44. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

38 Tādējādi, pat ja PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums ir jāinterpretē šauri, nodokļu neitralitātes princips, kā arī šā atbrīvojuma mērķi liecina par labu interpretācijai, kas atbrīvojumam neatņem tā iedarbību (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 68. punkts).

39 Taču, ja kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgs un būtisks pakalpojums būtu jāapliek ar PVN tikai tādā, ka tam pilnībā netiek izmantots šis pakalpojums, tas dotu priekšrocības pārvaldības sabiedrībā, kuras pašas sniedz šo pakalpojumu, kā arī

ieguldītājiem, kuri savu naudu iegulda tieši vērtpapīros un neizmanto fondu pārvaldības pakalpojumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 72. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Tādējādi nosacījuma par “atsevišķu” raksturu interpretācija, saskaņā ar kuru tiek uzskatīts, ka, lai varētu saņemt PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, tādā pakalpojuma sniegšanai, kas ir raksturīgs un būtisks kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai, ir pilnībā jāizmanto šie pakalpojumi, ierobežotu lietderīgo iedarbību, kāda ir iespējama attiecībā uz šo pakalpojumu izmantot minēto atbrīvojumu, ja to sniedz trešā persona.

41 Turklāt Tiesa uzskatīja, ka uz konsultāciju pakalpojumiem par vērtpapīru ieguldīšanu un aktīvu pirkšanas un pārdošanas ieteikumiem, kurus trešā persona sniegusi kopieguldījumu fondu pārvaldības sabiedrībai un kuri ir raksturīgi un būtiski šā fonda pārvaldīšanai, var attiekties PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 7. marts, *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 33. punkts).

42 Proti, Tiesa uzskatīja, ka nav nozīmes tam, ka šai pārvaldības sabiedrībai ir jāsteno šie ieteikumi pēc tam, kad tā ir pārliecinājusies, ka ar tiem netiek pārņemti nevienas juridisks ierobežojums ieguldījumu jomā, kas ir piemērojams kopieguldījumu fondiem, un ka minētā pārvaldības sabiedrība tādējādi saglabā lēmumu pieņemšanas pilnvaras un – galu galā – atbildību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 7. marts, *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 27. punkts).

43 Šajā gadījumā, runājot par lietu C-58/20, lai noteiktu, vai uz pakalpojumiem, ko K sniedz attiecīgajam pārvaldības sabiedrībam, tādēļ kā attiecīgās vērtpapīru aprūpina pakalpojumi sertifikātu turētāju ienākumu aplikšanai ar nodokli, attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai šie pakalpojumi ir jāuzskata par raksturīgiem un būtiskiem kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai. Fakts, ka pārvaldības sabiedrībam ir jāsagatavo standartizētas deklarācijas, pamatojoties uz trešās personas veiktiem aprēķiniem, kā arī jānosūta šīs deklarācijas kompetentajai iestādei, pats par sevi nav noteicošs, lai izlemtu, vai uz šādiem pakalpojumiem attiecas minētais atbrīvojums.

44 Tāpat – attiecībā uz lietu C-59/20 –, lai noteiktu, vai uz pakalpojumiem, ko SC sniedz DBKAG, tādēļ kā programmatīvas SC lietošanas tiesību piešķiršana, attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai šie pakalpojumi ir uzskatāmi par raksturīgiem un būtiskiem kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai. Fakts, ka attiecīgo programmatūru var izmantot tikai attiecīgās pārvaldības sabiedrības tehniskajai infrastruktūrai un savas funkcijas tā var pildīt tikai ar šīs sabiedrības pakārtotu līdzdarbību, pastāvīgi izmantojot tās sniegtos tirgus datus, pats par sevi nav noteicošs, lai izlemtu, vai uz šādiem pakalpojumiem attiecas minētais atbrīvojums.

Par pakalpojuma raksturīgu un būtisku rakstura nosacījumu

45 Otrkārt, lai noteiktu, vai uz pakalpojumiem, ko trešās personas sniedz kopieguldījumu fondu pārvaldības sabiedrībam, tādēļ kā nodokļu uzdevumi, proti, nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši valsts tiesību aktiem un piešķirt tiesības lietot programmatūru, ko izmanto, lai veiktu būtiskus aprēķinus risku pārvaldīšanai un darbības rezultātu novērtīšanai, attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, ir jāizvērtē, vai šie pakalpojumi ir raksturīgi un būtiski kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai.

46 Pirmkārt, attiecībā uz nodokļu uzdevumiem ir jāatgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta piemērošanas jomā papildus portfela

pārvaldīšanas funkcijām ietilpst arī pašu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu administratīvās funkcijas, kādas ir norādītas PVKIU direktīvas II pielikumā (spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, 64. punkts).

47 Proti, PVKIU direktīvas II pielikumā ir paredzēts, ka kolektīvā portfeļa pārvaldīšana ietver tostarp tādās administratīvās funkcijas kā juridiskie un līdzekļu pārvaldīšanas grāmatvedības pakalpojumi, kā arī vērtēšana un cenas noteikšana (tostarp nodokļu deklarācijas).

48 Turklāt tas, ka atsevišķi pakalpojumi nav uzskaitīti PVKIU direktīvas II pielikumā, neliedz tos iekļaut tādā pašā pakalpojumu kategorijā, kas ietilpst kopieguldījumu fondu “pārvaldīšanā” PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē (spriedums, 2013. gada 7. marts, *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 25. punkts).

49 Lai noteiktu, vai uz trešās personas sniegtajiem pakalpojumiem pārvaldības sabiedrībai attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, ir jāizvērtē, vai šīs trešās personas sniegtais pakalpojums ir cieši saistīts ar pārvaldības sabiedrības darbību, kā rezultātā tas pilda kopieguldījumu fonda pārvaldīšanas raksturīgās un būtiskās funkcijas (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 7. marts, *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 23. punkts).

50 Šajā ziņā kopieguldījumu fonda “pārvaldīšanas” jēdzienu PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē ietilpst ne vien ieguldījumu pārvalde, kas ietver aktīvu – kas ir šīs pārvaldes priekšmets – izvēli un pārdošanu, bet arī arī tādā administratīvie un grāmatvedības pakalpojumi kā ienākumu un fondu kapitāla daļu vai akciju cenas aprēķināšana, aktīvu novērtēšana, grāmatvedība, paziņojumu par ienākumu sadales sagatavošana, informācijas un dokumentu sniegšana periodiskiem norādītiem un nodokļu, statistikas un PVN deklarācijām, kā arī ienākumu prognožu sagatavošana (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 7. marts, *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 27. punkts).

51 Savukārt pakalpojumi, kas nav raksturīgi kopieguldījumu fonda darbībai, bet ir raksturīgi jebkāda veida ieguldījumiem, neietilpst šī kopieguldījumu fondu “pārvaldīšanas” jēdziena piemērošanas jomā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 78. punkts).

52 Tādējādi, ciktāl tādā trešās personas sniegti administratīvās un grāmatvedības pakalpojumi pārvaldības sabiedrībai kā nodokļu uzdevumi, proti, nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši valsts tiesību aktiem, ir cieši saistīti ar kopieguldījumu fondu pārvaldīšanas darbību, uz tiem attiecas PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

53 Otrkārt, attiecībā uz programmatīras lietošanas tiesību piešķiršanu, protams, 2006. gada 4. maija sprieduma *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289) 71. punktā Tiesa ir pamatojusies uz 1997. gada 5. jūnija spriedumu *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278), lai uzskatītu, ka uz tādām vienkāršiem materiāliem vai tehniskiem pakalpojumiem kā informācijas sistēmas nodošana rīcībā, Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā, kas ir aizstāts ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu, paredzētais atbrīvojums neattiecas (spriedums, 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 74. punkts).

54 Tomēr šo judikatūru nevar interpretēt tādējādi, ka no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas vispirms ir jāizslēdz visi trešās personas, izmantojot informācijas sistēmu, sniegti pakalpojumi pārvaldības sabiedrībai.

55 Proti, 1997. gada 5. jūnija sprieduma *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278) 37. punktā Tiesa ir

precizējusi, ka tas vien, ka pakalpojums tiek pilnībā sniegts ar elektroniskiem līdzekļiem, pats par sevi neliedz šim pakalpojumam piemērot atbrīvojumu.

56 Konkrēti, 2020. gada 2. jūlija spriedumā *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513), lai gan tajā runa bija par pakalpojumiem, tostarp izpildes un risku kontroli, kurus trešā persona sniedza fondu pārvaldības sabiedrībām, izmantojot informācijas platformu, Tiesa šos pakalpojumus netika uzreiz izslēgusi no PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomas. Taču to, ka šiem pakalpojumiem nevar piemērot šo atbrīvojumu, Tiesa minētā sprieduma 48. un 49. punktā pamatoja ar apstākli, ka minētie pakalpojumi nav raksturīgi kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai, ņemot vērā, ka tie izstrādāti dažādu veidu ieguldījumu pārvaldīšanai un var tikt vienlīdz izmantoti kopieguldījumu fondu un citu fondu pārvaldīšanai.

57 Tādējādi, ja tās pakalpojums kļūst par lietot programmatūru piešķiršana tiek sniegta tikai kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai, nevis citiem fondiem, to var uzskatīt par šim mērķim "raksturīgu".

58 Līdz ar to no iepriekš minētā izriet, ka uz tādā pakalpojumu sniegšanu kļūst nodokļu uzdevumi, proti, nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši valsts tiesību aktiem un piešķirt tiesības lietot programmatūru, ko izmanto, lai veiktu būtiskus aprēķinus risku pārvaldībai un darbības rezultātu novērtīšanai, attiecās PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, ja tie ir cieši saistīti ar kopieguldījumu fondu pārvaldīšanu un tiek sniegti tikai šādu fondu pārvaldīšanai.

59 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pakalpojumi, ko K un SC sniedza pamatlietā aplūkotojam pārvaldības sabiedrībām, atbilst šiem nosacījumiem.

60 Itāļi lieto C-58/20 iesniedzējtiesai tostarp būs jāpārbauda, vai K veiktie nodokļu uzdevumi atbilst Austrijas likumā paredzētajiem pienākumiem, kas ir raksturīgi kopieguldījumu fondiem un kas tādējādi atšķiras no pienākumiem, kuri paredzēti citiem ieguldījumu fondu veidiem.

61 Lietā C-59/20 no iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka riska pārvaldības un darbības rezultātu novērtēšanas pakalpojumi ir darbības, kas ir raksturīgas šādu fondu pārvaldīšanai. Šī tiesa arī norāda, ka pamatlietā aplūkoto programmatūras veiktie aprēķini ir būtisks pamats, lai DBKAG varētu pildīt Austrijas likumā noteiktās riska pārvaldības un darbības rezultātu novērtēšanas funkcijas. Līdz ar to tas, ka šī programmatūra tiek izmantota, lai veiktu aprēķinus, kas ir būtiski attiecīgā fonda riska pārvaldības un darbības rezultātu novērtēšanas administratīvajiem pakalpojumiem, varētu būt uzskatīts, ka minētā programmatūra ir būtiska minētā fonda pārvaldīšanai. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai ir izpildīti šī sprieduma 58. punktā minētie nosacījumi.

62 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz tādām trešo personu sniegtiem pakalpojumiem kopieguldījumu fondu pārvaldības sabiedrībām kļūst nodokļu uzdevumi, proti, nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši valsts tiesību aktiem un piešķirt tiesības lietot programmatūru, ko izmanto, lai veiktu būtiskus aprēķinus risku pārvaldīšanai un darbības rezultātu novērtīšanai, attiecās šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, ja tie ir cieši saistīti ar kopieguldījumu fondu pārvaldīšanas darbību un tiek sniegti tikai šādu fondu pārvaldīšanai, pat ja šo pakalpojumu sniegšanai nepakalpojumi pilnībā netiek izmantoti.

Par tiesāšanas izdevumiem

63 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz tādām trešo personu sniegtiem pakalpojumiem kopieguldājumu fondu pārvaldības sabiedrībām kā nodokļu uzdevumi, proti, nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši valsts tiesību aktiem un piešķirt tiesības lietot programmatūru, ko izmanto, lai veiktu būtiskus aprēķinus risku pārvaldīšanai un darbības rezultātu novērtīšanai, attiecas šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, ja tie ir cieši saistīti ar kopieguldājumu fondu pārvaldīšanas darbību un tiek sniegti tikai šādu fondu pārvaldīšanai, pat ja šo pakalpojumu sniegšanai nepakalpojumi pilnībā netiek izmantoti.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.