

Lieta C-58/20

**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 30. janvāris

Prasītāja:

K

Atbildētāja:

Finanzamt Linz [Lincas Finanšu pārvalde]

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

Atbrīvojums no PVN saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu, ko piemēro ārpakalpojumam (konkrētu funkciju izpilde nodokļu jomā) saistībā ar īpašu [kopīgo] ieguldījumu fondu vadīšanu [pārvaldīšanu]

Prejudiciālais jautājums

Vai Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar jēdzienu “īpašu ieguldījumu fondu vadīšana” ir jāsaprot arī pārvaldības sabiedrības trešajām personām uzticēti uzdevumi nodokļu jomā, kuru mērķis ir nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem likumam atbilstošā veidā?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

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

Padomes Direktīvas 85/611/EEK (1985. gada 20. decembris) par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (tagad – Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2009/65/EK (2009. gada 13. jūlijs) redakcijā) 1. panta 2. punkts, 5. g pants un II pielikums

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz 1994 [1994. gada Apgrozījuma nodokļa likuma] (turpmāk tekstā – “*UStG* 1994”, *BGBI*. Nr. 663/1994, *BGBI*. I Nr. 24/2007 un *BGBI*. I Nr. 112/2012 redakcijā) 6. panta 1. punkta 8. apakšpunkta i) punkts

Investmentfondsgesetz 1993 [1993. gada Ieguldījumu fondu likums] (turpmāk tekstā – “*InvFG* 1993”, *BGBI*. Nr. 532/1993, *BGBI*. I Nr. 69/2008 redakcijā), it īpaši 40. pants, un *Investmentfondsgesetz* 2011 [2011. gada Ieguldījumu fondu likums] (turpmāk tekstā – “*InvFG* 2011”, *BGBI*. I Nr. 77/2011), it īpaši 2. panta 1. punkta 1) apakšpunkts, 3. panta 2. punkta 1. un 2. apakšpunkts, 5. panta 1. punkts un 2. punkta 1. apakšpunkts, 28. pants, 30. panta 4. punkts, 42. un 186. pants

Atbilstošā Tiesas judikatūra

Spriedums, 2006. gada 4. maijs, C-169/04, *Abbey National plc* [ECLI:EU:C:2006:289]; spriedums, 2013. gada 7. marts, C-275/11, *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH* [ECLI:EU:C:2013:141]; spriedums, 2014. gada 13. marts, C-464/12, *ATP Pension Service A/S* [ECLI:EU:C:2014:139]; spriedums, 2015. gada 9. decembris, C-595/13, *Fiscale Eenheid X NV cs* [ECLI:EU:C:2015:801]; spriedums, 1997. gada 5. jūnijs, C-2/95, *SDC* [ECLI:EU:C:1997:278]; spriedums, 2001. gada 13. decembris, C-235/00, *CSC* [ECLI:EU:C:2001:696]; spriedums, 2016. gada 26. maijs, C-607/14, *Bookit Ltd* [ECLI:EU:C:2016:355]; spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, C-5/17, *DPAS Ltd* [ECLI:EU:C:2018:592]; spriedums, 2019. gada 3. oktobris, C-42/18, *Cardpoint GmbH* [ECLI:EU:C:2019:822]; spriedums, 2011. gada 28. jūlijs, C-350/10, *Nordea* [..]; spriedums, 1982. gada 6. oktobris, C-283/81, *CILFIT* [ECLI:EU:C:1982:335]

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Laikposmā no 2008. gada līdz 2014. gadam dažādas ieguldījumu sabiedrības (turpmāk tekstā – “IS”); saskaņā ar *Investmentfondsgesetz* 2011 terminoloģiju –

“pārvaldības sabiedrība”) nodeva ārpakalpojumā prasītājam K konkrētus pakalpojumus, lai noteiktu apliekamās vērtības sertifikātu turētāju līmenī. K aprēķinu par saviem pakalpojumiem, – kurus tā sniedza atbilstoši specifiskajiem ienākuma nodokļa un ieguldījumu fondu noteikumiem un kuri galu galā nebija paredzēti portfeļa pārvaldīšanas pamatfunkcijas nodrošināšanai, bet gan normatīvajiem aktiem atbilstoši sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanai ar nodokli, – veica, nepiemērojot apgrozījuma nodokli, jo K uzskatīja, ka attiecīgajiem pakalpojumiem ir piemērojams kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai paredzētais atbrīvojums saskaņā ar *Umsatzsteuergesetz* 1994 6. panta 1. punkta 8. apakšpunkta i) punktu (Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts). Finanšu pārvaldes ieskatā attiecīgais atbrīvojums nebūtu jāpiemēro, jo pakalpojumiem nepiemērot nedz Tiesas prasītais atbrīvotais pārvaldības pakalpojumu raksturīgums un būtiskums, nedz vajadzīgā patstāvība.

- 2 IS ir pienākums sniegt sertifikātu turētājiem visu informāciju, lai viņi nodokļu kontekstā varētu izpildīt savu pienākumu atklāt informāciju par ienākumiem un pierādīt to izcelsmi. IS it kopīgo bija normatīvajos aktos noteikts pienākums ziņot par apliekamajām vērtībām, kas ir noteicošās sertifikātu turētāju ienākumu nodokļa aprēķinam, par kuru IS bija atbildīga. Šim nolūkam IS bija jāveic dažādi nodokļu aprēķini. Šo darbību normatīvā regulējuma mērķis galu galā ir pareizi aplikēt ar nodokli sertifikātu turētāju ienākumus no fonda.
- 3 Vairākas IS uzdeva K sagatavot nodokļu aprēķinu un standartizētu ziņojumu. Par fonda grāmatvedības attiecīgajām vērtībām K informēja turētājbanka, kurai ārpakalpojumā bija nodota fonda grāmatvedība. Tomēr formāli IS visos gadījumos saglabāja nodokļu pārstāvību un kā nodokļu pārstāvis iesniedza ziņojumus kompetentajai iestādei. Attiecīgās IS negrozītā veidā pārņēma K sagatavotos nodokļu aprēķinus vai attiecīgi sagatavotos ziņojumus par apliekamajām vērtībām un nosūtīja datus kompetentajai iestādei.
- 4 Attiecīgās IS līdztekus apjomīgajām pārvaldības funkcijām, kuras tās veic pašas, bija nodevušas ārpakalpojumā dažādām trešajām personām vairākas pārvaldības funkcijas. Viena no šādām ārpakalpojumā nodotām darbībām ir K deleģētā nodokļu aprēķina un ziņojumu par nodokļu kontekstā nozīmīgiem datiem sagatavošana iepriekš izklāstītās procedūras ietvaros, balstoties uz IS sniegtajiem datiem.
- 5 Ņemot vērā ieguldījumu fondu ienākumu aplikšanas ar nodokļiem sarežģīto raksturu un likumdevēja noteikto atbildību, šī funkcija bieži tika nodota ārpakalpojumā trešajām personām. Tomēr šī normatīvajos aktos skaidri atļautā funkcijas nodošana ārpakalpojumā neskar IS atbildību; tā ārējās attiecībās obligāti atbild par trešās personas rīcību, kurai tā ir nodevusi attiecīgo funkciju. Iekšējās attiecībās K atbilstoši civiltiesiskām normām bija atbildīga IS priekšā par zaudējumiem sakarā ar kļūdaini sagatavotu ziņojumu par apliekamajām vērtībām. K nebija atbildīga par IS lēmumiem par līdzekļu ieguldīšanu. Darbība, kas bija nodota ārpakalpojumā K, neietvēra arī ieguldījumu fonda sertifikāta vērtības noteikšanu.

- 6 K cēla *Bundesfinanzgericht* [Federālajā Finanšu tiesā], iesniedzējtiesā, prasību par Finanšu pārvaldes izdotajiem apgrozījuma nodokļa aprēķiniem par 2008.–2014. gadu, ar kuriem tai tika noteikts pienākums samaksāt apgrozījuma nodokli par šiem pakalpojumiem.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 7 **Finanšu pārvaldes** ieskatā no attiecīgajiem Tiesas spriedumiem par kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanu, kas ir atbrīvota no nodokļa, izriet, ka PVKIU direktīvas II pielikumā minētie pakalpojumi arī varētu būt atbrīvoti no nodokļa, ja tos sniegtu pati IS. Šādā gadījumā attiecīgie pakalpojumi katrā ziņā būtu tipiski fonda darbībai. Savukārt, ja šos pakalpojumus sniedz pārvaldītājs, kas ir trešā persona, esot jāizvērtē, vai ar attiecīgajiem pakalpojumiem tiek īstenotas kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai raksturīgās un būtiskās funkcijas un vai tie, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu. Šajā ziņā, piemēram, saskaņā ar Tiesas spriedumu lietā *GfBk* būtu vajadzīgs, lai pārvaldības ārpakalpojumam būtu cieša saikne ar fonda aktīvu pārvaldīšanu sašaurinātā izpratnē (portfeļa pārvaldīšana). Proti, atbilstoši iepriekš minētajam spriedumam IS raksturīgā darbība ir sabiedrības naudas līdzekļu kolektīva ieguldīšana pārvedamos vērtspapīros. Apliedzamo vērtību noteikšana, lai sertifikātu turētāji varētu izpildīt savus pienākumus nodokļu jomā, kā tāda neesot raksturīga kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai. Tie drīzāk esot pakalpojumi, kas raksturīgi nodokļu konsultantu un reidentu un tiem līdzīgu profesiju pārstāvju sniegtajiem pakalpojumiem.
- 8 Apliedzamo vērtību noteikšana nodokļu aprēķina vajadzībām un kompetentajai iestādei nosūtāmais ziņojums esot tikai sagatavošanas pakalpojums, lai IS kā nodokļu pārstāvis varētu izpildītu ziņošanas pienākumu nodokļu nolūkiem. Šāda veida pakalpojumi neesot raksturīgi tikai kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai un tie arī neveidojot būtisku daļu no PVKIU direktīvas II pielikumā minētajiem pakalpojumiem. Turklāt sagatavošanas pakalpojumi saistībā ar ziņojumu par appliedzamajām vērtībām, kurus sniedz trešā persona, vispārīgi vērtējot, būtībā nav atsevišķa pārvaldības darbība. Prasība par to, lai tā būtu atsevišķa, būtu izpildīta tikai tad, ja tiktu nodotas būtiskas pārvaldības pamatfunkcijas, kādas tās ir norādītas II pielikumā, un šie pakalpojumi veidotu atsevišķu kopumu un tie būtu raksturīgi un būtiski kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai. Nepietiekot vien ar to, ka kāda darbība ir minēta PVKIU direktīvas II pielikumā. Turklāt nelielais atlīdzības apmērs par K sniegtajiem pakalpojumiem arī liecinot par labu tam, ka tiek sniegti vien pakārtoti pakalpojumi.
- 9 Turpretim K ieskatā no sprieduma *GfBk* 22. punkta un sprieduma *Fiscale Eenheid* 77. punkta izriet, ka kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai raksturīgi pakalpojumi līdztekus centrālajai portfēļa pārvaldīšanai ir arī ar to saistītie pārvaldības pakalpojumi (it īpaši tie, kas minēti PVKIU direktīvas II pielikumā). Nekādā gadījumā neesot vienmēr jānodod ārpakalpojumā viss pārvaldības pakalpojumu kopums. Gluži pretēji, ārpakalpojumā varot tikt nodoti arī atsevišķi

pakalpojumi, izmantojot atbrīvojumu, ja tiem esot cieša saikne ar IS raksturīgu darbību. Ņemot vērā, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai II pielikumā minētie pakalpojumi ir raksturīgi kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai, būtu jābūt iespējai no nodokļa atbrīvot arī pakalpojumus, kuriem ir cieša saikne ar šādām darbībām.

- 10 Ja ārpakalpojumā tiek nodota darbība, kuru atbilstoši spēkā esošajiem tiesību aktiem IS būtu jāveic pašai, eksistējot cieša saikne ar kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgu pakalpojumu. Turklāt izskatāmajā lietā aplūkojamie pakalpojumi saistībā ar apliekamo vērtību konkrētu noteikšanu nodokļa piemērošanas sertifikātu turētājiem nolūkā tiekot sniegti tikai ieguldījumu fondu jomā, tādēļ tie katrā ziņā esot fondam raksturīgi un būtiski pakalpojumi. Turklāt IS pati nevarot sniegt tādus pakalpojumus, kuru mērķis ir kontrolēt un uzraudzīt IS darbību un kuri obligāti esot jānodod depozitārijam (turētājbankai), un tādēļ attiecīgie pakalpojumi nemaz nevarot būt raksturīgi tās darbībai. Tādēļ Tiesa spriedumā *Abbey National* arī esot noraidījusi Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērojamību šādiem pakalpojumiem.
- 11 Finanšu pārvaldes kopumā paustajam viedoklim, ka nodokļu pārstāvja darbības, nosakot apliekamās vērtības un sniedzot par tām ziņojumu, ir pakalpojumi, kas ir raksturīgi nodokļu konsultanta un revidenta profesionālajai darbībai, K iebilda, norādot, ka, pirmkārt, esot daudzas IS, kuras pašas esot uzņēmušās atbildību un pārņēmušās nodokļu pārstāvja funkcijas. Otrkārt, esot arī vairākas kredītiestādes, kuras īstenojot nodokļu pārstāvja funkciju ieguldījumu fondiem, kuri paši sevi nepārvalda.
- 12 Arī “vispārīgi vērtējot, atsevišķa darījumu kopuma veidošanas” kritērija kontekstā ārpakalpojumā neesot jānodod gluži visa pārvaldības darbība; esot pietiekami, ja ārpakalpojumā nodotā darbība ir nošķirama pārvaldības darbība. Attiecīgais kritērijs katrā ziņā esot izpildīts, sagatavojot katrai akcijai piemērojamo nodokļu režīmu un nosakot apliekamās vērtības, par kurām jāiesniedz ziņojums. Šajā sakarā gan tiekot izmantotas vērtības no peļņas aprēķina, kas ir jā sagatavo fonda līmenī, vai attiecīgi no fonda grāmatvedības, tomēr tās esot daudzējādā ziņā jāpielāgo ienākumu nodokļa vajadzībām, izmantojot speciālās profesionālās zināšanas. No sprieduma *GfBk* izrietot – tas, ka kompetentajai iestādei paziņojumu formāli iesniedz IS, neietekmē atbrīvojuma piemērošanu, jo lietā *GfBk* attiecīgā IS esot saglabājusi arī galīgā lēmuma pieņemšanas tiesības.
- 13 Lai uzskatītu, ka runa ir par būtisku pārvaldības pakalpojumu, esot pietiekami, ja pakalpojums ir noteicošs un tipisks kopīgo ieguldījumu atbilstīgai pārvaldīšanai un tam ir zināma nozīme pārvaldības īstenošanā. Atbrīvojums ārpakalpojumā nodotai darbībai būtībā esot piemērojams tad, ja tā aizstāj pārvaldības darbību, kurai ir cieša saikne ar pakalpojumu, kas principā jāveic IS, un, ja sniegtais pakalpojums ir nošķirama, nevis tikai nebūtiska pārvaldības darbība.

- 14 Ņemot vērā, ka, pamatojoties uz *InvFG* noteikumiem, IS esot pienākums sertifikātu turētājiem sniegt visu informāciju, kas viņiem nepieciešama, lai izpildītu savus pienākumus nodokļu jomā, un šim nolūkam tai ir jāsaprot arī nodokļu aprēķins un ziņojums par apliekamajām vērtībām un jānodrošina to publicēšana, tā katrā ziņā esot fondam raksturīga darbība kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai. Šādu nostāju atbalstot arī fakts, ka PVKIU direktīvas II pielikumā nodokļu deklarāciju sagatavošana esot norādīta kā “administratīvā vadība”. Ar jēdzienu “nodokļu deklarācijas” esot jāsaprot ne tikai oficiālu nodokļu deklarāciju sagatavošana, bet arī ikviena darbība nodokļu saistību izpildei. Finanšu pārvaldes ieskatā nelielais atlīdzības apjoms par K darbību, ko tā sniedz ārpakalpojumā, balstās uz dažādu sinerģiju ar citām ar pakalpojumiem saistītām attiecībām starp K un pakalpojumus saņemošo IS.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 15 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 izskatāmās administratīvās tiesvedības dalībnieku atšķirīgo šo kritēriju interpretāciju, ka arī pretrunīgos mērķus – no vienas puses, ir paredzēta plaša piemērošanas joma, lai arī privātie ieguldītāji savu kapitālu ar ieguldījumu fondu palīdzību varētu mazās daļās ieguldīt pārvedamos vērtspapīros, nemaksājot apgrozījuma nodokli, no otras puses, minētā atbrīvojuma raksturošanai izmantotie jēdzieni ir jāinterpretē sašaurināti, jo tas ir izņēmuma režīms –, iesniedzējtiesa uzskata, ka joprojām pastāv pamatotas šaubas par Savienības tiesībām atbilstošu jēdziena “īpašu ieguldījumu fondu vadīšana” interpretāciju. Šeit minētie jautājumi rodas it īpaši tādēļ, ka attiecīgajiem ārpakalpojumiem nav ciešas saiknes ar portfeļa pārvaldīšanas pamatdarbību, kas ir sabiedrības naudas līdzekļu tieša kolektīva ieguldīšana. Izskatāmajā lietā drīzāk tiek aplūkotas tīri administratīvas darbības, kuru mērķis ir likumam atbilstīga sertifikātu turētāju ienākumu aplikšana ar nodokli, pamatojoties uz specifiskajiem noteikumiem nodokļu tiesību un ieguldījumu fondu tiesību jomā, un kurām, iespējams, ir pietiekami cieša saikne ar PVKIU direktīvas II pielikumā minēto administratīvo vadību, lai varētu piemērot atbrīvojumu. Turklāt šaubas rada tas, vai K sniegtajam pakalpojuma komponentam piemīt prasītā atsevišķa darījumu kopuma īpašība.
- 16 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 (Tiesas spriedums *Abbey National*, 62. punkts). 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 norāda, 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 kā izņēmuma režīms principā ir jāinterpretē sašaurināti un tādēļ Tiesas izstrādātie kritēriji (raksturīgums, būtiskums un pakalpojuma prasītā patstāvība), kas, iespējams, ierobežo atbrīvojumu, varētu būt pretrunā atbrīvojuma vērtējamam mērķim.

- 17 Iepriekš minētajos Tiesas spriedumos *SDC*, *CSC*, *Bookit*, *DPAS* un *Cardpoint*, piemērojot attiecīgajā periodā spēkā esošo PVN direktīvu, tika aplūkoti konkrēti definēti, no nodokļa atbrīvoti finanšu pakalpojumi, kā, piemēram, darījumi maksājumu un pārskaitījumu jomā vai darījumi, kas attiecas uz noteiktiem pārvedamiem 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). Saskaņā ar spriedumu *Fiscale Eenheid* (72., 73. un 77. punkts) līdztekus portfeļa pārvaldīšanas funkcijām kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) raksturīgas ir arī pašu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu administratīvās funkcijas, kādas ir (neizsmelīgi) uzskaitītas PVKIU direktīvas II pielikumā. Tā kā Tiesa spriedumā *Abbey National* skaidri nav atbalstījusi Komisijas un Apvienotās Karalistes viedokli, ka jēdziens “īpaša ieguldījumu fonda vadīšana” ir 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 ir ne tikai “sabiedrības naudas līdzekļu kolektīvs ieguldījums”, bet arī principā “īpaša ieguldījumu fonda vadīšana”. Iesniedzējtiesas ieskatā iepriekš minētos spriedumus tomēr var izmantot saistībā ar vispārīgiem apsvērumiem par ārpakalpojuma atbrīvojumu no nodokļa. Tomēr joprojām strīdīgs ir jautājums īpaši par to, vai apliekamo ienākumu noteikšana, kas attiecas uz ieguldītājiem un ir raksturīga ieguldījumu fondiem, nolūkā pareizi piemērot nodokļu režīmu sertifikātu turētājiem, ir raksturīga un būtiska kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai, un vai šai darbībai piemīt prasītā patstāvība.

Vērtējums atbilstoši izvirzītajam mērķim

- 18 Lietā *Abbey National* uzmanības centrā bija, no vienas puses, depozitārija pakalpojumi, ar kuriem tika nodrošināta tiesību aktu un fonda noteikumu

ievērošana, un, no otras puses, trešās personas – pārvaldītāja sniegtie dažādie administratīva rakstura un grāmatvedības pakalpojumi (par pēdējo jautājumu skat. tālāk saistībā ar vērtējumu no ciešās saiknes viedokļa).

- 19 Saistībā ar pakalpojumiem tiesību aktu un fonda nolikuma noteikumu ievērošanas nodrošināšanai Tiesa lēma, ka tie nav raksturīgi kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai. Tiesa pamatojumam norādīja, ka attiecīgo pakalpojumu mērķis nav veidot un pārvaldīt pārvedamu vērtspapīru portfeļus, izmantojot kapitālu, ko parakstītāji iemaksā, iegādājoties kapitāla daļas. Attiecīgo pakalpojumu mērķis drīzāk ir nodrošināt, lai kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu pārvaldīšana tiktu veikta saskaņā ar likumu. Tādējādi šie pakalpojumi neattiecas uz kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu pārvaldīšanu, bet gan uz to darbības kontroli un pārraudzību.
- 20 Iesniedzējtiesas ieskatā Tiesa par noteicošo neuzskata to, vai pārvaldības pakalpojumu trešajām personām nodod ārpalpojuma, pamatojoties uz tiesību aktiem vai līguma noteikumiem, bet tikai to, kāds ir attiecīgās darbības mērķis. Turētājbankas kontroles darbību mērķis ieguldītāju aizsardzības interesēs ir tiesību aktiem atbilstoša pārvaldība, bet IS raksturīgās darbības mērķis ir privātiem ieguldītājiem atvieglot kapitāla kolektīvu ieguldīšanu pārvedamos vērtspapīros un pārvaldīt izveidotos portfeļus. Piemērojot atbrīvojumu šai darbībai, ieguldītāju samaksātajai atlīdzībai PVN netiek piemērots līdzīgi kā tas ir pārvedamu vērtspapīru tiešas iegādes un pārvaldīšanas gadījumā.
- 21 Arī spriedumā *Fiscale Eenheid* (77. un 78. punkts) Tiesa par noteicošo uzskata mērķi. No minētā, to attiecinot uz izskatāmo lietu, varētu secināt, ka pārvaldības un grāmatvedības darbības, kuru mērķis ir tiesību aktiem atbilstoša sertifikātu turētāju ienākumu aplikšana ar nodokli, nav raksturīgas fonda darbībai, bet gan tiek veiktas dažādās ienākumu gūšanas situācijās, piemērojot atšķirīgus tiesiskos regulējumus. Tomēr būtu jāņem vērā, ka konkrētajā situācijā ienākumu no fonda aplikšanai ar nodokli ir izvirzītas ārkārtīgi specifiskas, ieguldījumu fondu tiesību jomā piemērojamas prasības.
- 22 Ja Tiesa kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai piemērojamo tiesību aktu ievērošanas kontroli tās nespecifiskā mērķa dēļ uzskata par tādu, kas nav raksturīga kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai, tas varētu attiekties arī uz darbībām, kuru mērķis atbilstoši to juridiskajam pamatam ir tiesību aktiem atbilstoša nodokļu iekasēšana no sertifikātu turētājiem. Tādēļ rodas jautājums, vai darbība, kuras mērķis ir tiesību aktiem atbilstoša sertifikātu turētāju ienākumu aplikšana ar nodokli, ir raksturīga kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai.

Vērtējums no ciešās saiknes viedokļa

- 23 Spriedumā *Abbey National* tika aplūkoti arī dažādi administratīva rakstura un grāmatvedības pakalpojumi, kurus sniedza pārvaldītājs, kas bija trešā persona. Apvienotās Karalistes valdība un Komisija aicināja attiecīgo noteikumu interpretēt sašaurināti tādējādi, ka no nodokļa var tikt atbrīvoti tikai pārvaldības pakalpojumi,

kam ir cieša saikne ar portfeļa pārvaldīšanu un līdz ar to – tieša ietekme uz fonda aktīvu un pasīvu sastāvu (pārvaldības pakalpojuma jēdziena sašaurināta interpretācija).

- 24 Tiesa šai nostājai nepiekrita: līdztekus portfeļa pārvaldīšanai no nodokļa var būt atbrīvoti arī PVKIU direktīvas II pielikumā minētie administratīvās vadības pakalpojumi, ja tie ir raksturīgi PVKIU darbībai (spriedums *Abbey National*, 64. punkts). Proti, šīs darbības mērķis ir kolektīvi ieguldīt sabiedrības naudas līdzekļus pārvedamos vērtspapīros. Tomēr iesniedzējtiesas ieskatā no Tiesas noteiktā ierobežojuma 70. punktā ir jāsecina, ka PVKIU direktīvas II pielikumā minētie pakalpojumi katrā ziņā ir raksturīgi kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai un ir arī atbrīvoti no nodokļa tad, ja tos veic pati IS. Tomēr, ja šos pakalpojumus sniedz pārvaldītājs, kas ir trešā persona, saskaņā ar 70. punktu tos kā no nodokļa atbrīvotus pakalpojumus var kvalificēt tikai tad, ja tie, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu, un ar tiem tiek īstenotas kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai raksturīgās un būtiskās funkcijas (līdzīgi arī spriedumā *GfBk*, 21. punkts). Tas, vai šie nosacījumi ir izpildīti, ir jālemj valsts tiesai (73. punkts). Tiesa to neizslēdz, bet arī neapstiprina, tādēļ saskaņā ar spriedumu *Abbey National* paliek atklāts jautājums, vai apjomīgie pārvaldības pakalpojumi, kas aplūkoti šajā lietā, ir raksturīgi kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai.
- 25 Papildu secinājumi šajā sakarā varētu izrietēt no sprieduma *GfBk*. Sprieduma 23. punktā Tiesa norādīja, ka darbība ir atbrīvota no nodokļa tad, ja tai ir cieša saikne ar pašas IS darbību, kā rezultātā būtu secināms, ka ar to tiek īstenotas kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai raksturīgās un būtiskās funkcijas. Ja atbilstoši šiem apsvērumiem vēl varētu uzskatīt, ka arī fonda akcijas īpašnieka ienākumu noskaidrošana ir pašam ieguldījumu fondam raksturīgs pakalpojums, tad tomēr saskaņā ar nākošo 24. punktu šis viedoklis, iespējams, atkal ir jāierobežo. Tajā Tiesa secināja, ka pakalpojumiem, kuros ietilpst ieteikumu par aktīvu pirkšanu un pārdošanu sniegšana IS, ir cieša saikne ar tai raksturīgajām funkcijām, kas ir sabiedrības naudas līdzekļu kolektīva ieguldīšana pārvedamos vērtspapīros.
- 26 Tiesa šeit vairs nemin 22. punktā arī kā raksturīgas minētās administratīvās vadības funkcijas, kādas tās ir norādītas PVKIU direktīvas II pielikumā. Iemesls tam var būt, ka lietā *GfBk* tika aplūkoti tieši konsultāciju pakalpojumi, kam bija cieša saikne ar portfeļa pārvaldīšanu sašaurinātā izpratnē, tādēļ Tiesa savus apsvērumus izteica vien par konkrēto situāciju. Tomēr it īpaši ģenerālvokāta apsvērumi, uz kuriem skaidri atsaucas Tiesa, katrā ziņā liecina, ka principā ieguldījumu sabiedrībai ir raksturīga tikai portfeļa pārvaldīšana kā tāda, kā arī ar to cieši saistīti tipiski fonda pārvaldības pakalpojumi, kas to atšķir no citām saimnieciskām darbībām. Tādējādi ne katrs PVKIU direktīvas II pielikumā minētais pārvaldības pakalpojums automātiski būtu raksturīgs ieguldījumu sabiedrībai, bet gan gadījumā, ja attiecīgo pakalpojumu nodod ārvaldītājam, kas ir trešā persona, tam papildus jābūt ciešai saiknei ar portfeļa pārvaldīšanu sašaurinātā izpratnē (modificēta sašaurināta pieeja).

- 27 Šī modificētā sašaurinātā pieeja atbilstu arī Tiesas atkārtoti izteiktajiem apsvērumiem, ka PVKIU direktīvas II pielikumā minētās funkcijas katrā ziņā ir raksturīgas IS pārvaldīšanai, ja tās īsteno pati ieguldījumu sabiedrība. Tomēr, ja šos pakalpojumus sniedz pārvaldītājam, kas ir trešā persona, lai tiem piemērotu atbrīvojumu, tiem, vispārīgi vērtējot, jāveido atsevišķu darījumu kopums un ar tiem ir jātiek īstenotām kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai, kuru veic ieguldījumu sabiedrības, raksturīgās un būtiskās funkcijas.
- 28 No Tiesas priekšraksta, kas paredz, ka, lai konstatētu PVKIU direktīvas II pielikumā norādīta un trešajai personai nodota pakalpojuma raksturīgumu, ir jāvērtē attiecīgā pakalpojuma atbildības apmērs un izvirzītais mērķis, varētu secināt, ka nav pieļaujama aplveida argumentācija tādā veidā, ka PVKIU direktīvas II pielikumā norādītie pakalpojumi arī gadījumā, ja tie tiek nodoti trešajai personai, katrā ziņā ir raksturīgi kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai un tādējādi šiem pakalpojumiem ir specifisks mērķis un pastāv arī atbildība par specifisku darbību. Ja pieļautu šo aplveida argumentāciju, tad savu jēgu zaudētu Tiesas norādes, ka gadījumā, ja šāda veida pakalpojumu nodod trešajai personai ārpus pakalpojuma, atbrīvojumu piemēro tikai tad, ja šis pakalpojums ir raksturīgs, būtisks un pietiekami patstāvīgs. Tātad tas, vai PVKIU direktīvas II pielikumā norādīts pakalpojums gadījumā, ja to sniedz pārvaldītājs, kas ir trešā persona, ir raksturīgs kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai, ir jāvērtē, pamatojoties uz citiem kritērijiem. Atbilstoši Tiesas apsvērumiem spriedumā *GfBk* var uzskatīt, ka šāds kritērijs varētu būt ciešas saiknes esamība ar portfeļa pārvaldīšanas pamatfunkciju.
- 29 Tomēr šī pieeja, iespējams, atkal ir pretrunā iepriekš minētajai plašajai pieejai. Sašaurināto pieeju, atbilstoši kurai darbība kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai ir raksturīga tikai tad, ja tā attiecas uz IS pamatfunkciju un tādējādi ietekmē fonda finanšu situāciju, nepieļauj iepriekš minētie apsvērumi, no kā izriet, ka Tiesa nav atbalstījusi šo Komisijas un Apvienotās Karalistes viedokli, kā arī stingrais šīs nostājas noraidījums (spriedums *ATP Pension Service*, 69. punkts). Atliktu vien modificētā sašaurinātā pieeja, atbilstoši kurai PVKIU direktīvas II pielikumā norādīts pārvaldības pakalpojums ir raksturīgs tādā gadījumā, ja tam – lai gan pats pakalpojums nerada izmaiņas fonda finanšu situācijā – ir cieša saikne ar fonda finanšu situāciju nosakošo portfeļa pārvaldīšanu. Ja pēdējā minētā nostāja, kāda tā, iespējams, ir pausta spriedumā *GfBk*, ir pareiza, izskatāmajā lietā aplūkojamie pakalpojumi sakarā ar to, ka tiem nav ciešas saiknes ar IS pamatfunkciju, varētu nebūt atbrīvoti no nodokļa.

Atbildības jautājums

- 30 Jautājumā par atbildības svarīgumu Tiesa sprieduma *Bookit* 40. punktā (otrais un trešais teikums) un sprieduma *DPAS* 36. punktā ir norādījusi, ka šajā ziņā no nodokļa atbrīvots pakalpojums PVN direktīvas izpratnē ir jānošķir no parasta materiāla vai tehniska pakalpojuma sniegšanas. Šim nolūkam īpaši ir jāizvērtē pakalpojumu sniedzēja atbildības apmērs, tostarp jautājums par to, vai šī atbildība

attiecas tikai uz tehniskiem aspektiem vai arī tā aptver attiecīgo darījumu raksturīgās un būtiskās funkcijas.

- 31 Ja apliekamo vērtību noteikšana nolūkā nodrošināt sertifikātu turētāju aplikšanu ar nodokli atbilstoši ieguldījumu fondiem piemērojamajiem tiesību aktiem ir darbība, kas ir raksturīga un būtiska kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai, arī K ir atbildīga par šīm raksturīgajām un būtiskajām funkcijām.
- 32 Negatīvu seku gadījumā, kas sertifikātu turētājiem var rasties attiecīgo vērtību nepareizas noteikšanas rezultātā, atbildīga par sertifikātu turētājiem nodarītiem zaudējumiem vispirms būtu IS. Savukārt tā saskaņā ar vispārējiem civiltiesiskiem principiem varētu no K prasīt kompensāciju. Tomēr tas neviens skaidrību jautājumā, vai šī atbildība attiecas uz darījumu raksturīgajām un būtiskajām funkcijām, kas piemīt IS darījumiem. Ja raksturīgi ir vien portfeļa pārvaldīšanas pakalpojumi sašaurinātā izpratnē vai tikai pārvaldības pakalpojumi, kuriem ir cieša saikne ar portfeļa pārvaldīšanu sašaurinātā izpratnē, K šāda atbildība saistībā ar izskatāmajā lietā vērtējamo darbību nebūtu.

Par prasīto patstāvību

- 33 Saskaņā ar sprieduma *GfBk* 27. un 28. punktu ir mazsvarīgi, vai pārvaldības ārpakalpojums, kam ir cieša saikne ar portfeļa pārvaldīšanu, ir tikai pamats IS galīgajam lēmumam. Tiesa arī atkārtoti pauž, ka kopīgo ieguldījumu fondu pārvaldīšanu var veidot dažādi atsevišķi pakalpojumi, kuriem tad var tikt piemērots atbrīvojums. Gadījumā, ja šādu pakalpojumu nodod pārvaldītājam, kas ir trešā persona, atbrīvojumu piemēro, ja ar ikvienu no šiem pakalpojumiem tiek īstenotas kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai, ko veic ieguldījumu sabiedrības, raksturīgās un būtiskās funkcijas.
- 34 Tādēļ arī K uzskata, ka saistībā ar prasīto patstāvību nav jābūt pakalpojumu kopumam, bet gan esot pietiekami, ja pārvaldības ārpakalpojums ir pietiekami norobežojams. Šis esot tāds gadījums, jo K kopējo ienākumu noteikšanas kontekstā sniedzot atsevišķu pakalpojumu, kura rezultātā no turētājbankas saņemtās vērtības tiek pielāgotas atbilstoši nodokļu tiesību prasībām. Turklāt, ņemot vērā, ka spriedumā *GfBk* patstāvības kritērijs nav pieminēts, K secina, ka Tiesa, iespējams, ir atteikusies no šī kritērija piemērošanas vai arī tam katrā ziņā vairs nepiešķir tik lielu nozīmi kā iepriekšējos spriedumos.
- 35 Iesniedzējtiesa uzskata, ka no vispārīgiem izteikumiem Tiesas spriedumos par finanšu ārpakalpojumiem, kas hronoloģiski pieņemti pēc sprieduma lietā *GfBk* (spriedumi *Bookit*, *DPAS*, *Fiscale Eenheid* un *Cardpoint*), skaidri izriet, ka Tiesa joprojām uztur spēkā kritēriju par “vispārīgi vērtējot, atsevišķu darījumu kopuma” esamību, lai finanšu ārpakalpojumam varētu piemērot atbrīvojumu. 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 kuru tiek īstenotas kopīgo ieguldījumu fonda pārvaldīšanai raksturīgās un būtiskās funkcijas.

- 36 Tomēr iesniedzējtiesai nav skaidrs, cik lielai vai attiecīgi apjomīgai ir jābūt pārvaldības ārpakalpojuma patstāvībai, lai tas, vispārīgi vērtējot, būtu atsevišķu darījumu kopums. Tādēļ rodas jautājums, vai K sniegtais un faktu izklāstā raksturotais pakalpojumu komponents “tādu uzdevumu nodokļu jomā izpilde, kuru mērķis ir nodrošināt sertifikātu turētāju aplikšanu ar nodokli”, atbilstoši nodokļu tiesību un ieguldījumu fondu tiesību noteikumiem pielāgojot no turētājbankas vai attiecīgi IS pārņemtās vērtības, atbilst Tiesas izvirzītajam nosacījumam par, vispārīgi vērtējot, atsevišķu darījumu kopuma esamību.
- 37 Atbildēm uz jautājumiem par Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta interpretāciju, it īpaši par jēdziena “īpaša ieguldījumu fonda vadīšana” tvērumu, ir nozīme izskatāmajā prasībā par ārpakalpojumā nodotās darbības – aplikamās vērtības noteikšanas – 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.