

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2014. gada 13. mart? (*)

Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 13. panta B da?as d) punkta 3. un 6. apakšpunkts – Kop?gi ieguld?jumu fondi – Arodpensiju sh?mas – P?rvald?ba – Darb?bas, kas saist?tas ar noguld?jumu kontiem, nor??inu kontiem, maks?jumiem un p?rskait?jumiem

Lieta C?464/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Østre Landsret* (D?nija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 8. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 17. oktobr?, tiesved?b?

ATP PensionService A/S

pret

Skatteministeriet.

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), D. Šv?bi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekret?re S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 2. oktobra tiesas s?di,

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

- *ATP PensionService A/S* v?rd? – *H. S. Hansen* un *T. Kristjánsson*, advokater,
- D?nijas vald?bas v?rd? – *V. Pasternak Jørgensen*, p?rst?ve, kam pal?dz *K. Lundgaard Hansen*, advokat,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – *R. Hill*, barrister,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *L. Lozano Palacios*, *M. Clausen* un *C. Barslev*, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2013. gada 12. decembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 13. panta B daļas d) punkta 3. un 6. apakšpunktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *ATP PensionService A/S* (turpmāk tekstā – “ATP”) un *Skatteministeriet* (Finanšu ministrija) par atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atsevišķus pakalpojumus, ko ATP sniedz arodpensiju fondiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkts ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā [...] citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minēto darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprēto izmantošanu:

[..]

d) šādu operāciju:

[..]

3. darījumus, ieskaitot starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, ņekus un citus tirgojamus dokumentus, bet izņemot parādu piedziņu un faktoringu;

[..]

6. “pašu dalībvalstu noteiktu ieguldījumu fondu vadīšanu.”

4 Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīvas 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvadamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV L 375, 3. lpp.), kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 21. janvāra Direktīvām 2001/107/EK un 2001/108/EK (OV L 41, attiecīgi 20. un 35. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 85/611”), 1. panta 2. punkts šie uzņēmumi ir definēti šādi:

“Šajā direktīvā, ievērojot 2. pantu, PVKIU ir uzņēmumi:

– kuru vienīgais mērķis ir sabiedrības naudas līdzekļu kolektīvie ieguldījumi vērtspapīros un/vai citos 19. panta 1. punktā norādītajos likvīdajos finanšu aktīvos un kuri darbojas pēc dalītā riska principa,

un

– kuru sertifikāti pēc turētāju līguma tieši vai netieši tiek atpirkti vai izpirkti no šo uzņēmumu aktīviem. Pasākumus, ko veic PVKIU, lai nodrošinātu, ka to sertifikātu fondu biržas cena būtiski neatšķiras no to tīrās aktīvu vērtības, uzskata par līdzvērtīgiem šādi atpiršanai vai izpiršanai.”

5 Atbilstoši Direktīvas 85/611 5. panta 2. punkta otrajai daļai "šajā direktīvā kopāgu ieguldījumu fondu un ieguldījumu sabiedrību pārvaldīšana ietver II pielikumā minētās funkcijas, kuru uzskaitījums ir nepilnīgs".

6 Minētajā II pielikumā kā "kolektīvā portfeļa pārvaldīšanā iekļautās funkcijas" tostarp ir minētas:

– investīciju 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) ienākumu sadale;

g) sertifikātu emisija un dzīšana;

h) līguma norēķini (tostarp sertifikātu nosūtīšana);

i) lietvedība.

– realizācija".

7 Ar Direktīvas 85/611 5.g panta 1. punktu tika noteikta iespēja dalībvalstīm "pārvaldības sabiedrību darbības efektīvākās veikšanas nolūkā [atāut] šīm sabiedrībām deleģēt trešajām personām veikt to vārdā vienu vai vairākās to funkcijas", ja, ņemot vērā šīs pilnvaras, tiek izpildīti šīs 5.g panta 1. punkta a)–i) apakšpunkta nosacījumi.

Dānijas tiesības

Dānijas pensiju sistēma

8 Iesniedzējtiesa Dānijas pensiju sistēmu apraksta šādi.

9 Tā norāda, ka šīs sistēmas sākumā iedalās trīs kategorijās: pirmā attiecas uz likumā noteikto pensiju (proti, "folkepension" – valsts noteikto vecuma pensiju), otrā – uz papildu arodpensiju sistēmu un trešā – uz papildu individuālajiem pensiju uzkrājumiem. Pirmā kategorija tiek finansēta no nodokļiem, savukārt otrā un trešā (papildu pensiju uzkrājumi) finansē persona, kurai tiks izmaksāta pensija, proti, pensijas saņēmējs.

10 Papildpensiju shēmas (otrā un trešā kategorija) parasti veido, veicot regulāras iemaksas atbilstoši pensiju shēmai, ko pārvalda pensiju pārvaldīšanas iestādes (tostarp pensiju fondi) vai finanšu iestādes. Arodpensijas shēmas gadījumā (otrā kategorija) darba devējs parasti veic pensijas iemaksas pensiju fondā darba ņēmēja vārdā, bet maksājumi var tikt veikti arī finanšu iestādei.

11 Papildpensiju uzkrājumi (otrā un trešā kategorija) parasti sastāv no noteiktām iemaksām, kas nozīmē, ka pensiju iemaksas apmēru nosaka vienojoties, bet izmaksas pensijas apmērs ir atkarīgs, pirmkārt, no tā, cik liels ir no veiktajām iemaksām uzkrātais fonds un, otrkārt, cik liela peļņa ir no iemaksu ieguldīšanas (atēmot izmaksas, kas saistītas ar uzkrājumu veidošanu).

12 Atlīdzībai par papildpensiju uzkrājumu var būt šādi veidi:

- mēža maksājums, kas tiek veikts līdz pensijas saņēmēja nāvei;
- maksājums, kas tiek veikts daļēji, sākot no aiziešanas pensijā brīža;
- kapitāla pensija, kura tiek izmaksāta vienreizēja maksājuma veidā dienā, kad persona aiziet pensijā.

13 Pensijas, kas izpaužas kā mēža maksājums, gadījumā pensijas saņēmējam regulāri var tikt izmaksāta noteikta summa, sākot ar dienu, kad viņš aiziet pensijā, līdz viņa vai viņas nāvei. Šo summu aprēķina, pamatojoties uz, pirmkārt, pensijas saņēmēju vidējo paredzamo mēža ilgumu un, otrkārt, uzkrājuma apmēru brīdī, kad persona aiziet pensijā. Pensijas saņēmējs var izmantot atbilstoši iemaksu pensijas shēmai vai kapitāla pensijas shēmai uzkrātos līdzekļus, lai iegādātos pensiju mēža maksājumu veidā vai lai iegūtu papildu atbalstu jau esošam mēža garantijas fondam.

14 Iemaksas atbilstoši papildpensiju uzkrājuma shēmai saskaņā ar Dānijas tiesību aktiem par ienākumu nodokli ir atskaitāmas noteiktā apmērā. Tiesības uz atskaitīšanu nav atkarīgas no tā, vai iemaksas tiek veiktas atbilstoši papildpensiju shēmai, ko pārvalda pensiju pārvaldīšanas iestāde, vai shēmai, kas izveidota finanšu iestādē.

15 Lēmumu par atbilstoši pensiju shēmai iemaksājamo pensijas iemaksu apmēru un pensijas iemaksu sadali starp mēža maksājumiem vai pensiju, kas tiek izmaksāta pa daļēm vai kā kapitāla pensija, pieņem pensijas saņēmējs.

16 Tomēr papildu arodpensiju shēmu gadījumā (otrā kategorija) parasti par darba ņēmēju pensiju noteikumiem, periodiski veicot pārrunas par koplīguma nosacījumiem, vienojas sociālie partneri (darba devēju organizācijas un arodbiedrības), kuras pārstāv darba devējus un darba ņēmus.

17 Par darba ņēmējiem, uz kuriem attiecas šādi koplīgumi, iemaksas apmērs, par kuru ir panākta vienošanās, parasti tiek iemaksāts pensiju fondā (arodpensiju fondā). Papildus šai obligātajai pensiju iemaksai darba ņēmēji var izvēlēties veikt papildu iemaksas atbilstoši arodpensiju shēmai, vai arī viņi var izvēlēties izveidot personāgo pensijas uzkrāšanas plānu finanšu iestādē.

18 Personāgajā pensijas uzkrāšanas shēmā (trešā kategorija) tostarp ietilpst iemaksas, kuras veic personas, kurām nav vecuma pensijas shēmas to darba apstākļu dēļ. Tas paši attiecas uz brīvo profesiju pārstāvjiem, darba devējiem un vadītājiem. Tomēr šīs personas var izvēlēties veikt iemaksas atbilstoši arodpensiju shēmai (otrā kategorija), ja uzņēmuma darbiniekiem šāda shēma ir paredzēta.

Dānijas tiesību normas PVN jomā

19 PVN likuma (*Momsloven*) 13. panta 1. punkta 11. apakšpunkta c) un f) punktā ir noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvojamas šādas preces un pakalpojumi:

[..]

11) Šādas finanšu darbības:

[..]

c) darījumi, ieskaitot starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parākus, čekus un citus maksāšanas līdzekļus, izņemot parādu piedziņu;

[..]

f) kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldīšana”.

20 Juridiskajās norādēs (*Den Juridiske Vejledning*) 2012–2, D. A.5.11.6, kas ietver oficiālas atbildēgo iestāžu norādes par PVN likuma interpretāciju, ir paredzēts, ka atbrīvojums no nodokļa darījumiem, kas saistīti ar noguldījumu vai norēķinu kontiem, tostarp attiecas uz vietējo kontu atvēršanu, pensiju un citu uzkrājumu plūnu izveidi, kā arī līdzekļu kredīšanu un debīšanu kontos.

21 Attiecībā uz darījumiem, kas saistīti ar maksājumiem un pārskaitījumiem, ir noteikts, ka “darījumi, kas saistīti ar maksājumiem un pārskaitījumiem, ietver līdzekļu pārskaitījumus skaidrā naudā, elektroniski – piemēram, izmantojot centralizētu datorsistēmu – vai ar *SWIFT* (Vispasaules Starpbanku finanšu telekomunikāciju sabiedrība), vai pamatojoties uz dokumentiem, kas attiecas uz pašiem apstākļiem. Maksājumu, pārskaitījumu un maksājumu apstrādes veikšanu var nodot apakšuzņēmējam, piemēram, *PBS [Payment Business Services A/S]*”.

22 Norādēs D. A.5.11.9.3 ir paredzēts, ka kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldīšanā tostarp ietilpst:

- ikdienas portfela vadība, ieskaitot grāmatvedību;
- padomu sniegšana un lūgumu par līdzekļu ieguldīšanu un vērtspapīru pirkšanu un pārdošanu fondiem pieņemšana;
- fonda vienību vērtības aprēķināšana;
- ieguldījumu apliecību izdošana un izpirkšana, un
- citi administratīvie pakalpojumi, ieskaitot informācijas tehnoloģijas, reklāmasdevumus, tirgvedību, biznesa vadību, kā arī attīstību un analīzi.

23 No iepriekš minētajām norādēm arī izriet, ka kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldīšanai ir piemērojams atbrīvojums no PVN neatkarīgi no tā, vai pārvaldi veic pats fonds vai arī to dara pārvaldīšanas sabiedrība vai cits uzņēmums, kuram ir likumgas pilnvaras to darīt.

24 Lūguma sniegt prejudiciālu nolūgumu 2. punktā *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa) dara zināmu, ka norādēs D. A.5.11.9.2 kopīgie ieguldījumu fondi ir aprakstīti šādi:

“*Skatterådet* [Valsts nodokļu padome], sniedzot saistošu atbildi, ir izmēģinājusi vērst Tiesas [2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (Krājums, I-5517. lpp.; turpmāk tekstā – “spriedums lietā *JP Morgan Fleming*”]. Savā atbildē *Skatterådet* norāda, ka saskaņā ar Dānijas

tiesu praksi kop?go ieguld?jumu fondi tiek uzskat?ti par atbr?votiem no PVN. Skat. informat?v?s nor?des par interpret?ciju nodok?u jom? 2008 353.SR.

Saska?? ar [PVN] likuma 13. panta 1. punkta 11. apakšpunkta f) punktu š?di kop?gie ieguld?jumu fondi ir atbr?voti no PVN:

1. Kop?gie ieguld?jumu fondi un citi fondi [PVKIU], uz kuriem attiecas Direkt?va [85/611].
2. Kop?gie ieguld?jumu fondi, kuri ir konta tur?t?ji, skat. 2. pantu Likum? par nodok?u piem?rošanu kop?go ieguld?jumu fondu, kuri ir konta tur?t?ji, biedriem, neatkar?gi no t?, vai uz šiem fondiem attiecas Direkt?va [85/611].
3. Fisk?la rakstura kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumi, uz kuriem attiecas Likuma par iemaksu apr??ina b?zi [*Ligningsloven*] 16.C panta 1. punkts, neatkar?gi no t?, vai uz šiem fondiem attiecas Direkt?va [85/611].
4. Ieguld?jumu sabiedr?bas vai fondi, uz kuriem attiecas Likuma par nodok?iem, kas piem?rojami akcij?m [*Aktieavancebeskatningsloven*], 19. panta 2., 3. un 4. punkts, neatkar?gi no t?, vai uz tiem attiecas Direkt?va [85/611].
5. Uzkr?jumu kop?go ieguld?jumu fondi, kuri izsniedz sertifik?tus un uz kuriem attiecas Soci?lo pakalpojumu likuma [*Lov om social service*] 1. panta 1. punkta 5.a) apakšpunkts, neatkar?gi no t?, vai uz tiem attiecas Direkt?va [85/611].
6. Invest?ciju trasta sabiedr?bas, skat. [spriedumu liet? *JP Morgan Fleming*], neatkar?gi no t?, vai uz t?m attiecas 2. l?dz 5. punkts.
7. Citiem uz??mumiem, kas nodarbojas ar kolekt?vo ieguld?šanu p?rveduma v?rtspap?ros, kas, pamatojoties uz noteiktu v?rt?jumu, var tikt uzskat?ti par t?diem, kas pied?v? pakalpojumus, kuri ir sal?dzin?mi un konkur? ar pakalpojumiem, kurus 1.–6. punkt? min?tie kop?gie ieguld?jumu fondi pied?v? biedriem un akcion?riem, lai p?rdal?tu ar ieguld?jumiem v?rtspap?ros saist?tos riskus.”

Pamatlietas fakti un prejudici?lie jaut?jumi

25 Østre Landsret pamatlietas faktus apraksta š?di.

26 ATP liel?kais klients ir arodpensiju fonds *PensionDanmark*. *PensionDanmark* administr? pensiju sh?mas, kas izveidotas saska?? ar kopl?gumiem un uz??mumu l?gumiem, 12 arodbiedr?bu un 37 darba dev?ju asoci?ciju v?rd?, kop? p?rst?vot 602 000 biedru, kas nodarbin?ti 22 000 priv?tu un valsts uz??mumu.

27 ATP pakalpojumu sniegšanas process notiek š?di. ATP atver kontu katram pensijas sa??m?jam t?s p?rvald?t? pensiju fonda sh?m?, pamatojoties uz inform?ciju, ko t? sa?em no darba dev?ja. Darba dev?js pazi?o ATP pensijas iemaksas, kas tiek veiktas par visiem darbiniekiem, un finanšu iest?des pensiju fonda kont? p?rskaita vienotu summu, kas aptver visas t? veikt?s iemaksas. Summu, kas darba dev?jam ir j?maks? par katru darbinieku saska?? ar kopl?gumu vai uz??muma l?gumu, ATP v?l?k p?rskaita uz darba ??m?ja kontu t?s p?rvald?taj? pensiju fonda sh?m?.

28 Pensijas saņēmājam jebkurā laikā ir pieeja viņa pensijas kontam, izmantojot pensijas fonda tīmekļa vietni. ATP regulāri atjauno konta informāciju ar tajā ieskaitāmajām summām un summām, kas no tā ir jāatskaita, lai pensijas konta bilance būtu vienāda ar uzkrāto pensijas summu (izņemot nopelnītos, bet vēl neieskaitītos ienākumus).

29 ATP turklāt ņems summu atskaitīšanu no pensiju fonda pensiju saņēmēju konta, izdodot rēķojumu finanšu iestādei pārskaitīt šīs summas pensiju saņēmējiem.

30 Pensiju fondi paši īsteno atbilstoši pensiju shēmām veikto iemaksu ieguldīšanu.

31 Tādējādi ATP pensiju fonda rēķojumā veic šādus uzdevumus:

- administratīvus uzdevumus: tostarp informācijas un atsevišķu padomu sniegšanu darba devējiem un darba ņēmējiem (pensijas saņēmējiem) par pensiju fondu nodrošinātajām pensiju shēmām;

- shēmas uzturēšanu un attīstību, kas ietver tās platformas attīstību un uzturēšanu, kurā tiek nodrošināti ATP pakalpojumi pensiju fondiem;

- pakalpojumus, kas ir saistīti ar iemaksām atbilstoši pensiju shēmām un pensiju izmaksu saņēmējiem.

32 Līdz 2002. gada 30. jūnijam ATP iesniedza paziņojumus par PVN, kas samaksāts par atlīdzību, ko tā saņemusi no pensiju fondiem par sniegtajiem pakalpojumiem. Tomēr, pamatojoties uz 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-2/95 SDC (*Recueil*, I-3017. lpp.), ATP uzskatīja, ka tās pakalpojumi, kas attiecas uz iemaksām atbilstoši pensiju shēmām un pensiju izmaksu, ietver darījumu, kas attiecas uz maksājumiem vai pārskaitījumiem, kas saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktu ir atbrīvoti no PVN.

33 ATP par to 2002. gada 26. jūnijā informēja *Skatteministeriet*. Ar 2005. gada 7. oktobra lēmumu tā nolēma, ka ATP pakalpojumi saistībā ar pensiju izmaksu ir uzskatāmi par darījumiem, kas attiecas uz maksājumiem vai pārskaitījumiem, kas ir atbrīvoti no PVN, bet nepieņemta, ka no nodokļa ir atbrīvota pakalpojumu sniegšana, kas attiecas uz iemaksām atbilstoši pensiju shēmām, izņemot pakalpojumus, kas attiecas uz ņeku saņemšanu un iekasēšanu. Ar 2009. gada 13. maija lēmumu *Landsskatteretten* (Valsts nodokļu tiesa) apstiprināja *Skatteministeriet* lēmumu.

34 ATP apstiprināto nolēmumu pārskatīja *Retten i Hillerød* (Hilleredas [*Hillerød*] tiesa), kura lietā nodeva *Østre Landsret*.

35 Līguma sniegtā prejudiciālā nolēmuma 1.2. punktā *Østre Landsret* ir norādījusi, ka sniegtajos pakalpojumos, kuri, kā uzskata *Skatteministeriet* un *Landsskatteretten*, nav atbrīvoti no PVN, galvenokārt ietilpst:

“(1) To darba devēju, kuriem ir jāmaksā pensiju iemaksas, reģistrācija, pamatojoties uz informāciju, kas saņemta no darba devējiem.

(2) Kontu atvēršana ATP pensiju fondā darba ņēmēju (pensijas saņēmēju) labā, pamatojoties uz informāciju, kas saņemta no darba devējiem.

(3) Iespēju iemaksu veikšanai pensiju shēmā nodrošināšana darba devējiem, lai visas iemaksas darba devēja darbiniekiem varētu tikt veiktas pensiju fonda kontā finanšu iestādē, izmantojot tiešsaistes pakalpojumus (internetu) vai maksājumu karti.

(4) Ziņojumu no darba devējiem par kopējās saņemtais summas piešķiršanu atsevišķiem darbiniekiem (ieskaitot sociālās nodrošinājuma iemaksu, kas tiek atskaitītas tieši no veiktajām iemaksām pensiju fondā, aprēķināšanu un iekasēšanu) saņemšana un reģistrācija.

(5) Pensiju iemaksas ieskaitīšana atsevišķos pensijas saņēmēju kontos ATP pensijas fondu sistēmā, ieskaitot regulāru konta papildināšanu ar veiktajām iemaksām un reģistrētajiem ienākumiem.

(6) Iztrūkstošu iemaksu reģistrācija.

(7) Pensijas fondu klientu informāšana par atbilstoši kapitāla pensiju shēmām veiktajām iemaksām.

(8) Kontu izrakstu izstrādāšana.”

36 ATP ir norādījusi *Østre Landsret*, ka šie sniegtie pakalpojumi ir jāatbrūvo no PVN:

– kā kopējo ieguldījumu fondu pārvaldīšana atbilstoši PVN likuma 13. panta 1. punkta 11. apakšpunkta f) punktam, ar kuru īstenots Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts, un/vai

– kā darījums, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus un pārskaitījumus, kā tas norādīts šīs tiesību normas, ar kuru īstenots Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts, c) punktā.

37 *Skatteministeriet* uzskatīja, ka minētos ATP sniegtie pakalpojumi nevar tikt atbrīvoti no PVN, jo pensiju fondi ir jānosīr no kopējo ieguldījumu fondiem šādu iemeslu dēļ:

– pensiju fondi apvieno pensiju uzkrāšanas un apdrošināšanas pakalpojumus; pensijas var būt gan kā maksājums mēža garumā, gan kā pensija, kura tiek maksāta kā vienreizēja summa vai kā vienreizēja summa pēc noteikta gadu skaita; tie piedāvā papildu apdrošināšanu, piemēram, nāves vai darbnespējas gadījumā;

– iemaksas veic darba devēji, pamatojoties uz koplīgumiem, nevis darba ņēmēji;

– pensijas uzkrājumu veidošanas mērķis ir radīt līdzsvaru starp ienākumiem darba dzīves laikā un pensijas laikā, turpretī ieguldījumu mērķis parasti ir vairot bagātību;

– iemaksas pensiju fondos ir atskaitāmas no apliekamajiem ienākumiem noteiktā apmērā, piemērojot noteikumus par ienākumu nodokli.

38 Šādos apstākļos *Østre Landsret* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai [Sestās direktīvas] 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nozīmē, ka jādzieds “kopēgi dalībvalstu noteikti ieguldījumu fondi” ietver tādus pensiju fondus, kādi tiek izskatīti šajā lietā un kuriem situācijā, kad dalībvalstis atzīst [šā sprieduma 19.–24. punktā] minētās institūcijas par kopējiem ieguldījumu fondiem, ir šādas pazīmes:

a) darba ņēmēja (pensijas saņēmēja) peļņa ir atkarīga no pensijas fonda veikto ieguldījumu ienesīguma;

- b) darba devējam nav jāveic papildu iemaksas, lai nodrošinātu pensijas saņēmējam konkrētu peļņu;
 - c) pensiju fonds kolektīvi iegulda uzkrātos līdzekļus, piemērojot daļēto riska principu;
 - d) lielākā daļa pensiju fondu veikto iemaksu balstās uz koplīgumiem, kas noslēgti starp darba devēju organizācijām un arodbiedrībām (sociālajiem partneriem), kuras pārstāv atsevišķus darba ūmājus un darba devējus, nevis uz līgumiem, kas būtu noslēgti ar darba ūmājiem katru atsevišķi;
 - e) darba ūmāji individuāli var izlemt, vai veikt papildu iemaksas pensiju fondā;
 - f) pašnodarbinātās personas, darba devēji un vadītāji var izvēlēties, vai veikt iemaksas pensiju fondā;
 - g) iepriekš noteikta darba ūmāju pensijas uzkrājumu daļa, kas ir koplīguma priekšmets, tiek izmantota, lai iegādātos mēža maksājumus;
 - h) pensijas saņēmējs sedz pensiju fonda izmaksas;
 - i) iemaksas pensiju fondā ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam ienākumu nodokļa jomā;
 - j) iemaksas atbilstoši personāģajam pensiju uzkrājumam plānam, ieskaitot pensiju fondu, kas izveidots finanšu iestādē, kuras ietvaros līdzekļus var ieguldīt kopīgā ieguldījumu fondā, ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam ienākumu nodokļa jomā tādā pašā apmērā, kā noteikts i) punktā;
 - k) i) punktā norādītajām tiesībām uz iemaksu atbrīvošanu no nodokļa līdzvērtīgi ir tas, ka maksājumiem pensijas saņēmējiem tiek piemērots nodoklis;
 - l) uzkrātie naudas līdzekļi faktiski ir jāizmaksā pēc tam, kad attiecīgā persona sasniegusi pensijas vecumu?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens "pārvaldīšana" ietver tēdu pakalpojumu, kāds tiek izskatīts šajā lietā (skat. līguma sniegtā prejudiciālā nolūmuma 1.2. punktu [šā sprieduma 35. punktu])?
- 3) Vai tēds pakalpojums, kāds tiek izskatīts šajā tiesvedībā saistībā ar iemaksām pensiju fondā (skat. līguma sniegtā prejudiciālā nolūmuma 1.2. punktu [šā sprieduma 35. punktu]), saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktu ir jāuzskata par vienotu pakalpojumu vai par vairākiem atsevišķiem pakalpojumiem, kuri jāizvērtē atsevišķi?
- 4) Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā noteikumā ietvertais darījumu, kas ietver maksājumus vai pārskaitījumus, atbrīvojums no PVN attiecas uz tēdu pakalpojumu, kāds tiek izskatīts šajā tiesvedībā saistībā ar iemaksām pensiju fondā (skat. līguma sniegtā prejudiciālā nolūmuma 1.2. punktu [šā sprieduma 35. punktu])?
- 5) Ja uz ceturto jautājumu sniegtā atbilde ir negatīva, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā noteikumā ietvertais darījumu, kas ietver noguldījumus vai norādītu kontus, atbrīvojums no PVN attiecas uz tēdu pakalpojumu, kāds ir izskatīts šajā tiesvedībā saistībā ar iemaksām pensiju fondā (skat. līguma sniegtā prejudiciālā nolūmuma 1.2. punktu [šā sprieduma 35. punktu])?

nol?mumu 1.2. punktu [š? sprieduma 35. punktu])?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu saist?b? ar j?dzienu “kop?gi ieguld?jumu fondi”

39 Uzdodot savu pirmo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa vaic?, vai Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka uz pensiju fondiem, k?di apl?koti pamatliet?, kuriem ir šaj? jaut?jum? aprakst?t?s ?paš?bas, ir attiecin?ms j?dziens “kop?gi dal?bvalstu noteikti ieguld?jumu fondi” š?s ties?bu normas izpratn?.

40 Vispirms ir j?atg?dina, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai, lai ar? Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkt? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a ietver autonomus Savien?bas ties?bu j?dzienus un, lai izvair?tos no atš?ir?gas PVN k?rt?bas piem?rošanas daž?d?s dal?bvalst?s un dal?bvalstis nevar?tu groz?t t? saturu, tiem ir pieš?irama kop?ga defin?cija, tas tom?r neattiecas uz gad?jumiem, kad likumdev?js t?m ir uztic?jis defin?t noteiktus atbr?vojumus no nodok?a (šaj? zi?? skat. 2006. gada 4. maija spriedumu liet? C?169/04 *Abbey National*, Kr?jums, l?4027. lpp., 38. un 39. punkts; spriedumu liet? *JP Morgan Fleming*, 19. un 20. punkts, k? ar? 2013. gada 7. marta spriedumu liet? C?424/11 *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c., turpm?k tekst? – “spriedums liet? *Wheels*”, 16. punkts). Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkt? pilnvaras defin?t j?dzienu “kop?gi ieguld?jumu fondi” ir nodotas dal?bvalst?m (skat. spriedumu liet? *Wheels*, 16. punkts).

41 Tom?r š?s dal?bvalst?m pieš?irt?s defin?šanas ties?bas ir ierobežotas ar aizliegumu p?rk?pt paša Savien?bas likumdev?ja izmantotos atbr?vojuma j?dzienus (šaj? zi?? skat. spriedumu liet? *JP Morgan Fleming*, 21. punkts, un spriedumu liet? *Wheels*, 17. punkts). Tostarp dal?bvalsts, nenoliedzot pašu “kop?go ieguld?jumu fondu” j?dzienu, nevar izv?l?ties no kop?gajiem ieguld?jumu fondiem tos, kuriem pien?ksies atbr?vojums, un tos, kuriem n?. T?tad ar min?taj?m ties?bu norm?m tai ir pieš?irtas pilnvaras defin?t j?dzienam “kop?gi ieguld?jumu fondi” atbilstošus fondus tikai valsts ties?b?s (šaj? zi?? skat. spriedumu liet? *JP Morgan Fleming*, 41.–43. punkts, un spriedumu liet? *Wheels*, 17. punkts).

42 Tostarp š?s defin?šanas pilnvaras ir j??steno, iev?rojot Sest?s direkt?vas m?r?us, k? ar? kop?jai PVN sist?mai rakstur?go nodok?u neitralit?tes principu (šaj? zi?? skat. spriedumu liet? *JP Morgan Fleming*, 22. un 43. punkts, k? ar? spriedumu liet? *Wheels*, 18. punkts)

43 Šaj? saist?b? ir j?nor?da, ka ar kop?go ieguld?jumu fondu p?rvald?šanu saist?to dar?jumu atbr?vošanas no nodok?a m?r?is it ?paši ir atvieglot ieguld?t?jiem v?rtspap?ru ieguld?jumu veikšanu ar ieguld?jumu uz??mumu starpniec?bu, izsl?dzot ar PVN saist?tas izmaksas un t?d?j?di nodrošinot kop?j?s PVN sist?mas neitralit?ti, neietekm?jot izv?li starp tiešu ieguld?jumu v?rtspap?ros un ieguld?jumu, izmantojot kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu starpniec?bu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Abbey National*, 62. punkts; spriedumu liet? *JP Morgan Fleming*, 45. punkts; spriedumu liet? *Wheels*, 19. punkts, un 2013. gada 7. marta spriedumu liet? C?275/11 *GfBk*, 30. punkts).

44 Konkr?t?k, run?jot par nodok?u neitralit?tes principu, šis princips liedz vien?das darb?bas veicošiem tirgus dal?bniekiem piem?rot atš?ir?gus nosac?jumus aplikam?bas ar PVN zi?? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Abbey National*, 56. punkts; spriedumu liet? *JP Morgan Fleming*, 29. punkts, k? ar? spriedumu liet? *Wheels*, 20. punkts).

45 Tādējādi Sestās direktīvas piemērošanas mērķiem ir jānosaka, vai pensiju fondi, kodi tiek aplūkoti pamatliet, ir uzskatāmi par "kopīgiem ieguldījumu fondiem" šīs direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta izpratnē.

46 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka fondi, kas ir pārvēdāmo vērtpapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi Direktīvas 85/611 izpratnē, ir kopīgi ieguldījumu fondi (šajā ziņā tostarp skat. 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-44/11 *Deutsche Bank*, 31. un 32. punkts, kā arī spriedumu lietā *Wheels*, 23. punkts).

47 Turklāt par kopīgiem ieguldījumu fondiem ir uzskatāmi arī fondi, kuriem – kaut arī tie nav kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi Direktīvas 85/611 izpratnē – ir pārdarītiem minētajiem identiskas pašības un kuri tādējādi veic tādas pašas darbības vai vismaz ir tiem pielīdzināmi tādā ziņā, ka tie ir to konkurenti (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Abbey National*, 53.–56. punkts, spriedumu lietā *JP Morgan Fleming*, 48.–51. punkts, un spriedumu lietā *Wheels*, 24. punkts).

48 Kā norādījis ģenerālvokāls savu secinājumu 51. punktā, netiek apstrīdēts, ka arodpensiju fondiem, par kuriem ir runa šajā lietā, Direktīva 85/611 nav piemērojama. Tomēr ir jāpārbauda, vai šādos fondus var salīdzināt ar uzņēmumiem, kuriem ir piemērojama šī direktīva un kuri atrodas konkurētspējīgās attiecībās ar tiem.

49 Šajā saistībā no Direktīvas 85/611 1. panta 2. punkta izriet, ka šī direktīva attiecas uz uzņēmumiem, kuru vienīgais mērķis ir vērtpapīros un/vai citos likvidos finanšu aktīvos kolektīvi ieguldīt publiski piesaistītu kapitālu, kuri darbojas saskaņā ar daļēta riska principu un kuru daļas pēc kapitāla daļu īpašnieku pieprasījuma tiek pirktas atpakaļ vai izpirktas tieši vai netieši no šo uzņēmumu aktīviem.

50 Runa ir par uzņēmumiem, kuros tiek apvienoti daudzi ieguldījumi un tie tiek sadalīti pa dažādiem vērtpapīru veidiem, kurus iespējams efektīvi pārvaldīt, lai gūtu labākus rezultātus, un kuru ietvaros atsevišķi ieguldījumi var būt salīdzinoši pieticīgi. Šādos fondos to ieguldījumi tiek pārvaldīti pašu fondu vārdā un uzdevumā, bet katram klientam ieguldītājam tajā pieder kāda fonda daļa, bet ne paši fonda ieguldījumi (iepriekš minētais spriedums lietā *Deutsche Bank*, 33. punkts).

51 Būtisks kopīgi ieguldījumu fondu kritērijs ir vairāku labuma guvēju līdzekļu apvienošana, dodot iespēju risku, kāds var rasties šiem labuma guvējiem, izvietot un diversificēt dažādos vērtpapīros. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādēm šī lietā, ka tas ir pamatliet, jo Dānijas pensiju shēmas otro un trešo kategoriju finansē izmaksājamo pensiju saņēmēji. Turklāt *Østre Landsret* sava pirmajā jautājumā c) punktā ir precizējusi, ka attiecīgās summas tiek ieguldītas, piemērojot daļēta riska principu, un šī jautājuma a) punktā ir precizējusi, ka ieguldījumu risku uzņemas pensiju saņēmēji.

52 Šajā saistībā ir jānodala pamatlietā aplūkotie ieguldījumu fondi no fondiem, kas tika aplūkoti spriedumā lietā *Wheels*. Šajā pārdarītajā lietā pensiju saņēmēji neuzņēmās ieguldījumu fonda, kurā ir apvienoti pensiju shēmas līdzekļi, pārvaldīšanas risku, jo pensija bija iepriekšnoteikta atbilstoši darba stāžam pie darba devēja un atalgojuma apmēram un darba devēja veiktais iemaksas pensiju sistēmā bija līdzeklis, ar ko tas pildīja tam likumā paredzētos pienākumus pret saviem darbiniekiem (skat. spriedumu lietā *Wheels*, 27.–29. punkts). Turpretī, kā tika atgādāts šajā spriedumā 51. punktā, pamatlietā aplūkotās shēmas finansē izmaksājamo pensiju saņēmēji un viņi arī uzņemas investīciju risku.

53 Nosakot, vai uzņēmums ir kopīgi ieguldījumu fonds, nav nozīmes faktam, ka iemaksas veic darba devējs. Viņam var būt pienākums iemaksāt pensiju fondā summu, kas atbilst darba

??m?ju iemaks?m. Š?da faktiska iejaukšan?s nemaina to, ka iemaksas tiek maks?tas pensiju sa??m?ju uzdevum? ar l?dzek?iem, kas ir j?uzskata par t?diem, kurus vi?i ir nopeln?juši sav? darb?, un šie p?d?jie min?tie uz?emas š?di veiktu ieguld?jumu risku. *Østre Landsret* šaj? zi?? pirm? jaut?juma b) punkt? preciz?, ka darba dev?jam nav j?veic papildu iemaksas, lai nodrošin?tu pensijas sa??m?jam konkr?tu pe??u.

54 T?pat nav noz?mes apst?klim, ka pensiju fond? veikt?s iemaksas balst?s uz kopl?gumiem, kas nosl?gti starp darba dev?ju organiz?cij?m un arodbiedr?b?m. Šis apst?klis nemaina to, ka iemaksas veic darba dev?js vai vismaz tas tiek dar?ts vi?a v?rd? un uzdevum?, un ka vi?š g?s labumu no savu iemaksu rezult?ta, vienlaic?gi uz?emoties ar? risku. T?pat nav lielas noz?mes tam, vai darba ??m?jiem ir iesp?ja veikt papildu iemaksas vai ar? citas personas var piedal?ties pensiju fond?, izmantojot person?gos pensiju uzkr?juma pl?nus.

55 Ar? ar noteikumiem, atbilstoši kuriem pensiju sa??m?jiem tiek izmaks?ta atl?dz?ba par uzkr?jumu p?c pension?šan?s vecuma sasniegšanas, neatkar?gi no t?, vai tas tiek veikts k? vienreiz?js maks?jums vai k? regul?ri maks?jumi, nav apstr?dami pensiju fondos ieguld?to uzkr?jumu b?tiskie elementi. Runa ir par atš?ir?b?m starp izmantotajam metod?m š?s atl?dz?bas finansi?lajai apr??in?šanai, un, k? nor?da ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 59. punkt?, veids, k?d? notiek pensiju izmaksa no pensiju fonda (k? m?ža maks?jums vai vienreiz?js maks?jums), nav noz?m?gs fonda raksturošanai, jo starp daž?dajiem variantiem ir iesp?jami p?rskait?jumi, izmantojot vienk?ršu finanšu dar?jumu.

56 T?pat, pret?ji tam, ko nor?da D?nijas vald?ba, tas, ka iemaksas var tikt atskait?tas no apliekamajiem ien?kumiem, piem?rojot noteikumus par ien?kumu nodokli, nevar ietekm?t to, vai pensiju fondu darb?bas ir vai nav atbr?votas no nodok?a, cikt?l tas attiecas uz PVN. Ar valsts tiesisko regul?jumu ien?kumu nodok?a jom? nevar tikt apstr?d?ts Savien?bas noteikumos PVN jom? paredz?to atbr?vojumu vienveid?gais raksturs.

57 Visbeidzot, apdrošin?šanas elementa pievienošana neietekm? iemaksu pensiju fondos b?tisk?s ?paš?bas, ja šim elementam ir papildu raksturs.

58 Šaj? zi?? Tiesa faktiski ir l?musi, ka vienots pakalpojums ir tad, ja vienu t? elementu var uzskat?t par pamatpakalpojumu, bet citu t? elementu – par papildpakalpojumu, t?d? veid?, ka tas ir apliekams ar nodokli t?pat k? pamatpakalpojums (iepriekš min?tais spriedums liet? *Deutsche Bank*, 19. punkts un taj? min?t? judikat?ra). T? tas ir ar? tad, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko ir veicis nodok?u maks?t?js, ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu, ekonomiski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga (iepriekš min?tais spriedums liet? *Deutsche Bank*, 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

59 ?emot v?r? visus šos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka š? ties?bu norma var attiekties uz pensiju fondiem, k?di ir apl?koti pamatl?et?, ja tos finans? izmaks?jamo pensiju sa??m?ji, ja uzkr?jums tiek ieguld?ts, piem?rojot dal?t? riska principu, un ieguld?jumu risku uz?emas pensiju sa??m?ji. Šaj? zi?? nav lielas noz?mes tam, ka š?s iemaksas veic darba dev?js, ka to apm?rs balst?s uz kopl?gumiem, kas nosl?gti starp darba dev?ju organiz?cij?m un arodbiedr?b?m, ka iemaksas var tikt atskait?tas, piem?rojot noteikumus par ien?kumu nodokli, vai ka t?m ir iesp?jams pievienot papildu apdrošin?šanas elementu.

Par otro jaut?jumu saist?b? ar “kop?go ieguld?jumu fondu p?rvald?šanu”

60 Uzdodot otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa vaic?, vai Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? ietvertais j?dziens “kop?go ieguld?jumu fondu p?rvald?šana” attiecas uz t?du pakalpojumu sniegšanu, k?di tiek apl?koti

pamatliet?.

61 T? k? Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkt? nav ietverta j?dziena “kop?go ieguld?jumu fondu p?rvald?šana” defin?cija, š? ties?bu norma ir j?interpret?, iev?rojot kontekstu, k?d? t? lietota, š?s direkt?vas m?r?us un j?gu, ?paši ?emot v?r? direkt?v? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a *ratio legis* (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Abbey National*, 59. punkts).

62 Šaj? zi??, pirmk?rt, ir j?nor?da, k? tas tika atg?din?ts ar? š? sprieduma 43. punkt?, ka ar kop?go ieguld?jumu fondu p?rvald?šanu saist?to dar?jumu atbr?vošanas no nodok?a m?r?is it ?paši ir atvieglot ieguld?t?jiem v?rtspap?ru ieguld?jumu veikšanu ar ieguld?jumu uz??mumu starpniec?bu.

63 Otrk?rt, Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkts b?t?b? pie?auj iesp?ju, ka kop?gu ieguld?jumu fondu p?rvald?šanu veido daž?di atseviš?i pakalpojumi, kas var?tu tikt ietverti j?dzien? “kop?gu ieguld?jumu fondu p?rvald?šana” š?s ties?bu normas izpratn?, un ka tiem tiek pieš?irts taj? noteiktais atbr?vojums pat tad, ja tos sniedz treš? persona – p?rvald?t?js (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Abbey National*, 67. punkts, un liet? *GfBk*, 28. punkts).

64 Trešk?rt, no nodok?u neitralit?tes principa izriet, ka uz??m?jiem ir j?b?t iesp?jai izv?l?ties t?du uz??muma modeli, k?ds no strikti saimniecisk? viedok?a tiem š?iet vis?rt?kais, bez riska, ka uz to dar?jumiem neattieksies Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Abbey National*, 68. punkts, un liet? *GfBk*, 31. punkts).

65 Ceturtk?rt, Tiesa ir preciz?jusi, ka dar?jumi, uz kuriem attiecas šis atbr?vojums no nodok?a, ir rakstur?gi kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu darb?bai (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Abbey National*, 63. punkts). Konkr?t?k, run?jot par treš?s personas – p?rvald?t?ja sniegtajiem p?rvald?šanas pakalpojumiem, t? nosprieda, ka šiem dar?jumiem ir j?veido atseviš?s kopums, kam ir j?sniedz visp?r?js nov?rt?jums un kam ir j?atbilst kop?go ieguld?jumu fondu p?rvald?šanai rakstur?gaj?m un b?tiskaj?m funkcij?m (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Abbey National*, 70.–72. punkts, un liet? *GfBk*, 21. punkts).

66 Papildus portfe?a p?rvaldes funkcij?m kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem rakstur?gas ir ar? pašu kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu administrat?v?s vad?bas funkcijas, t?das k? Direkt?vas 85/611 II pielikum? grup? “Administrat?v? vad?ba” nor?d?t?s funkcijas (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Abbey National*, 64. punkts, un liet? *GfBk*, 22. punkts).

67 Tom?r fakts, ka pakalpojumi nav uzskait?ti Direkt?vas 85/611 II pielikum?, nav š??rslis iek?aut tos Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkt? paredz?taj?m “kop?go ieguld?jumu fondu p?rvald?šanas” darb?b?m rakstur?go pakalpojumu kategorij?, jo paš? Direkt?vas 85/611 5. panta 2. punkt? ir uzsv?rts, ka min?taj? pielikum? ietvertais saraksts “ir nepiln?gs” (iepriekš min?tais spriedums liet? *GfBk*, 25. punkts).

68 T?d?j?di Tiesa nosprieda, ka t?diem pakalpojumiem k? ien?kumu un fondu kapit?la da?u vai akciju cenas apr??in?šana, akt?vu nov?rt?šana, gr?matved?ba, pazi?ojumu par ien?kumu izvietojuumu sagatavošana, inform?cijas un dokumentu sniegšana periodiskiem nor??iniem un nodok?u, statistikas un PVN deklar?cij?m, k? ar? ien?kumu prognožu sagatavošana ir piem?rojams kop?gu ieguld?juma fondu “p?rvald?šanas” j?dziens Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkta izpratn? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *GfBk*, 27. punkts).

69 T?pat fakts, ka trešo personu sniegti pakalpojumi neietver izmai?as fonda juridiskaj? vai

finanšu situācijā, ar nav pretrunā tam, lai tie ietilptu kopāgo ieguldījumu fondu "pārvaldīšanas" jādziņā šīs tiesību normas izpratnē (iepriekš minētais spriedums lietā *GfBk*, 26. punkts).

70 Pakalpojumi, kuru atbrīvošana no nodokļa tiek apstrīdēta pamatlietā, ir aprakstīti šā sprieduma 35. punktā, Sākotnēji šāiet, ka atsevišķi no šiem pakalpojumiem nav tikai tehniskas dabas, bet ar tiem tiek īstenotas pensiju saņēmēju tiesības attiecībā pret pensiju fondiem, atverot kontus pensiju fondu sistēmā un šajos kontos ieskaitot veiktās iemaksas. Šāiet, ka šo lūdzēju ieskaitīšanas kontos darbību rezultātā darba ņēmēju prasījumi, kas viņiem šajā ziņā ir pret viņu darba devējiem, tiek pārvēidoti par prasījumiem pret pensiju fondu.

71 Šādos apstākļos šādas lūdzēju ieskaitīšanas fondā darbības ir būtiskas kopāgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai.

72 Šo secinājumu apstiprina nodokļu neitralitātes princips. PVN piemērošana šiem pakalpojumiem, ja tos sniedz trešās personas, nozīmē, ka priekšrocības tiek piešķirtas pensiju fondiem, kuri ir izvēlējušies paši reģistrēt pensiju saņēmēju veiktās iemaksas, bet neizdevīgākā situācijā būtu tie, kuri izvēlētos izmantot trešās personas, lai arī šo pakalpojumu nodošanai apakšuzņēmējam varētu būt priekšrocības efektivitātes ziņā, kas radītu labumu pensiju fondiem un tādējādi arī pensiju saņēmējiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *GfBk*, 31. punkts).

73 Attiecībā uz citiem šā sprieduma 35. punktā norādītajiem pakalpojumiem šāiet, ka runa galvenokārt ir par grāmatvedības pakalpojumiem un pakalpojumiem, kas ir saistīti ar informācijas sniegšanu par kontiem, kas ir norādīti Direktīvas 85/611 II pielikumā.

74 Attiecībā uz pakalpojumiem, kas tiek aplūkoti pamatlietā, sākotnēji šāiet, ka subjektam, kurš uztur pensiju saņēmēju kontus, ir būtiski apstrīdēt nepieciešamo darba devēju sniegto informāciju vai noteikt iemaksas, kas veiktas nepietiekamā apmērā. Turklāt šāiet, ka subjekti, kuri uztur kontus, atrodas vislabākajā situācijā, lai noteiktu summas, kas darba devējiem vāļ ir jāiemaksā pensiju fondos, vai lai noskaidrotu konta izrakstus.

75 Tomēr iesniedzējtiesai, kuras rīcībā ir visa informācija, kas ļauj izvērtēt katru no pamatlietā aplūkotajām darbībām, ir jāizvērtē, vai šiem pakalpojumiem ir piemērojams "kopāgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanas" jādziens Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta izpratnē atbilstoši šajā spriedumā veiktajai interpretācijai.

76 Ēmot vērā šos apstākļus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka "kopāgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanas" jādziens šīs tiesību normas izpratnē attiecas uz tādū pakalpojumu sniegšanu, ar kuriem uzņēmums īsteno pensiju saņēmēju tiesības attiecībā pret pensiju fondiem, atverot kontus un ieskaitot iemaksas, kas veiktas viņu uzdevumā, pensiju shēmas sistēmā. Šis jādziens attiecas arī uz Direktīvas 85/611 II pielikumā norādītajiem grāmatvedības pakalpojumiem un pakalpojumiem, kas ir saistīti ar informācijas sniegšanu par kontiem.

Par trešo un ceturto jautājumu saistībā ar darājumiem, kas ņpaši attiecas uz maksājumiem un pārskaitājumiem

77 Uzdodot trešo un ceturto jautājumu, kas ir jautājums par izskata kopu, iesniedzot tiesa vaic, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā noteikumā ietvertais darījumu, kas ietver maksājumu vai pārskaitījumu, atbrīvojums no PVN attiecas uz tādū pakalpojumu sniegšanu, kādi tiek izskatīti pamattiesvedībā saistībā ar iemaksām pensiju fondē, un vai šāda pakalpojumu sniegšana ir jāuzskata par vienotu vai arī par vairākiem atsevišķiem pakalpojumiem, kuri jāizvērtē atsevišķi.

78 Jautājuma, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktu no nodokļiem atbrīvotie darījumi ir definēti atbilstoši sniegto pakalpojumu raksturam, nevis atkarībā no pakalpojumu sniedzēja vai to saņēmēja (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. SDC, 32. un 56. punkts, kā arī 2010. gada 28. oktobra spriedumu liet. C-175/09 Axa UK, Krājums, I-10701. lpp., 26. punkts). Tādējādi atbrīvojums nav atkarīgs no nosacījuma, ka darbības ir jāveic noteikta veida iestādei vai juridiskai personai, ja vien attiecīgē darījumi ietilpst finanšu darījumu jomā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus liet. SDC, 38. punkts, un liet. Axa UK, 26. punkts).

79 Tiesa ir nospriedusi, ka pārskaitījums ir darījums, kurā tiek izpildīts rēķojums pārskaitīt naudas summu no viena bankas konta uz kādu citu. Tam tostarp ir raksturīgi, ka tās rezultātā mainās gan rēķojuma devēja un saņēmēja starpā, gan viņu attiecībās ar to bankām, kā arī attiecīgā gadījumā banku starpā esošais tiesiskais vai finansiālais stāvoklis. Turklāt darījums, ar kuru tiek veikta šīs izmaiņas, ir tikai līdzekļu pārskaitīšana starp kontiem neatkarīgi no tās pamata (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. SDC, 53. punkts, un 2011. gada 28. jūlija spriedumu liet. C-350/10 Nordea Pankki Suomi, Krājums, I-7359. lpp., 25. punkts).

80 Šāda interpretācija nenosaka noteikumus, kas jāievēro, veicot pārskaitījumu, jo to var veikt, izmantojot grāmatvedības ierakstus. Tātad tas būs gadījumā, kad pārskaitījums tiek veikts starp vienas bankas klientiem vai starp vienas personas kontiem, ja šī persona vienlaicīgi ir gan [maksājuma] rēķojuma izdevējs, gan saņēmējs. Tiesas sēdē ATP precizēja, ka, lai arī, pārskaitot summu no norādītu konta uz tai pašai personai piederošu noguldījumu kontu, nemainās nedz kreditors, nedz prasījuma apmērs, prasījuma attiecībā pret banku nosacījumi tomēr mainās. Šāds pārskaitījums starp diviem vienai un tai pašai personai piederošiem kontiem tiek veikts ar grāmatvedības ierakstiem kontos, kurus izdarot, prasījumam ir piemērojami jauni nosacījumi.

81 Šādi darījumi, neatkarīgi no tā, vai tie ir veikti, izmantojot pārskaitījumu, kam seko līdzekļu pārvešana, vai veicot grāmatvedības ierakstus kontos, ir uzskatāmi par pakalpojumiem, uz kuriem attiecas Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums.

82 Kā tika norādīts šajā sprieduma 70. punktā, šādi, ka daži pakalpojumi, kuru atbrīvojums no nodokļa tiek apstrādāts pamatlietā, piemēram, darbības līdzekļu ieskaitīšanai pensiju saņēmēju kontos, nav tikai tehniskas dabas, bet ar tiem faktiski tiek īstenotas pensiju saņēmēju tiesības attiecībā pret pensiju fondiem, pārveidojot darba ņēmēja prasījumu pret darba devēju prasījumu pret pensijas kontu, kuram viņš ir pievienojies.

83 Tomēr iesniedzot tiesai, kuras rēķinā ir visa informācija attiecībā uz darījumu analīzi, ir jāizvērtē, vai šie pakalpojumi ir uzskatāmi par pakalpojumiem, uz kuriem attiecas Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums atbilstoši šajā spriedumā sniegtajai interpretācijai.

84 Tai arī jāizvērtē, vai atbilstoši šajā sprieduma 58. punktā minētajai judikatūrai citi ATP sniegtie pakalpojumi ir tik cieši saistīti ar darbībām līdzekļu ieskaitīšanai pensiju saņēmēju kontos, ka tie objektīvi veido vienu ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu

m?ksl?ga.

85 ?emot v?r? šos apst?k?us, uz trešo un ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as d) punkta 3. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums no PVN dar?jumiem, kas saist?ti ar maks?jumiem un p?rskait?jumiem, ir piem?rojams pakalpojumu sniegšanai, kuru veicot, uz??mums faktiski ?steno pensijas sa??m?ju ties?bas attiec?b? pret pensiju fondiem, atverot šo pensijas sa??m?ju kontus pensiju sh?mas sist?m? un ieskaitot šo pensijas sa??m?ju iemaksas vi?u kontos, k? ar? veicot dar?jumus, kas papildina šos pakalpojumus vai kop? ar tiem veido ekonomiski nedal?mu pakalpojumu.

86 ?emot v?r? uz trešo un ceturto jaut?jumu sniegto atbildi, uz piekto jaut?jumu atbilde nav j?sniedz.

Par ties?šan?s izdevumiem

87 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

1) **13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkts 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, ir j?interpret? t?d?j?di, ka š? ties?bu norma var attiekties uz pensiju fondiem, k?di tiek apl?koti pamatliet?, ja tos finans? izmaks?jamo pensiju sa??m?ji, ja uzkr?jums tiek ieguld?ts, piem?rojot dal?t? riska principu, un ieguld?jumu risku uz?emas pensiju sa??m?ji. Šaj? zi?? nav lielas noz?mes tam, ka š?s iemaksas veic darba dev?js, ka to apm?rs balst?s uz kopl?gumiem, kas nosl?gti starp darba dev?ju organiz?cij?m un arodbiedr?b?m, ka iemaksas var tikt atskait?tas, piem?rojot noteikumus par ien?kumu nodokli, vai ka t?m ir iesp?jams pievienot papildu apdrošin?šanas elementu;**

2) **Sest?s direkt?vas 77/388 13. panta B da?as d) punkta 6. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka “kop?go ieguld?jumu fondu p?rvald?šanas” j?dziens š?s ties?bu normas izpratn? attiecas uz t?du pakalpojumu sniegšanu, ar kuriem uz??mums ?steno pensiju sa??m?ju ties?bas attiec?b? pret pensiju fondiem, atverot kontus un ieskaitot iemaksas, kas veiktas vi?u uzdevum?, pensiju sh?mas sist?m?. Šis j?dziens attiecas ar? uz Padomes 1985. gada 20. decembra Direkt?vas 85/611/EEK par normat?vo un administrat?vo aktu koordin?ciju attiec?b? uz p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (PVKIU), kas groz?ta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 21. janv?ra Direkt?v?m 2001/107/EK un 2001/108/EK, II pielikum? nor?d?tajiem gr?matved?bas pakalpojumiem un pakalpojumiem, kas ir saist?ti ar inform?cijas sniegšanu par kontiem;**

3) **Sest?s direkt?vas 77/388 13. panta B da?as d) punkta 3. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj? ties?bu norm? paredz?tais atbr?vojums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a dar?jumiem, kas saist?ti ar maks?jumiem un p?rskait?jumiem, ir piem?rojams pakalpojumu sniegšanai, kuru veicot, uz??mums faktiski ?steno pensijas sa??m?ju ties?bas attiec?b? pret pensiju fondiem, atverot šo pensijas sa??m?ju kontus pensiju sh?mas sist?m? un ieskaitot šo pensijas sa??m?ju iemaksas vi?u kontos, k? ar? veicot dar?jumus, kas papildina šos pakalpojumus vai kop? ar tiem veido ekonomiski nedal?mu pakalpojumu.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – d??u.