

Lieta C-59/20

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2020. gada 4. februāris

Iesniedzējtiesa:

Bundesfinanzgericht (Austrija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2020. gada 29. janvāris

Prasītāja:

DBKAG

Atbildētāja:

Finanzamt Linz [Lincas Finanšu pārvalde]

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu vai attiecīgi pamatlietas priekšmets
un juridiskais pamats**

Atbrīvojums no PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu, ko piemēro ārpakalpojumam saistībā ar īpašu [kopīgo] ieguldījumu fondu vadīšanu [pārvaldīšanu], licencējot aprēķinu programmu, ar kuru tiek veikta daļa pārvaldīšanas funkciju

Prejudiciālais jautājums

Vai Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai piemērotu šajā noteikumā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, jēdziens “īpašu ieguldījumu fondu vadīšana” attiecas arī uz īpaši kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai izstrādātas programmatūras lietošanas tiesību licencēšanu, kuru attiecībā uz ieguldījumu sabiedrību īsteno licenciārs, kas ir trešā persona, ja šī īpašā programmatūra, kā pamatlietā, ir paredzēta tikai kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgu un būtisku darbību izpildei, tomēr tiek lietota, izmantojot ieguldījumu sabiedrības tehnisko infrastruktūru, un tās

funkcijas var tikt īstenotas tikai ar ieguldījumu sabiedrības pakārtotu līdzdarbību un ieguldījumu sabiedrības sniegto tirgus datu pastāvīgu izmantošanu?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 44. pants, 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts un 196. pants

Padomes Direktīva 85/611/EEK (1985. gada 20. decembris) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) redakcijā, kas bija spēkā strīda laikā (skat. Direktīvas 2009/65/EK III pielikuma A daļu)

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz 1994 [1994. gada Apgrozījuma nodokļa likuma] (turpmāk tekstā – “*UStG* 1994”, *BGBI*. Nr. 663/1994, *BGBI*. I Nr. 24/2007 redakcijā) 3a. panta 6. punkts, 6. panta 1. punkta 8) apakšpunkta i) punkts, 19. panta 1. punkts un 20. panta 1. punkts

Investmentfondsgesetz 1993 [1993. gada Ieguldījumu fondu likums] (turpmāk tekstā – “*InvFG* 1993”, *BGBI* Nr. 532/1993, *BGBI* I Nr. 69/2008 redakcijā)

Atbilstošā Tiesas judikatūra

Spridums, 2006. gada 4. maijs, C-169/04, *Abbey National plc* [ECLI:EU:C:2006:289]; spridums, 2013. gada 7. marts, C-275/11, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH* [ECLI:EU:C:2013:141]; spridums, 2014. gada 13. marts, C-464/12, *ATP PensionService A/S* [ECLI:EU:C:2014:139]; spridums, 2015. gada 9. decembris, C-595/13, *Fiscale Eenheid X NV cs* [ECLI:EU:C:2015:801]; spridums, 1997. gada 5. jūnijs, C-2/95, *SDC* [ECLI:EU:C:1997:278]; spridums, 2001. gada 13. decembris, C-235/00, *CSC* [ECLI:EU:C:2001:696]; spridums, 2016. gada 26. maijs, C-607/14, *Bookit Ltd* [ECLI:EU:C:2016:355]; spridums, 2018. gada 25. jūlijs, C-5/17, *DPAS Ltd* [ECLI:EU:C:2018:592]; spridums, 2019. gada 3. oktobris, C-42/18, *Cardpoint GmbH* [ECLI:EU:C:2019:822]; spridums, 1982. gada 6. oktobris, C-283/81, *CILFIT* [ECLI:EU:C:1982:335]

Pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *DBKAG* veic ieguldījumu fondu pārvaldīšanu Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, kam piemēro atbrīvojumu no PVN. Vācijā reģistrētā *SC GmbH* 2008. gada 11. decembra licences līgumā par vienreizējas autoratlīdzības samaksu uz nenoteiktu laiku piešķir *DBKAG* tiesības lietot

SC programmatūru, lai sagatavotu būtiskus aprēķinus tādiem pārvaldības pakalpojumiem kā riska pārvaldība un veiktspējas novērtēšana. 12 mēnešu periodā pēc sistēmas nodošanas SC garantē, ka atbilstošas izmantošanas gadījumā programmatūrai ir līgumā noteiktās īpašības. Saskaņā ar līguma noteikumiem SC programmatūra ir piemērota tikai mijiedarbībai ar citu pašas DBKAG programmatūru.

- 2 Turpmākajos 2008. gada 11. decembra līgumos (pakalpojumu līgums, servisa un sistēmas uzturēšanas līgums) uz nenoteiktu laiku tika panākta vienošanās par dažādiem SC pakalpojumiem DBKAG atbalstam, piemēram, saistībā ar sistēmas ieviešanu vai DBKAG darbinieku apmācību. Līdztekus detalizēti minētajiem pakalpojumiem SC arī apņēmas novērst radušos sistēmas trūkumus, atjauninot programmu.
- 3 SC atbild tikai par programmatūras tehnisko izstrādi un attiecīgi DBKAG prasību īstenošanu un secīgi arī par programmatūras tehnisko darbību, lai nodrošinātu, ka attiecīgā programmatūra arī faktiski var sniegt līgumā noteikto pakalpojumu, kas ir riska un veiktspējas rādītāju aprēķināšana. Tā kā abi SC izstrādātie moduļi tika noregulēti atbilstoši DBKAG definētajiem parametriem, SC neatbild par kļūdainiem rezultātiem, kuru pamatā ir DBKAG definētie parametri vai attiecīgi iesniegtie tirgus dati, bet gan līdztekus tīri tehniskiem aspektiem tā atbild galvenokārt par rādītāju pareizu aprēķinu sagatavošanu. DBKAG nebija tiešas ietekmes uz SC programmatūras veiktajiem aprēķiniem. Saskaņā ar līgumu SC atbild par DBKAG tīši radītiem zaudējumiem un (naudas ziņā ierobežotā apjomā) par rupji nolaidīgu rīcību un intelektuālā īpašuma tiesību pārkāpumiem. Šajā ziņā SC varētu būt atbildīga arī tad, ja DBKAG tiktu piespriesti administratīvi sodi normatīvo noteikumu pārkāpumu dēļ, piemēram, sakarā ar nepareizu programmēšanu vai tehniskām kļūmēm.
- 4 Šajā kontekstā tiesību licencēšanas termiņa ierobežojums izriet no apstākļa, ka SC sniedz programmatūras lietošanai būtiskos līgumā paredzētos servisa un sistēmas uzturēšanas pakalpojumus un programmatūras lietošana vairs nav iespējama, ja attiecīgie papildus līgumos paredzētie pakalpojumi vairs netiek izmantoti un apmaksāti. Gadījumā, ja sadarbība ar SC tiek izbeigta, DBKAG nekavējoties ir jāizdzēš visas saglabātās programmatūras kopijas un pārējie ar to saistītie dati.
- 5 Sagatavošanas darbu posmā, kas tika veikti, lai sāktu izmantot SC programmas, DBKAG bija jāpielāgo savas IT sistēmas datortehniku un programmatūru SC programmatūras prasībām. Nākošajā posmā DBKAG noteica SC attiecīgus parametrus (piem., programmatūras funkcijas, aprēķina metodes utt.). Pirms SC programmatūra varēja izpildīt savas funkcijas, DBKAG savā datu bāzē vēl manuāli ievadīja konkrētas vērtības. DBKAG šos manuālos priekšdarbus veic nepārtraukti, it īpaši, veicot grozījumus vērtspapīru datos. Daļa datu tiek pārņemta automatizēti no fondu grāmatvedības. Sagatavošanas darbi veido apm. 10 % no Riska pārvaldības nodaļas ikdienas darba apjoma. Tālāk SC programmatūra automātiski un patstāvīgi veic ikdienas aprēķinus riska pārvaldībai un attiecīgi iknedēļas vai ārkārtas aprēķinus veiktspējas aplēsēm.

- 6 Izmantojot saskarnes ar citiem *DBKAG* moduļiem, *SC* programmā katru dienu automātiski tiek ievadīti aktuālie kursu dati un vērtības, kas vajadzīgi aprēķinu veikšanai. *DBKAG* neiejaucas pašos *SC* programmatūras aprēķinos. Vajadzības gadījumā *SC* programma autonomi nosūta atbildīgajiem *DBKAG* darbiniekiem brīdinājuma paziņojumus. Pēc aprēķina procesu tehniskās norises beigām *SC* programmatūra aprēķinātos riska un veiktspējas rādītājus tieši saglabā *DBKAG* datu bāzē. *DBKAG* pati sagatavo ziņojumus fondu vadītājiem un attiecīgi normatīvajos aktos paredzētos ziņojumus iestādēm.
- 7 Galarezultātā *SC* izstrādātie moduļi nodrošina savlaicīgu riska un veiktspējas rādītāju aprēķinu, kas vajadzīgs kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai, un tādējādi *DBKAG* var izpildīt savus normatīvajos aktos paredzētos pienākumus un tirgus prasības saistībā ar riska pārvaldību un veiktspējas novērtēšanu.
- 8 Finanšu pārvalde, pamatojoties uz *DBKAG* nodokļu revīzijas laikā konstatētajiem konkrētajiem jaunajiem apstākļiem saistībā ar pakalpojumu izpildi, secināja, ka tiesību licencēšana ir apliekama ar nodokli un atsāktā procedūrā, kas tagad ir strīda priekšmets, noteica, ka *DBKAG* atbilstoši apgrieztajai nodokļa maksāšanas kārtībai ir jāmaksā apgrozījuma nodoklis par saņemto pakalpojumu. Eiropas Savienības Tiesai jautājumus, kas norādīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, izvirza *Bundesfinanzgericht* [Federālās Finanšu tiesas] tiesneši, kuri izskata prasības, kas celtas par Finanšu pārvaldes izdotajiem lēmumiem.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 9 **Finanšu pārvalde** uzskata, ka *DBKAG*, izmantojot iegūtās tiesības lietot programmatūru, pati sniedz tādas pārvaldības pakalpojumus kā riska pārvaldība un veiktspējas novērtēšana un atļauju lietot programmatūru nevar interpretēt kā aktīvu pārvaldības pakalpojumu. *SC* nesniedzot citu pakalpojumu kā vien dodot atļauju lietot programmatūru. Visus aprēķinātos vajadzīgos datus un vērtības automātiski ievadot *DBKAG* datu bāzes vai arī to manuāli izdarot *DBKAG* darbinieki. Arī norēķins par pakalpojumiem neļaujot izdarīt pieņēmumu, ka *SC* aktīvi sniegtu pakalpojumus. Katrā ziņā atļaušanā lietot programmatūru varot saskatīt, augstākais, tehniskās palīdzības pakalpojumu, kas nav raksturīgs un būtisks kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai. Ņemot vērā *DBKAG* būtisko piensumu abiem pakalpojuma komponentiem, *SC* nekādā gadījumā autonomi nesniedzot riska pārvaldības un veiktspējas novērtēšanas pakalpojumu kā atsevišķu darījumu kopumu. *SC* programma nevarētu veikt attiecīgos aprēķinus bez *DBKAG* līdzdalības. Arī no atbildības noteikumiem izrietot, ka *SC* ir atbildīga tikai par līgumā noteikto programmatūras izstrādi un tās nodošanu lietošanā, bet ne par noteiktu pārvaldīšanas funkciju īstenošanu.
- 10 Turpretim *DBKAG* uzskata, ka no saimnieciskā viedokļa pēc būtības abus fondu darbībai raksturīgos un būtiskos pārvaldības pakalpojumus “riska un veiktspējas novērtēšana” to būtiskajos aspektos faktiski sniedz *SC* programma un tādējādi to automatizēti sniedz *SC*. *SC* tai esot sniegusi neapliekamu ārpakalpojumu kopīgo

ieguldījumu fondu pārvaldīšanai Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē. Apgrozījuma nodokļa piemērošana esot jāvērtē šķirti no civiltiesiskās pieejas. Atļauja lietot programmatūru esot tikai pakalpojuma sniegšanas veids un neesot tā faktiskais saturs, kas esot iegādāts. Šie programmatūras automatizēti sniegtie pakalpojumi aizstājot pakalpojumus, kurus iepriekš esot snieguši *DBKAG* darbinieki. *SC* programmatūra automatizēti iegūstot *DBKAG* sniegtos datus un integrējot tos programmā. Saskaņā ar Tiesas spriedumu *Gfbk*, kurā par nenozīmīgām esot atzīts pat tas, ka pasūtītājs pieņēma galīgo lēmumu saistībā ar ieteikumiem par pirkšanu un pārdošanu, neesot nozīmes faktam, ka atsevišķus abiem pakalpojuma komponentiem nebūtiskus elementus izpilda pati *DBKAG*. Turklāt, pamatojoties uz iepriekš minēto spriedumu, atbrīvojuma piemērošanai esot pietiekama pat tikai ārpalpojuma cieša saikne ar neapliekamo kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanu. *SC* principā uz neierobežotu laiku sniedzot pārvaldības ārpalpojumus, ko veido programmatūras lietošanas tiesību nodošanas un pārējo atsevišķi apmaksājamo servisa un uzturēšanas pakalpojumu komplekss.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 11 Tiesa jau vairākkārt ir interpretējusi Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā ietvertu atbrīvojuma noteikumu attiecībā uz dalībvalstu noteiktu kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanu un ir lēmusi, ka atbrīvojums var attiekties arī uz pārvaldītājam, kas ir trešā persona, deleģētiem pārvaldības pakalpojumiem, ja ar minētajiem pakalpojumiem tiek īstenotas kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgās un būtiskās funkcijas un tie, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu (skat. iepriekš minētos spriedumus). Ņemot vērā atšķirīgos viedokļus jautājumā par pakalpojumu sniedzēja vērtējumu, izskatāmās administratīvās tiesvedības dalībnieku atšķirīgo patstāvības kritērija tvēruma interpretāciju un iespējamo pretrunu starp šiem atbrīvojuma piemērojamību ierobežojošajiem interpretācijas kritērijiem un atbrīvojuma noteikuma drīzāk plašo mērķi, iesniedzējtiesa uzskata, ka joprojām pastāv pamatotas šaubas par Savienības tiesībām atbilstošu jēdziena "īpašu ieguldījumu fondu vadīšana" interpretāciju.
- 12 Riska pārvaldība un veiktspējas novērtēšana, pamatojoties uz *Investmentfondsgesetz* 1993 noteikumiem, principā ir kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgi un būtiski komponenti, kuri, ja tiek izpildīti izvīrtīte nosacījumi Tiesas judikatūras izpratnē, principā var tikt nodoti trešajām personām kā neapliekams pārvaldības pakalpojums. Puses arī ir vienprātis, ka nosacījumu izpildes gadījumā ārpalpojums varētu tikt sniegts arī elektroniskā veidā un automatizēti. Arī Finanšu pārvalde uzskata, ka abas *SC* programmas ir programmatūra, kura ir īpaši pielāgota ieguldījumu fondu komercdarbībai un kurā atbilstoši ir ņemtas vērā likumdevēja sarežģītās prasības šajās jomās. Turpretim strīdīgs šķiet jautājums, vai ar licencēto programmatūru attiecīgos pakalpojumus sniedz licenciārs vai arī pats licenciāts un vai gadījumā, ja jāuzskata, ka pakalpojumu sniedz licenciārs, kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanas

pakalpojumi konkrētajos pamatlietas apstākļos ir raksturīgi, būtiski un pietiekami autonomi Tiesas līdzšinējās interpretācijas izpratnē. Ar licencētās programmatūras palīdzību veiktie aprēķini un saņemtā informācija gan veido abu pakalpojuma komponentu būtisku pamatu, tomēr galu galā tie tiek sniegti, mijiedarbojoties *DBKAG* un *SC* pakalpojumiem.

- 13 Gan no PVKIU Direktīvas 85/611/EEK, gan arī pēc šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesībās ar *Investmentfondsgesetz* 1993 no izskatāmajā lietā piemērojamām tiesību normām attiecībā uz abiem pārvaldības komponentiem – riska pārvaldību un veiktspējas novērtēšanu – kopumā viennozīmīgi izriet šādas fondu darbībai raksturīgas un saskaņā ar normatīvajiem aktiem izpildāmas funkcijas – 1) pastāvīga risku, kas saistīti ar atsevišķām pozīcijām un kopīgo ieguldījumu profilu, novērtēšana un kontrole, 2) pienākuma sniegt iestādēm ziņojumus un informāciju izpilde, 3) ikgadējā pārskata ziņojuma sagatavošana ar salīdzinošu pārskatu par pēdējiem 5 gadiem, kurā ir jāraksturo veiktspēja (ienesīgums), un 4) pienākuma sniegt ieguldītājiem informāciju izpilde. *DBKAG* šīs funkcijas izpilda, daļēji izmantojot savu personālu, savu programmatūru, tās iegūtos vai iegādātos datus un arī, lietojot *SC* programmatūru.
- 14 Iepriekš minētajos Tiesas spriedumos *SDC*, *CSC*, *Bookit Ltd*, *DPAS Ltd* un *Cardpoint GmbH*, piemērojot attiecīgajā periodā spēkā esošo PVN direktīvu, tika aplūkoti konkrēti definēti, no nodokļa atbrīvoti finanšu pakalpojumi, piemēram, darījumi maksājumu un pārskaitījumu jomā vai darījumi, kas attiecas uz noteiktiem vērtspapīriem. Turpretim izskatāmajā lietā ir strīdīgs jautājums par atbrīvojuma piemērošanu būtiski plašāk definētajam pakalpojumam – “dalībvalstu noteiktu īpašu ieguldījumu fondu vadīšanai”. Šajā ziņā Tiesa, piemēram, ir lēmusi (skat. spriedumu *SDC*, 66. punkts), ka pakalpojuma, kas raksturīgs darījumam pārskaitījumu jomā, mērķim jābūt naudas līdzekļu pārskaitīšanai un tam jārada juridiskas un finansiālas izmaiņas. Tādēļ Tiesas izteiktos apsvērumus par konkrētiem finanšu pakalpojumiem raksturīgām īpašībām nevar neierobežoti attiecināt uz plašāk definēto “īpašu ieguldījumu fondu vadīšanu” tādā izpratnē, ka šajā gadījumā var būt raksturīgs tikai viens pakalpojums, kas tieši ietekmē fonda finanšu situāciju (portfeļa pārvaldīšana sašaurinātā izpratnē). Tā kā Tiesa spriedumā *Abbey National* skaidri nav atbalstījusi Komisijas un Apvienotās Karalistes viedokli, ka jēdziens “kopīgo ieguldījumu fonda vadīšana” esot jāinterpretē sašaurināti, kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšana principā neaprobežojas vien ar portfeļa pārvaldīšanu sašaurinātā izpratnē. Tādēļ attiecīgie Tiesas apsvērumi par konkrēti definētu, no nodokļa atbrīvotu finanšu pakalpojumu raksturīgumu nav attiecināmi uz kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanu. Šeit atbrīvots nav vis “sabiedrības naudas līdzekļu kolektīvs ieguldījums”, bet gan “kopīgo ieguldījumu fonda vadīšana”. Iepriekš minētos spriedumus tomēr var izmantot saistībā ar vispārīgiem apsvērumiem par ārvalsts pakalpojuma atbrīvojumu no nodokļa vai iespēju pakalpojumus sniegt arī elektroniski. Tomēr joprojām strīdīgs ir jautājums īpaši par to, vai pasīvo atļauju lietot programmatūru jau var uzskatīt par riska pārvaldības un veiktspējas novērtēšanas pakalpojumu un vai šai darbībai piemīt prasītā patstāvība.

- 15 Atbilstoši atbrīvojuma noteikuma mērķim, kas jāņem vērā interpretācijā, privātiem ieguldītājiem jāatvieglo kapitāla ieguldīšana ieguldījumu fondos. Dalībai ieguldījumu fondā un tiešajam ieguldījumam uzkrāšanas līdzekļos jābūt neitrālam apgrozījuma nodokļa ziņā. Tādēļ, lai izvairītos no nevēlama sadārdzinājuma, principā jābūt iespējai kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgos un tipiskos pakalpojumus nodot ar nodokli neapliekamā ārpakalpojumā. Tā, piemēram, spriedumā *GfBk* (31. punkts) Tiesa arī ir lēmusi, ka uzņēmējs, kurš no nodokļa atbrīvoto, pārvaldīšanai raksturīgo pakalpojumu sniedz, izmantojot savu personālu, nevar atrasties labākā situācijā par uzņēmēju, kas šo pakalpojumu ir nodevis ārpakalpojumā trešajai personai. Tomēr jautājumi rodas tādēļ, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru atbrīvojuma noteikumi “tomēr” (spriedums *Abbey National*, 70. punkts) principā ir jāinterpretē sašaurināti un tādēļ Tiesas izstrādātie kritēriji (raksturīgums, būtiskums un pakalpojuma prasītā patstāvība), kas, iespējams, ierobežo atbrīvojumu, ir pretrunā atbrīvojuma vērā ņemamajam mērķim.

Pārvaldības pakalpojums, ko sniedz licenciārs vai licenciāts

- 16 *DBKAG* izvirza argumentu, ka atbrīvojuma piemērošanai neesot svarīgs konkrētais veids, kā tiek sniegts pakalpojums, proti, vai tas notiek elektronisko datu apstrādes veidā, automātiski vai manuāli. Tikai tas fakts, ka pakalpojums tiek sniegts pilnībā elektronisko datu apstrādes veidā, neliedzot piemērot atbrīvojumu. Turpretim atbrīvojums neesot piemērojams, ja pakalpojums sevī ietver vien tehnisko un elektronisko atbalstu tam, kurš veic atbrīvojumam būtiskās un raksturīgās darbības. Tomēr tas izrietot no pakalpojuma veida, nevis no pakalpojuma izpildes veida (Tiesas spriedums *SDC*, 37. punkts).
- 17 Saskaņā ar spriedumu *Abbey National* (66. punkts) kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšana ir definēta atbilstoši sniegto pakalpojumu raksturam, nevis atkarībā no pakalpojumu sniedzēja vai to saņēmēja. Spriedumā *Bookit* Tiesa piebilst (52. punkts), ka šāda pakalpojuma automatizētais raksturs un, it īpaši, fakts, ka norēķinu faila nosūtīšana automātiski izraisa attiecīgā maksājuma vai pārskaitījuma veikšanu, nevar mainīt sniegtā pakalpojuma būtību un līdz ar to neietekmē attiecīgā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu.
- 18 Tiesai uzdotais jautājums rodas it īpaši tādēļ, ka pamattiesvedībā lietā *SDC* (saskaņā ar 8. un 9. punktu) pakalpojuma sniedzējs saviem pakalpojuma saņēmējiem nepiešķir programmatūras lietošanas tiesības un *SDC* attiecīgo pakalpojumu, izmantojot savu programmatūru, sniedza elektroniski. Arī atbilstoši faktiem lietā *Bookit*, *Bookit* savus pakalpojumus ir sniegusi, nenododot programmatūras lietošanas tiesības pakalpojuma saņēmējam. Turpretim izskatāmajā lietā strīdīgajos faktiskajos apstākļos *SC* par vienreizējas autoratlīdzības samaksu ir atļāvusi pakalpojuma saņēmējai, *DBKAG*, lietot programmatūru. Tādēļ rodas jautājums, vai šādos apstākļos *SC* vispār pati sniedz pakalpojumu kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai. Iesniedzējtiesa uzskata, ka pārējo kritēriju izpildi var pārbaudīt tikai pēc tam, kad ir noskaidrots šis principiālais jautājums.

Raksturīgums, būtiskums un, vispārīgi vērtējot, atsevišķu darījumu kopuma esamība

- 19 Iesniedzējtiesa uzskata, ka iepriekš minētās pakalpojuma komponentu – riska pārvaldības un veikspējas novērtēšanas – funkcijas principā ir raksturīgas kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai. Šie pakalpojumi katrā ziņā ir cieši saistīti ar fonda vadīšanu, tieši ietekmē fonda finanšu situāciju un būtiski un tieši ietekmē (vai attiecīgi padara iespējamu) finanšu risku vai lēmumu izdarīt ieguldījumu novērtēšanu.
- 20 *SC* programmatūras aprēķini katrā ziņā ir būtisks pamats iepriekš minēto, normatīvajos aktos paredzēto riska pārvaldības un veikspējas novērtēšanas funkciju izpildei (skat. Direktīvu 85/611/EEK). Galu galā abi programmatūras moduļi pirmo un otro funkciju izpilda patstāvīgi un sniedz *DBKAG* aprēķina rezultātus, kas ir būtiski trešajai un ceturtajai funkcijai, lai *DBKAG* var izpildīt savus pārvaldīšanas uzdevumus. Tādēļ sakarā ar Tiesas pieprasīto atbildību par pārņemtajām funkcijām un sakarā ar pārvaldīšanas ārpalpojuma patstāvību rodas jautājums, vai no nodokļa var atbrīvot atsevišķu pakalpojuma komponentu nodrošināšanu raksturīgajām riska pārvaldības un veikspējas novērtēšanas funkcijām.

Par atbildību

- 21 No nodokļa atbrīvots pakalpojums direktīvas izpratnē ir jānošķir no parasta materiāla vai tehniska pakalpojuma sniegšanas. Šajā ziņā valsts tiesai īpaši ir jāizvērtē trešās personas atbildības apmērs attiecībā pret pakalpojuma saņēmēju, tostarp jautājums par to, vai šī atbildība attiecas tikai uz tehniskiem aspektiem vai arī tā aptver atbrīvotā pakalpojuma raksturīgās un būtiskās funkcijas (Tiesas spriedumi *Bookit*, 40. punkts, un *DPAS*, 36. punkts).
- 22 Ja ir jāuzskata, ka riska analīze un veikspējas novērtēšana ir elementi, kas ir raksturīgi kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai, tad ir jākonstatē, kādas funkcijas šiem elementiem ir jāizpilda un attiecīgi, kādi rezultāti ir raksturīgi šīm funkcijām, un vai *SC* ir atbildīga arī par attiecīgajām funkcijām raksturīgajiem rezultātiem. Tādējādi riska pārvaldības un veikspējas novērtēšanas ārpalpojuma sniedzējam būtu jāatbild par iepriekš minētajām riska analīzes un veikspējas novērtēšanas būtiskajām funkcijām.
- 23 Katrā ziņā iekšējās attiecībās *SC* abu pirmo funkciju ziņā ir atbildīga *DBKAG* priekšā. *SC* atbildība par trešo un ceturto punktu varētu izrietēt no tā, ka *DBKAG* šo funkciju izpildē balstās uz *SC* programmu iegūtajiem rādītājiem.
- 24 Attiecīgajos trīs Tiesas spriedumos *Abbey National*, *GfBk* un *Fiscale Eenheid* Tiesa nav pievērsusies atbildības tēmai tādā izpratnē, kā tas ir izskatāmajā lietā. Šo aspektu Tiesa ir aplūkojusi spriedumos, kas attiecas uz konkrēti definētiem no nodokļa atbrīvotiem finanšu pakalpojumiem. Spriedumā *GfBk* Tiesa apstiprināja atbrīvojuma piemērojamību, lai gan galējo atbildību saglabāja ieguldījumu sabiedrība. Tāpēc ir apšaubāms, vai tādā situācijā, kāda ir izskatāmajā lietā,

jautājumam par atbildību vispār ir nozīme, un gadījumā, ja uz šo jautājumu atbilde ir apstiprinoša, vai *SC* atbildība ir pietiekama Tiesas judikatūras izpratnē.

Par prasīto patstāvību

- 25 Iesniedzējtiesas ieskatā, nav skaidrs jautājums, vai *SC* ieguldījums riska pārvaldības un veiktspējas novērtēšanas pakalpojumu izpildē sasniedz pietiekami lielu autonomijas pakāpi Tiesas līdzšinējās judikatūras attiecībā uz šo pārvaldības pakalpojumu kopējo būtību un atbrīvojuma piemērojamību izpratnē.
- 26 To, kas ir jāsaprot ar “vispārīgi vērtējot, atsevišķu darījumu kopumu”, ir norādījusi ģenerālvokāte, sniedzot 2005. gada 8. septembra secinājumus lietā *Abbey National* (98. un nākamie punkti): par atsevišķu darījumu kopuma esamību liecina tas, ka raksturīga un būtiska pārvaldības komponenta kontekstā tiek pārņemtas ne tikai atsevišķas palīgdarbības, bet gan zināmā mērā kompleks pakalpojums. Tādējādi vajadzīgā patstāvība ir sasniegta, ja trešā persona pārņem pakalpojumu kopumu, kas veido būtisku daļu no visiem ar fonda pārvaldīšanu saistītajiem uzdevumiem.
- 27 Finanšu pārvaldes ieskatā *SC* programmatūra katrā ziņā izpilda daļu no pārvaldības pakalpojuma – riska pārvaldība un veiktspējas novērtēšana – un nekādā gadījumā ar *SC* programmatūru šis pārvaldības pakalpojums netiekot pārņemts kompleksa pakalpojuma veidā. Turpretim *DBKAG* norāda, ka, ņemot vērā, ka Tiesas spriedumā *GfBk* nav pārņemts pietiekamas patstāvības kritērijs, esot jāuzskata, ka Tiesa šim kritērijam nepiešķir prioritāru nozīmi. *DBKAG* uzskata, ka ir būtiski, lai tas būtu atsevišķi identificējams pakalpojuma sniedzēja ieguldījums, kam ir cieša saistība ar pārvaldības sabiedrības faktisko darbību. Turklāt *SC* programmatūra veicot attiecīgo pakalpojuma komponentu būtisko daļu, proti, riska un veiktspējas rādītāju aprēķinus. Ņemot vērā spriedumu *GfBk*, nebūtisks ieguldījums, ko sniedz *DBKAG*, nevarot radīt nopietnu ietekmi.
- 28 Iesniedzējtiesa uzskata, ka no Tiesas spriedumiem par finanšu ārpakalpojumiem, kas hronoloģiski pieņemti pēc sprieduma lietā *GfBk* (lietā *Bookit*, lietā *DPAS*, lietā *Fiscale Eenheid* un lietā *Cardpoint*), skaidri izriet, ka, lai ārpakalpojumam piemērotu atbrīvojumu, Tiesa joprojām uztur spēkā prasību par “vispārīgi vērtējot, atsevišķu darījumu kopuma” esamību. Sprieduma *Bookit* 38.–41. punktā, sprieduma *DPAS* 34. punktā un sprieduma *Fiscale Eenheid* 71. punktā ir noteikts, ka ir jāņem vērā pakalpojuma funkcionālie aspekti – lai darījumu kvalificētu kā kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanu, pakalpojumam ir jābūt atsevišķam kopumam, ar ko tiek īstenotas kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai raksturīgās un būtiskās funkcijas. Tomēr iesniedzējtiesai nav skaidrs, cik lielai ir jābūt pārvaldības ārpakalpojuma patstāvībai, lai tas, vispārīgi vērtējot, būtu atsevišķu darījumu kopums.
- 29 Jautājums ir par to, vai arī daļas no attiecīgajiem pakalpojumiem sniegšana jau ir pietiekami patstāvīga un tādējādi, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu. Ja joprojām tiek prasīts, vispārīgi vērtējot, atsevišķu darījumu kopums,

rodas jautājums, vai *SC* pakalpojums, ņemot vērā raksturoto mijiedarbību starp *DBKAG* un *SC*, ir pietiekami autonomas Tiesas līdzšinējās judikatūras izpratnē.

- 30 Atbildēm uz jautājumiem par Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpretāciju, it īpaši par jēdziena “kopīgo ieguldījumu fonda vadīšana vadīšana” tvērumu, ir izšķiroša nozīme *Bundesfinanzgericht* lēmumam izskatāmajā prasībā par attiecīgās programmatūras tiesību licencēšanas aplikšanu ar nodokli vai atbrīvojumu no nodokļa. It īpaši ņemot vērā iepriekš raksturoto situāciju, kas atšķiras no spriedumiem līdzšinējās lietās, *Bundesfinanzgericht* neuzskata, ka Savienības tiesību interpretācija nerada nekādas šaubas izskatāmajā lietā. Turklāt neitrālas konkurences Eiropas Savienības iekšienē interesēs ir iespējami drīz gūt skaidrību par attiecīgā direktīvas noteikuma interpretāciju.