Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PRĪTA PIKAMĒES [*PRIIT PIKAMÄE*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 11. martā [1]

Lieta C-231/19

Blackrock Investment Management (UK) Limited
pret
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(*Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts – Atbrīvojumi īpašo ieguldījumu fondu pārvaldīšanai – Pakalpojumu kopuma sniegšana, izmantojot IT platformu – Vienots pakalpojums – Pārvaldības sabiedrība – Īpašo ieguldījumu fondu mazākuma līdzdalība

1. Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma atkal ir pakļauta jauno tehnoloģiju pārbaudījumam. Šoreiz runa ir par mākslīgo intelektu ieguldījumu jomā saistībā ar dažādu veidu ieguldījumu fondiem.

2. Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [2] (turpmāk tekstā – "Direktīva 2006/112") 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu īpašo ieguldījumu fondu (turpmāk tekstā – "ĪIEF") pārvaldīšana skaidri ir atbrīvota no nodokļa. To ieguldījumu fondu, kas nav ĪIEF (turpmāk tekstā – "citi fondi"), pārvaldība savukārt ir apliekama ar šo nodokli.

3. Sabiedrība *BlackRock Investment Management (UK) Ltd* (turpmāk tekstā – "*BlackRock*") pārvalda gan ĪIEF, gan citus fondus. Šim nolūkam tā izmanto *BlackRock Financial Management Inc* (turpmāk tekstā – "*BFMI*") pakalpojumus, kas ir Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēta sabiedrība un pieder tai pašai grupai, kurā ietilpst *BlackRock*. *BFMI* izmanto IT platformu ar nosaukumu *Aladdin* (turpmāk tekstā – "*Aladdin*"), kas sniedz plašu ieguldījumu pārvaldības pakalpojumu klāstu, piemēram, tirgus analīzi, efektivitātes kontroli, risku novērtējumu, tiesību aktu ievērošanas kontroli un darbību īstenošanu. Tā kā *BFMI* ir saskaņā ar ASV tiesībām dibināta sabiedrība, apgrieztās iekasēšanas mehānisma [3] ietvaros *BlackRock* pašai ir jāsamaksā PVN par *BFMI* sniegtajiem pakalpojumiem.

4. Pamatlietā tiesvedība notiek starp *BlackRock* un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes Ieņēmumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") par Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piešķiršanu. Tā kā *BFMI*, izmantojot *Aladdin*, sniedz pārvaldības pakalpojumus bez izšķirības gan ĪIEF, gan citiem fondiem, rodas jautājums, kāds ir šiem pakalpojumiem piemērojamais nodokļu režīms, ņemot vērā šo atbrīvojumu.

1 Oriģinālvaloda – franču.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 Saskaņā ar šo mehānismu PVN iekasē saņēmējs, nevis piegādātājs atbilstoši likmei, kas ir spēkā tā reģistrācijas vietā.

5. Iesniedzējtiesa *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) jautā Tiesai, vai un ar kādiem nosacījumiem minētais atbrīvojums būtu jāpiešķir, ņemot vērā lietas īpašos apstākļus, proti, pārvaldības pakalpojumu sniegšanu visu veidu fondiem kopā, izmantojot vienotu IT platformu.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesiskais regulējums

6. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu PVN uzliek "pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds".

7. Šīs direktīvas 132. panta 1. punkta f) apakšpunkts ir formulēts šādi:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

f) pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir atbrīvota no PVN vai attiecībā uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumu".

8. Saskaņā ar minētās direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

g) dalībvalstu noteiktu [ĪIEF] vadīšanu [pārvaldību];"

9. Direktīvas 2006/112, ar kuru kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts būtībā ir formulēts identiski Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta formulējumam [4].

10. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 194. pantu gadījumā, ja pakalpojumu sniedzējs nav reģistrēts dalībvalstī, kurā maksājams PVN, dalībvalstīm ir iespēja paredzēt apgrieztās iekasēšanas mehānisma piemērošanu.

B. Apvienotās Karalistes tiesiskais regulējums

11. *Value Added Tax Act 1994* (1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likums) 31. panta 1. punktā konkrēti ir paredzēts:

"Preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no nodokļa, ja tā atbilst šī likuma 9. pielikumā uzskaitītajām kategorijām [..]."

4 Tiesa jau ir uzsvērusi, ka, "tā kā atbilstošo Direktīvas 2006/112 tiesību normu tvērums būtībā ir identisks Sestās direktīvas 77/388 tiesību normu tvērumam, Tiesas judikatūra attiecībā uz pēdējo minēto ir piemērojama arī Direktīvai 2006/112" (spriedums, 2019. gada 10. aprīlis, *PSM "K"*, C-214/18, EU:C:2019:301, 37. punkts).

12. Minētā likuma 9. pielikuma 5. grupas 9. punktā ir minēta noteikta skaita ieguldījumu sabiedrību un noteiktu fondu veidu "pārvaldība". Tās ir sabiedrības un fondi, kurus Apvienotajā Karalistē uzskata par ĪIEF.

II. Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

13. *BlackRock* saņem pakalpojumus, ko sniedz *BFMI* – šīs pašas grupas sabiedrība, kas reģistrēta ASV. *BlackRock* šos pakalpojumus izmanto gan ĪIEF, gan citu fondu pārvaldīšanā. Piemērojot apgrieztās iekasēšanas mehānismu, *BlackRock* maksā PVN, kas būtu jāmaksā *BFMI* par pakalpojumiem, kurus tā ir sniegusi *BlackRock*.

14. 2012. gada 2. maijā *BlackRock* lūdza nodokļu iestādei izsniegt izziņu par to, vai *Aladdin* pakalpojumu saņēmēji ĪIEF pārvaldības ietvaros var tikt atbrīvoti no PVN.

15. 2013. gada 24. jūlijā *BlackRock* iesniedza pieteikumu par PVN atmaksāšanu par laikposmu no 2010. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 3. martam.

16. Ar 2013. gada 30. augusta vēstuli nodokļu iestāde noraidīja lūgumu piešķirt atbrīvojumu, kā arī atmaksas pieteikumu.

17. *BlackRock* cēla prasību *First-tier Tribunal* (*Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste), kas ar 2017. gada 15. augusta spriedumu prasību noraidīja. Šī tiesa konkrēti uzskatīja, ka *Aladdin* sniegtie pakalpojumi ir "pārvaldības" pakalpojumi, uz kuriem attiecas Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētie atbrīvojumi. Tomēr PVN summas piemērošana proporcionāli pakalpojumiem, ko *BFMI* sniedza tikai citiem fondiem, neesot bijusi iespējama, jo šie pakalpojumi tika sniegti vienoti gan citiem fondiem, gan ĪIEF. Ņemot vērā, ka citi fondi sastādīja lielāko daļu *BlackRock* pārvaldīto fondu gan to skaita, gan vērtības ziņā, minētajiem fondiem un ĪIEF esot bijis jāpiemēro vienota likme. Šādos apstākļos šī sabiedrība pārsūdzēja šo spriedumu iesniedzējtiesā.

18. Iesniedzējtiesa uzskata, ka nav strīda par noteiktu skaitu faktisko apstākļu. Tādējādi tā norāda, ka, pirmkārt, sabiedrībā *BlackRock* par fondu pārvaldību atbildīgās personas ir portfeļu pārvaldītāji. Ieguldījumu pārvaldībā tiek ievērots cikls, kas sastāv no analīzes, lēmumu pieņemšanas, darījumu izpildes, norēķinu veikšanas un sasvstarpējā norēķina veikšanas pēc darījumiem. Otrkārt, *BlackRock* fondu pārvaldīšanas pakalpojumi tiek sniegti, izmantojot *Aladdin* – platformu, kuru veido informātikas aprīkojuma, programmatūru un cilvēkresursu apvienojums. Turklāt *Aladdin* funkcijas aptver visu ieguldījuma ciklu. Vispārīgi *Aladdin* sniedz portfeļu pārvaldītājiem efektivitātes un riska analīzi un kontroli, lai palīdzētu tiem pieņemt lēmumus par ieguldījumiem, uzrauga tiesiskā regulējuma ievērošanu un ļauj *BlackRock* portfeļu pārvaldītājiem īstenot lēmumus, kas attiecas uz darījumiem. Treškārt, *BlackRock* pārvalda gan ĪIEF, gan citus fondus un izmanto *Aladdin* pārvaldības pakalpojumus, lai pārvaldītu visus šos fondus. Ceturtkārt, lielākā daļa fondu, kam *BlackRock* sniedz pārvaldības pakalpojumus, atbilst citiem fondiem gan fondu skaita, gan pārvaldīto aktīvu vērtības ziņā. Piektkārt, *BFMI* sniedz pārvaldības pakalpojumus citiem fondu pārvaldītājiem, kas nav *BlackRock*, no kuriem daži pārvalda galvenokārt ĪIEF.

19. Iesniedzējtiesa norāda, ka rodas jautājums, vai ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu tiek atļauts proporcionāli atlīdzībai par vienotu pakalpojumu to sadalīt atkarībā no tā izmantošanas. Šajā ziņā tā saskaras ar divām pretējām tēzēm. Lai gan nodokļu iestāde apgalvo, ka visi *Aladdin* pakalpojumi, ko saņem *BlackRock*, ir apliekami ar PVN, jo šī sabiedrība galvenokārt pārvalda citus fondus, minētā sabiedrība savukārt uzskata, ka *Aladdin* izmantošana katrā ziņā ir jāatbrīvo no nodokļa attiecībā uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti ĪIEF, jo šo fondu daļa kopējā pārvaldīto fondu summā ļauj noteikt to vērtību.

20. Šajā ziņā Tiesa 2017. gada 4. maija spriedumā Komisija/Luksemburga[5] par Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu principā esot akceptējusi proporcionālo sadalījumu, kas balstīts uz vienota pakalpojuma izmantošanu, proti, atkarībā no tā, vai tas attiecas uz elementiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, vai uz elementiem, kas ir apliekami ar PVN. Saskaņā ar loģiku tad rastos jautājums, vai šāds sadalījums ir piemērojams arī citiem atbrīvojumiem [no nodokļa], proti, tādiem, kas paredzēti šīs direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā. Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka šis spriedums nesniedz skaidru norādi šīs lietas iznākumam, jo šķiet, ka proporcionālais sadalījums saistībā ar izmaksu sadales atbrīvojumu balstās uz praktiskiem apsvērumiem, nevis uz principiāliem vai teleoloģiskiem apsvērumiem.

21. Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka, piemērojot Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu, varētu tikt izmantota pieeja, saskaņā ar kuru tiek atļauts proporcionāli sadalīt atlīdzību par vienotu pārvaldības pakalpojumu, pamatojoties uz šo pakalpojumu izmantošanu, attiecīgi nošķirot ĪIEF pārvaldību un citu fondu pārvaldību. Tomēr tā šaubās par šīs pieejas saikni ar risinājumu, saskaņā ar kuru vienotas piegādes vai vienoti pakalpojumi ir jāapliek ar nodokli atkarībā no to dominējošā vai galvenā izmantošanas veida.

22. Līdz ar to iesniedzējtiesa uzskata, ka apstākļos, kad pakalpojumi tiek izmantoti gan ĪIEF, gan citu fondu pārvaldībai, tā nevar precīzi noteikt, kāda ir strīda atrisināšanai nepieciešamā Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta pareizā interpretācija.

23. Šādos apstākļos *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai gadījumā, ja trešā persona sniedz fonda pārvaldītājam vienotu pārvaldīšanas pakalpojumu [Direktīvas 2006/112] 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē un minētais fonda pārvaldītājs to izmanto, lai pārvaldītu gan [ĪIEF], gan fondus, [kas nav ĪIEF], šis pants ir jāinterpretē tādējādi:

a) ka uz šo vienoto pakalpojumu ir jāattiecina vienota nodokļa likme? Ja tas tā ir, kā ir jānosaka šī likme? Vai arī

b) atlīdzība par šī vienotā pakalpojuma sniegšanu ir jāsadala, pamatojoties uz pārvaldīšanas pakalpojumu izmantošanu (piemēram, pamatojoties uz līdzekļu summām, kas attiecīgi tiek pārvaldītas ĪIEF un fondos, kuri nav ĪIEF), no nodokļa atbrīvojot vienu daļu no vienotā pakalpojuma, bet otru tā daļu apliekot ar nodokli?"

III. Tiesvedība Tiesā

24. *BlackRock*, Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus.

25. Tiesas sēdē, kas notika 2019. gada 18. decembrī, mutvārdu apsvērumus sniedza *BlackRock*, Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Komisija.

IV. Vērtējums

26. Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai un ievērojot kādus nosacījumus pakalpojumi, ko fondu pārvaldītājam sniedz trešā persona, var tikt atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu gadījumā, ja šos pakalpojumus ir paredzēts izmantot vienlaikus ĪIEF pārvaldībai un citu fondu pārvaldībai.

5 C-274/15, EU:C:2017:333.

27. It īpaši minētā tiesa vēlas noskaidrot, vai šī pakalpojuma nodokļa bāzi var sadalīt atkarībā no fondu aktīvu vērtības. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamatlietā aplūkotie pakalpojumi tiek sniegti gan ĪIEF, kuru pārvaldība principā ir atbrīvota no nodokļa, gan citiem fondiem, kuru pārvaldība ir apliekama ar PVN. Šajā lietā problemātika attiecas tieši uz šī vienotā pakalpojuma divējādo izmantošanu. Lai atrisinātu šo problemātiku, ir jānosaka, vai nodokļa bāze [6] ir jāattiecina tikai uz to pakalpojumu cenu, ko sniedz *Aladdin*, lai pārvaldītu citus fondus.

28. Lai gan judikatūra par ieguldījumu fondu pārvaldības darījumu atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu ir pietiekami izvērsta [7], cik man zināms, neviens Tiesas spriedums nav par tādiem pašiem apstākļiem kā pamatlietā, proti, par pakalpojumu, kas paredzēti, lai nodrošinātu gan ĪIEF, gan citu fondu pārvaldību, divējādu izmantošanu. Ņemot vērā, ka Tiesa jau vairākkārt ir interpretējusi šīs direktīvas 135. panta 1. punktu un tiesību normu, kas bija spēkā pirms tā, man šķiet, ka ir jāatgādina daži principi attiecībā uz šajā tiesību normā paredzētajiem atbrīvojumiem (A sadaļa), lai pēc tam šajā lietā izklāstītu diskusijas par minētajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomu robežas (B sadaļa) un, visbeidzot, noteiktu attiecīgajiem pakalpojumiem piemērojamo nodokļu režīmu (C sadaļa).

A. Ievada piezīmes par Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktā paredzētajiem atbrīvojumiem

29. Pirmkārt, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktā paredzētie atbrīvojumi ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir izvairīties no atšķirīga PVN režīma piemērošanas dažādās dalībvalstīs un kuri ir jāaplūko kopējās PVN sistēmas vispārīgajā kontekstā [8].

30. Otrkārt, ir jāatgādina, ka termini, kas izmantoti, lai apzīmētu Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tās ir atkāpes no vispārējā principa, ka PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko par atlīdzību veicis nodokļu maksātājs [9]. Līdz ar to, ja uz pakalpojumu sniegšanu neattiecas Direktīvā 2006/112 paredzētie atbrīvojumi no nodokļa, par šo pakalpojumu sniegšanu ir jāmaksā PVN atbilstoši šīs direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam [10].

31. Tomēr minēto jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktā minēto atbrīvojumu mērķiem un tajā jābūt ievērotām kopējai PVN sistēmai raksturīgā nodokļu neitralitātes principa prasībām. No šī pēdējā minētā principa izriet, ka tirgus dalībniekiem ir jādod iespēja izvēlēties organizācijas modeli, kas no saimnieciskā viedokļa tiem atbilst vislabāk, neradot risku, ka viņu darījumi tiks izslēgti no minētajā tiesību normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas [11].

6 Attiecībā uz maksājamā PVN "nodokļa bāzes" noteikšanu no Direktīvas 2006/112 73. panta un 78. panta a) punkta izriet, ka pakalpojumu sniegšanai nodokļa bāze ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru pakalpojumu sniedzējs par attiecīgo pakalpojumu sniegšanu ir saņēmis vai saņems no pakalpojumu saņēmēja, izņemot pašu PVN.

7 Spriedumi, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289); 2007. gada 28. jūnijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391); 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484); 2013. gada 7. marts, *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141); 2013. gada 7. marts, *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c. (C-424/11, EU:C:2013:144); 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139), kā arī 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X* (C-595/13, EU:C:2015:801).

8 Skat. it īpaši spriedumu, 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X* (C-595/13, EU:C:2015:801, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

9 Skat. it īpaši spriedumus, 2010. gada 28. oktobris, *Axa UK* (C-175/09, EU:C:2010:646, 25. punkts); 2013. gada 17. janvāris, *Woningstichting Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20, 25. punkts); 2014. gada 12. jūnijs, *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 25. punkts un tajā minētā judikatūra); 2017. gada 16. novembris, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, 39. un 45. punkts); 2018. gada 25. jūlijs, *DPAS* (C-5/17, EU:C:2018:592, 29. punkts), kā arī 2018. gada 19. decembris, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 37. punkts).

10 Spriedums, 2019. gada 10. aprīlis, *PSM "K"* (C-214/18, EU:C:2019:301, 43. punkts).

11 Spriedumi, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 68. punkts) un 2013. gada 7. marts, *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141, 31. punkts).

B. Par diskusijas par Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta piemērošanas jomu robežām

32. Ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu no PVN ir atbrīvota "dalībvalstu noteiktu [ĪIEF] vadīšana [pārvaldība]". No šīs tiesību normas formulējuma izriet, ka, pirmkārt, tā nav piemērojama visiem fondiem, bet tikai tiem, kas ir kvalificēti kā ĪIEF. Otrkārt, šī atbrīvojuma piemērošanas jomā ietilpst darbības, kas ir "pārvaldība"[12]. Lai darbību varētu kvalificēt kā "ĪIEF pārvaldību" un lai tai varētu piemērot atbrīvojumu [no nodokļa], tai ir jāatbilst šiem abiem nosacījumiem.

33. Konkrētāk, no judikatūras par Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu izriet, ka attiecībā uz jēdzienu "ĪIEF" šī tiesību norma attiecas uz kopīgo ieguldījumu fondiem [ĪIEF] neatkarīgi no to juridiskās formas[13]. Tātad šīs normas piemērošanas jomā ietilpst gan kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kas izveidoti atbilstīgi līgumtiesībām vai trasta tiesībām, gan tādi, kas darbojas saskaņā ar statūtiem[14]. Turklāt, kā izriet no pastāvīgās judikatūras, ar šo tiesību normu dalībvalstīm ir piešķirtas jēdziena "ĪIEF" definēšanas tiesības[15], tiesības, kas "ir ierobežotas ar aizliegumu pārkāpt paša Savienības likumdevēja izmantotos atbrīvojuma jēdzienus"[16]. Šajā lietā, ņemot vērā lietas materiālos ietvertos elementus, nav ne mazāko šaubu un arī pušu starpā nav strīda par to, ka fondi, kas saņem pakalpojumus no *BFMI*, ir arī ĪIEF[17].

34. Savukārt attiecībā uz jautājumu par to, vai uz minētajiem *BFMI* pakalpojumiem attiecas ĪIEF *pārvaldība*, Tiesa vispirms – attiecībā uz jēdzienu "pārvaldība" – 2006. gada 4. maija spriedumā *Abbey National* apstiprināja, ka šo jēdzienu definē, pamatojoties vienīgi uz Savienības tiesībām, un tādējādi tas ir autonoms šo tiesību jēdziens, jo dalībvalstīm šajā jomā neesot nekādas rīcības brīvības[18].

35. Attiecībā uz jēdziena "pārvaldība" saturu ir jāatgādina, ka tā aprises ir precizētas daudzos Tiesas spriedumos. Tādējādi vispirms Tiesa nosprieda, ka Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta piemērošanas jomā – papildus portfeļu pārvaldes funkcijām – ietilpst arī pati kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu administratīvā vadība[19]. Turpretī kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu depozitārija funkcijas neietilpst šajā piemērošanas jomā[20]. Turklāt spriedumā *GfBk*[21] Tiesa nosprieda, ka kopīgo ieguldījumu fondu [ĪIEF] "pārvaldes" jēdzienā ietilpst tādi pakalpojumi, kā ienākumu un fondu kapitāla daļu vai akciju cenas aprēķināšana, aktīvu novērtēšana, grāmatvedība, paziņojumu par ienākumu izvietojumu sagatavošana, informācijas un dokumentu sniegšana periodiskiem norēķiniem un nodokļu, statistikas un PVN deklarācijām, kā arī ienākumu prognožu sagatavošana[22].

12 Par šo jēdzienu "ĪIEF" un "pārvaldība" dihotomiju skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *Fiscale Eenheid X* (C-595/13, EU:C:2015:327, 16.–57. punkts).

13 Spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 53. punkts).

14 Spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 53. punkts).

15 Spriedums, 2013. gada 7. marts, *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c. (C-424/11, EU:C:2013:144, 16. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

16 Spriedums, 2013. gada 7. marts, *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c. (C-424/11, EU:C:2013:144, 17. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Tiesa uzskata, ka "dalībvalsts, nenoliedzot pašu "kopīgo ieguldījumu fondu" [ĪIEF] jēdzienu, nevar izvēlēties no kopīgajiem ieguldījumu fondiem [ĪIEF] tos, kuriem pienāksies atbrīvojums, un tos, kuriem nenāksies".

17 Jānorāda, ka savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa norāda, ka tā "ir secinājusi, ka saņemtie pakalpojumi ir "pārvaldības" pakalpojumi tādā nozīmē, kāda šim terminam ir Direktīvas [2006/112] 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā".

18 Spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 40.–43. punkts), un ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Fiscale Eenheid X* (C-595/13, EU:C:2015:327, 48. punkts).

19 Spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 64. punkts).

20 Spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 65. punkts).

21 Spriedums, 2013. gada 7. marts, *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141).

22 Spriedums, 2013. gada 7. marts, *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141, 27. punkts).

36. Vēlāk Tiesa apgalvoja, ka ĪIEF pārvalde Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta nozīmē ir definēta atbilstoši sniegto pakalpojumu *raksturam*, nevis atkarībā no pakalpojumu sniedzēja vai to saņēmēja [23]. Tādēļ tā nosprieda, ka, lai fondi varētu ietilpt jēdzienā "ĪIEF", nav aizliegts ieguldījumu fondu pārvaldi veidot dažādiem pakalpojumiem un atsevišķus pakalpojumus sniegt trešajai personai – pārvaldītājam [24].

37. Visbeidzot un galvenokārt – Tiesa ir izstrādājusi kritērijus, saskaņā ar kuriem, lai pārvaldītāja – trešās personas sniegtos pārvaldīšanas pakalpojumus varētu kvalificēt kā no nodokļa atbrīvotus darījumus Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, tiem, vispārīgi vērtējot, ir jāveido *atsevišķs kopums* un jāatbilst kopīgo ieguldījumu fondu [ĪIEF] pārvaldīšanai *raksturīgajām un būtiskajām funkcijām* [25]. No tā izriet, ka saskaņā ar šo judikatūru attiecīgais atbrīvojums neattiecas uz visiem ĪIEF pārvaldības veidiem, bet tikai uz tādu ĪIEF pārvaldību, kas atbilst šiem kritērijiem. Savos rakstveida apsvērumos Komisija pauž šaubas par *BFMI* sniegtā pakalpojuma kvalifikāciju un it īpaši par tā īpašo raksturu.

38. Šajā lietā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka *BlackRock* saņem pakalpojumus, ko *BFMI* sniedz, izmantojot *Aladdin* platformu, kuru tā izmanto gan ĪIEF, gan citu fondu pārvaldībā. Konkrētāk, iesniedzējtiesa norāda, ka, pirmkārt, *Aladdin* sniedz tirgus analīzes, efektivitātes un riska novērtēšanas kontroli, lai palīdzētu portfeļa pārvaldītājiem pieņemt lēmumus par ieguldījumiem. Otrkārt, *Aladdin* uzrauga tiesiskā regulējuma ievērošanu. Treškārt, iesniedzējtiesa skaidro, ka *Aladdin* ļauj īstenot lēmumus, kas attiecas uz darījumiem. Tādējādi *Aladdin* funkcijas aptver visu ieguldījumu ciklu, palīdzot portfeļu pārvaldītājiem pieņemt lēmumus par ieguldījumiem, ievērojot tiesisko regulējumu un īstenojot lēmumus, kas attiecas uz darījumiem. Gan iesniedzējtiesa, gan *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)) secināja, ka *BFMI* ar *Aladdin* platformas starpniecību sniegtie pakalpojumi atbilst kritērijiem, kurus Tiesa ir izstrādājusi, lai noteiktu, vai trešās personas pakalpojumu sniegšanu fondu pārvaldītājam var atbrīvot no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu, proti, ja šie darījumi veido *atsevišķu kopumu*, kam ir jāsniedz vispārējs novērtējums un kam ir jāatbilst kopīgo ieguldījumu fondu [ĪIEF] pārvaldīšanai *raksturīgajām un būtiskajām funkcijām* [26].

39. Lai arī pamatlietas apstākļi varētu sniegt izcilu iespēju pārskatīt kritērijus, kuriem ir jāatbilst pakalpojumu sniegšanai, lai uz to attiektos "ĪIEF pārvaldība" Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, ja šo pakalpojumu sniedz trešā persona, izmantojot IT platformu, es uzskatu, ka šajā lietā šī diskusija nav iespējama. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, pirmkārt, ar LESD 267. pantu ieviestajā tiesu iestāžu sadarbībā vienīgi valsts tiesas kompetencē ir vērtēt gan to, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir vajadzīgs, gan to, cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi [27]. Otrkārt, šajā sadarbībā valsts tiesām ir jāizvērtē attiecīgie darījumi, bet Tiesai ir jāsniedz minētajām tiesām visi Savienības tiesību interpretācijas elementi, kas varētu būt noderīgi, lai izlemtu lietu, kuru tās izskata [28]. It īpaši iesniedzējtiesai, kuras rīcībā ir visa informācija, kas ļauj izvērtēt katru no pamatlietā aplūkotajām darbībām, ir jāizvērtē, vai šiem pakalpojumiem ir piemērojams "kopīgo ieguldījumu fondu [ĪIEF] pārvaldīšanas" jēdziens Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē [29].

23 Spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 66. punkts). Šis secinājums tika atkārtots vēlāk 2013. gada 7. marta spriedumā *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141, 20. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secinājumus lietā *GfBk* (C-275/11, EU:C:2012:697, 25. punkts).

24 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 67. punkts). Šis secinājums tika atkārtots 2014. gada 13. marta sprieduma *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139) 63. punktā.

25 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 1997. gada 5. jūnijs, *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278, 66. punkts); 2006. gada 4. maijs, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 70.–72. punkts), kā arī 2013. gada 7. marts, *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141, 21. punkts).

26 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 65. un 75. punkts).

27 Skat. it īpaši spriedumu, 2011. gada 8. septembris, *Rosado Santana* (C-177/10, EU:C:2011:557, 32. punkts), un rīkojumu, 2019. gada 24. oktobris, *Topaz* (C-211/17, nav publicēts, EU:C:2019:906).

28 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 27. oktobris, *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, 23. punkts); 2012. gada 27. septembris, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 20. punkts), kā arī 2013. gada 21. februāris, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 31. punkts).

29 Spriedums, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 75. punkts).

40. Šajā lietā nav šaubu, ka iesniedzējtiesa, ievērojot Tiesas judikatūru par attiecīgo atbrīvojumu, ir izvērtējusi iepriekš minētos piemērošanas kritērijus. Pēc detalizēta vērtējuma veikšanas šī tiesa ir secinājusi, ka trešās personas pakalpojumi, ko sniedz *BFMI* ar *Aladdin* starpniecību, lai pārvaldītu ĪIEF, atbilst šiem kritērijiem [30]. Tādējādi ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa jautā Tiesai, vai vienotam pakalpojumam ir jāpiemēro vienota nodokļa likme un vai atlīdzība par šo pakalpojumu ir jānosaka konkrēti atkarībā no pārvaldības pakalpojumu izmantošanas.

41. Līdz ar to šajā lietā nav iespējams vēlreiz aplūkot jautājumu par to, vai mūsdienu pasaulē, kur arvien lielāks skaits pakalpojumu tiek sniegti, izmantojot digitālus līdzekļus, ir jāprecizē judikatūras kritēriji attiecībā uz trešo personu sniegtajiem pārvaldības pakalpojumiem, ja šie pakalpojumi tiek sniegti, izmantojot elektronisku platformu. Šajā ziņā ir jāuzsver, ka ar pamatlietu tiek uzdots plašāks jautājums, proti, vai specifikas nosacījums, kurš jāievēro trešajām personām, pakalpojumu sniedzējiem, ir izpildīts kontekstā, kurā šos pakalpojumus sniedz ar IT platformas starpniecību, kas darbojas vienādi attiecībā uz visiem fondiem [31]. Tomēr, ņemot vērā šo secinājumu 38. punktā minēto konstatējumu, prejudiciālā jautājuma vērtēšanai pietiek ievērot premisu, ka pakalpojumi, ko *BFMI* sniedz ar savas platformas *Aladdin* starpniecību (turpmāk tekstā – "*Aladdin* pakalpojumi"), papildus tam, ka tie tiek izmantoti citu fondu pārvaldīšanai, atbilst ĪIEF pārvaldīšanai raksturīgajām un būtiskajām funkcijām un veido atsevišķu kopumu.

C. Par vienota pakalpojuma nodokļu režīmu

42. Vispirms ir jānorāda, ka vienots pakalpojums [32] var aptvert divu veidu situācijas [33]. Proti, spriedumā *Deutsche Bank* [34] Tiesa ir lēmusi, ka vienots pakalpojums ir tad, ja vienu tā elementu var uzskatīt par pamatpakalpojumu vai ja divi vai vairāki elementi vai darbības, ko nodokļu maksātājs ir veicis saistībā ar patērētāju – kā vidusmēra patērētāju – ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga [35]. Turklāt šajā spriedumā [36] Tiesa nosprieda, ka minētie elementi var būt "ne vien nedalāmi", bet tos turklāt var uzskatīt "par vienlīdzīgas nozīmes [elementiem]", ja tie "gan viens, gan otrs ir neaizstājami, lai sniegtu kopējo pakalpojumu, līdz ar to nevar uzskatīt, ka viens būtu pamatpakalpojums un otrs – papildpakalpojums" [37]. Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka vienota pakalpojuma galvenais elements ir jānosaka, visaptverošajā vērtējumā ņemot vērā attiecīgā atbrīvojuma elementu kvalitatīvo un kvantitatīvo nozīmi salīdzinājumā ar elementiem, kas neietilpst šī atbrīvojuma piemērošanas jomā [38].

43. Ja uzskata, ka ir atzīts, ka *Aladdin* pakalpojumi papildus to izmantošanai citu fondu pārvaldībā ir raksturīgi un būtiski ĪIEF pārvaldīšanai un veido atsevišķu kopumu, ir jāpārbauda, vai tie veido vienotu ekonomiski nedalāmu pakalpojumu (1). Turpinājumā rodas jautājums par nodokļu režīmu, lai gan pastāv spriedumi, ar kuriem ir atļauts piemērot atšķirīgu režīmu atšķirīgām darbībām, proti, spriedumi, kuros Tiesa ir atkāpusies no tradicionālā judikatūras virziena (2). Visbeidzot ir jāpārbauda īpašais ieguldījumu fondu sabiedrības gadījums, ja šīs sabiedrības mazākuma līdzdalību veido ĪIEF (3).

30 No lietas materiāliem izriet, ka pirmās instances tiesa *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)) ir izdarījusi identisku secinājumu.

31 Savos rakstveida apsvērumos Komisija pauž šaubas par *BFMI* sniegtā pakalpojuma kvalifikāciju un it īpaši tā īpašo raksturu, lai to kvalificētu kā "ĪIEF pārvaldību".

32 Jāpiebilst, ka Tiesas judikatūrā vienoto pakalpojumu dažreiz sauc par "vienotu saliktu pakalpojumu" (it īpaši skat. spriedumus, 2013. gada 17. janvāris, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, un 2015. gada 16. jūlijs, *Mapfre asistencia* un *Mapfre warranty*, C-584/13, EU:C:2015:488) vai par "vienotu kompleksu darījumu" (it īpaši skat. spriedumu, 2016. gada 8. decembris, *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936). Šo secinājumu vajadzībām es izmantošu terminu "vienots pakalpojums".

33 Kā ir uzsvērusi ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*] secinājumos lietā *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:276, 24. punkts), "vienots pakalpojums ir tad, ja i) divi vai vairāki elementi ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, kura sadalīšana būtu mākslīga, vai ii) ja viens vai vairāki elementi veido pamatpakalpojumu, turpretī pārējie elementi ir papildpakalpojumi".

34 Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484).

35 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 19.–21. punkts un tajos minētā judikatūra).

36 Spriedums, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484).

37 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11 (EU:C:2012:484, 26. un 27. punkts).

38 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

1. Par pakalpojuma kvalificēšanu par vienotu pakalpojumu

44. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un tam pievienotajiem lēmumiem [39] izriet, ka valsts tiesas ir kvalificējušas *Aladdin* pakalpojumus kā vienotu pakalpojumu. Bet, tā kā šo vienoto pakalpojumu *BlackRock* izmanto gan ĪIEF pārvaldīšanai, gan citu fondu pārvaldīšanai, lietas dalībnieku nostājas atšķiras jautājumā par to, vai tādā situācijā kā šajā lietā aplūkotā pakalpojumu sniegšana ir "vienots un nedalāms pakalpojums" vai arī tas ir pamatpakalpojums, proti, citu fondu, kas veido lielāko daļu no *BlackRock* pārvaldītajiem fondiem, pārvaldība, ko papildina papildpakalpojums, proti, kopīgo ieguldījumu fondu, kas veido mazāko daļu no *BlackRock* pārvaldītajiem fondiem, pārvaldība. Šķiet, ka valsts tiesas uzdotais jautājums ir balstīts uz premisu, ka *Aladdin* pakalpojumi ir vienots pakalpojums, ko veido vairāki elementi.

45. Komisija uzskata, ka šajā lietā nav vienota pakalpojuma, ko var sadalīt kā pamatpakalpojumu, kuru papildina viens vai vairāki sekundāri pakalpojumi [40]. Turpretī Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka attiecīgais pakalpojums ir vienots pakalpojums, ko veido vairāki elementi, un citu fondu pārvaldība, no kvantitatīvā un kvalitatīvā viedokļa raugoties, ir šī pakalpojuma galvenais elements. No tā izrietot, ka ar nodokli ir jāapliek viss vienotais pakalpojums. Lai atbildētu uz šo problēmjautājumu un veiktu attiecīgā pakalpojuma kvalifikāciju, es pievērsīšos judikatūrai par vienotu saliktu pakalpojumu.

46. Vispirms ir jāatgādina, ka PVN mērķiem ikviens pakalpojums, kā tas izriet no Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkta otrās daļas, parasti ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu. Tas nozīmē, ka darījumu, ko veido no ekonomiskā viedokļa vienots pakalpojums, nav jāsadala mākslīgi, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību [41]. Tajā pašā laikā nevar izslēgt, ka tā kompleksuma dēļ pakalpojums sastāv no elementiem, kas, ja tos aplūkotu nošķirti, nebūtu aplikti ar vienādu nodokli. Šajā ziņā saskaņā ar judikatūru, ja pakalpojums ietver pamatelementu un papildelementu, pēdējam minētajam piemēro tādu pašu režīmu kā pamatelementam. Runa ir par judikatūru, ar kuru tiek īstenots teiciens "accessorium principale sequitur".

47. Judikatūra, ar kuru ir nostiprināta šī pieeja, konkrēti izriet no sprieduma *CPP* [42]. Lietā, kurā tika taisīts šīs spriedums, Tiesai bija jānosaka, vai dažādiem pakalpojumiem, kas tika sniegti tāda plāna ietvaros, kas tika izveidots, lai kredītkaršu turētājiem par atlīdzību sniegtu apdrošināšanas pakalpojumu un kartes reģistrācijas pakalpojumu, var piemērot Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) punktā noteikto atbrīvojumu apdrošināšanas darījumiem [43]. Tiesa atgādināja principu, saskaņā ar kuru "darījumu, ko veido no ekonomiskā viedokļa vienots pakalpojums, nav jāsadala mākslīgi, lai neizkropļotu PVN sistēmas darbību" [44]. Tādējādi vienots pakalpojums pastāv tad, ja viens vai vairāki elementi veido pamatpakalpojumu, lai gan savukārt viens vai vairāki elementi ir uzskatāmi par vienu vai vairākiem

39 Iesniedzējtiesas, kā arī *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)) lēmumi.

40 Jānorāda, ka Komisija tiesas sēdē attiecīgos pakalpojumus kvalificēja kā "nediferencētu pakalpojumu bez raksturīgas atšķirības[, kas attiecas uz saņēmēju]".

41 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. punkts).

42 Spriedums, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93).

43 Tagad – Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

44 Spriedums, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29. punkts). Šajā ziņā skat. ģenerāladvokāta N. Fennelija [*N. Fennelly*] secinājumus lietā *CPP* (C-349/96, EU:C:1998:281, 26. punkts).

papildpakalpojumiem, uz kuriem attiecas tāds pats nodokļu režīms kā uz pamatpakalpojumu [45]. Tiesa arī precizēja, ka pakalpojums ir jāuzskata par pamatpakalpojuma papildpakalpojumu, ja tam nav patstāvīga mērķa attiecībā uz pakalpojuma saņēmēju, bet tas ir tikai līdzeklis, lai pakalpojuma saņēmējs optimāli varētu saņemt sniegto pamatpakalpojumu [46].

48. Turklāt pieeja, saskaņā ar kuru papildpakalpojums ir pakārtots pamatpakalpojumam, nesen tika apstiprināta citās lietās.

49. Tādējādi lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Žamberk* [47], Tiesai tika uzdots jautājums, vai uz ūdens atrakciju parka izmantošanu, kas tā apmeklētājiem sniedz iespēju nodarboties ne vien ar sporta aktivitātēm, bet arī cita veida izklaides vai atpūtas aktivitātēm, attiecas Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunkts. Šajā ziņā Tiesa uzskatīja, ka tas, ka ūdens atrakciju parks piedāvāja tikai viena veida ieejas biļeti, kas nodrošina piekļuvi visam instalāciju kopumam, neparedzot nekādu nodalījumu atkarībā no faktiski izmantotā instalācijas veida, tās izmantošanas veida un ilguma ieejas biļetes derīguma termiņā ir būtiska norāde par vienota pakalpojuma pastāvēšanu [48]. No tā izriet – ja vairāki elementi tiek piedāvāti kā kopums, nenošķirot faktiski izmantotos elementus, tiem ir jāpiemēro vienots režīms.

50. Identiska pieeja tika izmantota spriedumā *Stadion Amsterdam* [49]. Lietā, kurā tika taisīts šis spriedums, Tiesai bija jālemj par piemērojamo nodokļu režīmu biļetei, kas ļauj apmeklētājam veikt gan stadiona *AFC Ajax* apmeklējumu gida pavadībā, gan veikt šī futbola kluba muzeja apmeklējumu. Tiesa šīs darbības kvalificēja kā vienotu pakalpojumu, kas sastāv no pamatelementa – stadiona apmeklējuma gida pavadībā, un no papildelementa – *AFC Ajax* muzeja apmeklējuma. Tiesai konkrēti tika uzdots jautājums par to, kāda ir šim vienotajam pakalpojumam piemērojamā PVN likme. Šajā ziņā tā skaidri precizēja, ka "no pašas šī darījuma, kas ietver vairākas sastāvdaļas, kvalifikācijas par vienotu pakalpojumu izriet, ka šim darījumam tiks piemērota *viena un tā pati PVN likme*", pamatojoties uz to, ka "dalībvalstīm atstātā iespēja uzlikt dažādām vienotu pakalpojumu veidojošām sastāvdaļām dažādas minētajām sastāvdaļām piemērojamas PVN likmes mākslīgi sadalītu šo pakalpojumu un riskētu izkropļot PVN sistēmas darbību" [50]. Manuprāt, no tā skaidri izriet, ka darījumam, kas ietver vairākus elementus, ir jāpiemēro vienāds režīms [51].

51. Visbeidzot, ņemot vērā šīs lietas faktiskos apstākļus, kā tos ir aprakstījusi iesniedzējtiesa, es uzskatu, ka šajā gadījumā runa nav par situāciju, uz kuru attiecas "accessorium principale sequitur" gadījums. Proti, no Tiesai iesniegtajiem materiāliem izriet, ka *BlackRock* pārvaldītāji saņem dažādu informāciju, kas aptver dažādus ieguldījumu darbības posmus, bet kuru, ja uz to raugās visaptveroši, var uzskatīt par vienotu informācijas plūsmu, kas balstās uz *Aladdin* licences un pakalpojumu līgumu, kurš datēts ar 2010. gada 1. janvāri [52]. Lai arī nevar izslēgt, ka visus iepriekš minētos pakalpojumus var sniegt

45 Spriedums, 1999. gada 25. februāris, *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 30. punkts). Šie secinājumi tika atkārtoti 2012. gada 19. jūlija spriedumā *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484), kurā Tiesa tostarp nosprieda, ka portfeļa pārvaldīšanas pakalpojums, proti, darbība, kuras ietvaros nodokļu maksātājs par atlīdzību lemj par vērtspapīru pirkšanu un pārdošanu un šo lēmumu īsteno, pērkot un pārdodot vērtspapīrus, sastāv no diviem elementiem, kas ir tik cieši saistīti, ka tie objektīvi veido vienotu ekonomisku pakalpojumu. Pēc tam, kad šī sprieduma 22.–29. punktā Tiesa kvalificēja attiecīgo pakalpojumu kā vienotu pakalpojumu, tā tomēr uzskatīja, ka *Deutsche Bank* veiktā portfeļa darbība nevar ietilpt jēdzienā "ĪIEF vadīšana [pārvaldība]" Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, jo tās ietvaros tiek pārvaldīti tikai vienas personas aktīvi, kuriem jābūt salīdzinoši augstai kopējai vērtībai, lai ar tiem varētu šādi rīkoties ienākumus nesošā veidā.

46 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

47 Spriedums, 2013. gada 21. februāris (C-18/12, EU:C:2013:95).

48 Spriedums, 2013. gada 21. februāris, *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95, 32. punkts).

49 Spriedums, 2018. gada 18. janvāris (C-463/16, EU:C:2018:22).

50 Spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 26. punkts un tajā minētā judikatūra). Mans izcēlums. Papildus iepriekš minētajiem spriedumiem pieeja, saskaņā ar kuru papildpakalpojums ir pakārtots pamatpakalpojumam, tika apstiprināts 2012. gada 19. janvāra rīkojumā *Purple Parking* un *Airparks Services* (C-117/11, nav publicēts, EU:C:2012:29, 31. punkts), kurā Tiesa norādīja, ka "tam, ka citos apstākļos attiecīgos elementus var sniegt vai tie tiek sniegti atsevišķi, [nav nozīmes], ņemot vērā, ka šī iespēja ir raksturīga vienota kompleksa darījuma jēdzienam". Šī rīkojuma 39. punktā Tiesa precizēja, ka "vienota režīma piemērošana vairākiem pakalpojumiem, uzskatot tos par vienotu pakalpojumu no PVN viedokļa, noteikti izraisa nodokļu režīmu, kas atšķiras no tā, kāds tiktu piemērots šiem pakalpojumiem, ja tie tiktu sniegti atsevišķi".

51 Spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

52 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, 1. pielikuma 9. punkts.

atsevišķi, šķiet, ka no tiesas sēdē sniegtajām norādēm un no Tiesai iesniegtajiem materiāliem [53] izriet, ka portfeļu pārvaldītāji vēlas saņemt vienlaicīgi visu šo elementu apkopojumu, tādēļ ir iespējams tos uzskatīt par tik cieši saistītiem, ka tie objektīvi veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu. Tādējādi, kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, attiecīgā pakalpojuma sniegšanas vērtība, raugoties no šī pakalpojuma saņēmēja viedokļa, ir attiecīgās IT platformas kombinētā izmantošana dažādos ieguldījumu ciklos. Konkrētāk, tirgus analīzes, efektivitātes kontroles, risku novērtēšanas, tiesiskā regulējuma ievērošanas kontroles un darījumu īstenošanas pakalpojumus var sniegt kopā tā, lai tie papildina viens otru, un tiem ir piešķirta vienlīdzīga nozīme. Līdz ar to šķiet, ka attiecīgais pakalpojums ir vienots pakalpojums, ko veido vairāki elementi ar vienlīdzīgu nozīmi [54].

52. Līdz ar to no ekonomiskā viedokļa runa ir par pakalpojumu, ko sabiedrība *BlackRock* iegādājas kā kopumu nolūkā pārvaldīt tai piederošo fondu ieguldījumu darbību. Ņemot vērā, ka vieni un tie paši *Aladdin* pakalpojumu elementi tiek izmantoti gan ĪIEF pārvaldīšanai, kas ir darījums, uz kuru attiecas Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, gan citu fondu pārvaldīšanai, kas ir darījums, kuram nevar piemērot šo atbrīvojumu, rodas jautājums, kāds ir šiem pakalpojumiem piemērojamais nodokļu režīms.

2. Par atšķirīgu režīmu atšķirīgām darbībām

53. *BlackRock* būtībā norāda, ka Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu var interpretēt tādējādi, ka ar to tiek ļauts diferencēti noteikt nodokļa bāzi vienotai pārvaldības pakalpojumu sniegšanai tādējādi, ka šajā nodokļa bāzē ietilpst tikai tie darījumi, kas veikti attiecībā uz fondu, kura pārvaldība nav atbrīvota no nodokļa. Tā apgalvo – ja attiecīgo pakalpojumu saņēmējam pieder gan ĪIEF, gan citi fondi, atlīdzībai ir jāpiemēro proporcionāla daļa, kas aprēķināta atkarībā no minēto pakalpojumu saņēmēja "pārvaldīto aktīvu vērtības".

54. Turpretī gan Apvienotās Karalistes valdība, gan Komisija apgalvo, ka vienotam pakalpojumam, kas sastāv no vairākiem elementiem un kas galvenokārt ir paredzēts citu fondu – ne ĪIEF – pārvaldībai, nevar piemērot šādu [nodokļu bāzes] noteikšanu, kā rezultātā ar nodokli ir jāapliek viss pakalpojums.

a) Judikatūrā atzīto izņēmumu nepiemērojamība šajā lietā

55. Kā izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem un lietas dalībnieku apsvērumiem, Tiesas judikatūrā jau ir pieļautas situācijas, kurās vienota pakalpojuma elementiem tiek piemēroti atšķirīgi PVN režīmi. No tiem spriedumiem, uz kuriem ir atsauce lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, kā to uzsvēra Apvienotās Karalistes valdība, spriedumi *Talacre Beach Caravan Sales* [55] un Komisija/Francija [56] ir vienīgie, kuros Tiesa atļāva piemērot divus atšķirīgus PVN režīmus [57] vienota pakalpojuma atšķirīgiem elementiem. Tomēr, lai gan ir iesniedzējtiesas atsauce uz šiem izņēmuma spriedumiem [58], es uzskatu, ka, tā kā ar tiem nav nostiprināti vispārēji principi, šajā lietā tie nav piemērojami.

53 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)), atsaucoties uz 2013. gada 7. marta spriedumu *GfBk* (C-275/11, EU:C:2013:141), sprieduma 184. punktā norāda, ka "*Aladdin* pakalpojumi bija cieši saistīti [..] ar saņēmējuzņēmumiem kā fondu pārvaldītājiem", piebilstot, ka "piemēram, analītiskās un uzraudzības darbības bija pilnībā vērstas uz efektīvu fondu pārvaldību".

54 Jānorāda, ka Komisija tiesas sēdē attiecīgos pakalpojumus kvalificēja kā ""nediferencētu pakalpojumu bez raksturīgas atšķirības[, kas attiecas uz saņēmēju]".

55 Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs (C-251/05, EU:C:2006:451).

56 Spriedums, 2010. gada 6. maijs (C-94/09, EU:C:2010:253).

57 Attiecībā uz atšķirīgas nodokļa likmes pilnīgu izvērtēšanu skat. ģenerāladvokāta M. Špunara [*M. Szpunar*] secinājumus lietā *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:184, 30. punkts).

58 Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu 22. punkts.

56. Pirmkārt, lieta, kurā tika taisīts spriedums *Talacre Beach Caravan Sales*[59], bija par to, vai dzīvojamo piekabju aprīkojums bija jāapliek ar nodokli tāpat kā pašas dzīvojamās piekabes. Ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem[60] nulles likmes piemērošana bija noteikta pašām dzīvojamajām piekabēm, bet bija skaidri izslēgta attiecībā uz to aprīkojumu. Tiesa nosprieda – ja vienotā pakalpojuma pamatelementam tiek piemērota nulles likme (atbrīvojums ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu), pārējie papildelementi tomēr ir jāapliek ar nodokli. Tādējādi vienota darījuma, ko veido vairāki elementi, koncepcija neuzlika pienākumu dalībvalstij piemērot tādu pašu režīmu pārējiem elementiem.

57. Tomēr ir jāuzsver, ka šo lietu raksturojošie apstākļi bija ļoti īpaši, jo aplūkota tika ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu[61] dalībvalstīm sniegtā iespēja piemērot atbrīvojumus ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu, kas ir pielīdzināma "stand still" klauzulai un kas ir atkāpe no tiesību normas, ar kuru tiek paredzēta PVN pamatlikme[62]. Turklāt Tiesa skaidri atzina aplūkotās lietas izņēmuma raksturu, kad tā norādīja, ka, "kaut arī patiešām no [minētās] judikatūras izriet, ka vienotai piegādei principā ir piemērojama vienota PVN likme, tā tomēr neliedz noteiktas šīs piegādes sastāvdaļas aplikt ar nodokli atsevišķi, ja vienīgi šāds aplikšanas ar nodokli veids atbilst nosacījumiem, kuri saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punkta a) apakšpunktu ir jāizpilda, lai piemērotu atbrīvojumu ar samaksātā nodokļa atmaksāšanu"[63].

58. Otrkārt, lietā, kurā tika taisīts spriedums Komisija/Francija[64] par nodokļu režīmu, kas piemērojams mirušo personu transportēšanai apbedīšanas uzņēmumu sniegto apbedīšanas pakalpojumu ietvaros[65], Tiesai bija jānosaka, vai Francijas Republika nav izpildījusi ar Direktīvas 2006/112 96.–98. pantu un 99. panta 1. punktu tai noteiktos pienākumus. Komisija uzskatīja, ka mirušo personu transportēšanas ar transportlīdzekli pakalpojuma mākslīga nodalīšana no kopuma, ko veido apbedīšanas uzņēmumu sniegtie pakalpojumi, lika šai dalībvalstij piemērot divas dažādas PVN likmes divām tāda pakalpojuma sastāvdaļām, kas jāuzskata par vienotu pakalpojumu. Tiesa secināja, ka ar Francijas tiesisko regulējumu nav pārkāpts Direktīvas 2006/112 98. panta 1. punkts, ar kuru dalībvalstīm bija paredzēta iespēja piemērot samazinātu PVN likmi šīs direktīvas III pielikumā ietvertajai pakalpojumu kategorijai, proti, tostarp apbedīšanas uzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem. Tiesa nosprieda, ka mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekli apbedīšanas uzņēmumu sniegto pakalpojumu vidū ir konkrēts un specifisks elements[66]. Šajā procedūrā par pienākumu neizpildi Tiesa uzskatīja, ka tai nav jāizskata jautājums par to, vai pakalpojumi, ko sniedz šādi uzņēmumi, ir vienoti pakalpojumi[67], tāpat kā jautājums par atšķirīgu režīmu piemērošanu šādiem pakalpojumiem.

59. Līdz ar to es uzskatu, ka apstākļi lietās, kurās tika pasludināti iepriekš minētie spriedumi, izskaidro to, kādēļ tie novirzās no judikatūras virziena šajā jomā. Uz šo lietu neattiecas neviens no abiem vispārējā principa izņēmumiem, saskaņā ar kuru vienotam pakalpojumam ir jāpiemēro vienots režīms. Tomēr, lai pamatotu savu tēzi, ar kuru tiek pamatota proporcionālās daļas piemērošana atkarībā no pakalpojumu izmantošanas, *BlackRock* atsaucas uz spriedumu lietā Komisija/Luksemburga[68], kas, manuprāt, nav attiecināms uz šo lietu.

59 Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs (C-251/05, EU:C:2006:451).

60 Labvēlīgais nodokļu režīms dzīvojamām piekabēm (nulles likme) izrietēja no tā, ka Apvienotā Karaliste izmantoja iespēju, kas bija pieejama pārejas periodā saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 2. punktu. Šī iespēja bija mehānisms, kas ļāva saglabāt dažas atkāpes no kopējās PVN sistēmas un kas stājās spēkā 1991. gada 1. janvārī.

61 Tagad – Direktīvas 2006/112 110. pants.

62 Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451).

63 Spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:451, 24. punkts).

64 Spriedums, 2010. gada 6. maijs (C-94/09, EU:C:2010:253).

65 Ar Direktīvas 2006/112 III pielikuma 16. punktu ir atļauts piemērot samazinātu likmi apbedīšanas uzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem.

66 Spriedums, 2010. gada 6. maijs, Komisija/Francija (C-94/09, EU:C:2010:253, 39. punkts). Komisija apgalvoja, ka minētā transportēšana bija daļa no viena un tā paša pakalpojuma, kas sastāvēja no vairākiem apbedīšanas uzņēmumu sniegtiem elementiem.

67 Šī sprieduma 34. punktā Tiesa norādīja, ka, "lai lemtu par šīs prasības pamatotību, nav nepieciešams noskaidrot, vai, kā to apgalvo Komisija, apbedīšanas uzņēmumu sniegtie pakalpojumi no vidusmēra patērētāja viedokļa ir vai nav jāuzskata par vienu darījumu".

68 Spriedums, 2017. gada 4. maijs (C-274/15, EU:C:2017:333).

b) Sprieduma Komisija/Luksemburga nepiemērojamība šajā lietā

60. Šis spriedums [69] tika pasludināts tiesvedībā par [valsts] pienākumu neizpildi saistībā ar veidu, kādā Luksemburgas Lielhercogiste bija piemērojusi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu neatkarīgām personu grupām (turpmāk tekstā – "NPG"). Tiesa konkrēti izvērtēja jautājumu par to, vai un kādā veidā ar šo tiesību normu paredzētais atbrīvojums var tikt piemērots pakalpojumiem, ko sniedz neatkarīga grupa tās dalībniekiem, kuri ir veikuši darbības [70]. Tiesa nosprieda, ka šī tiesību norma neparedz atbrīvojumu pakalpojumiem, kuri nav tieši nepieciešami NPG dalībnieku atbrīvoto darbību veikšanai vai darbību, attiecībā uz kurām tie nav nodokļa maksātāji, veikšanai.

61. Sprieduma Komisija/Luksemburga [71] fragmenti, uz kuriem balstās *BlackRock*, ir 53. un 54. punkts, kuros Tiesa sniedz atbildi uz atbildētājas dalībvalsts norādīto argumentāciju. Tādējādi šī sprieduma 53. punktā Tiesa precizēja, ka "NPG, kura dalībnieki veic arī apliekamas darbības, sniegtiem pakalpojumiem var izmantot šo atbrīvojumu, bet vienīgi, ciktāl šie pakalpojumi ir tieši nepieciešami šo dalībnieku atbrīvotajām darbībām vai darbībām, attiecībā uz kurām tie nav nodokļa maksātāji." Minētā sprieduma 54. punktā Tiesa konkrēti norādīja, ka atbildētāja dalībvalsts "nav pierādījusi, kāda iemesla dēļ attiecīgā gadījumā NPG būtu pārmērīgi grūti izsniegt rēķinus par šiem pakalpojumiem bez PVN *atbilstoši tai daļai, kuru* tās dalībnieku darbību kopumā *aizņem* no šā nodokļa atbrīvotās darbības vai darbības, attiecībā uz kurām tie nav nodokļa maksātāji" [72].

62. Es uzskatu, ka spriedums Komisija/Luksemburga [73] nevar tikt izmantots kā atsauce šajā lietā. Šajā ziņā, protams, no šī sprieduma izriet, ka principā atbrīvojumu var aprēķināt proporcionāli, lai saglabātu tā iedarbību. Tomēr šķiet, ka šāds apsvērums minētajā spriedumā ir balstīts uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumu, kurā ir skaidri minēta NPG dalībnieku maksājamā izdevumu "daļa". Tomēr ir jākonstatē, ka šīs direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā nav šādas norādes [uz daļu]. Līdz ar to no šo abu attiecīgo tiesību normu formulējuma salīdzinājuma izriet, ka "daļu" noteikšanu, ko varētu atļaut ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu, nevar attiecināt uz Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu, vēl jo vairāk tāpēc, ka sprieduma Komisija/Luksemburga [74] pamatojumu – it īpaši 51. un 53. punktā minēto pamatojumu – pārbaude atklāj, ka Tiesa savā vērtējumā piešķir īpašu nozīmi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunkta formulējumam.

63. Turklāt, lai gan ir taisnība, ka Tiesas spriedumos ietvertajam pamatojumam principā būtu jāpiešķir vienlīdzīga vērtība neatkarīgi no prasības rakstura, proti, neraugoties uz to, vai runa ir par prasību par [valsts] pienākumu neizpildi, kas reglamentēta LESD 258.–260. pantā, vai par LESD 267. pantā paredzēto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, tomēr ir riskanti vēlēties automātiski piemērot ar šiem spriedumiem saistītos apsvērumus citās lietās, neņemot vērā pēdējo minēto faktiskos, juridiskos un kontekstuālos apstākļus. Tādējādi, kā norādīts iepriekš, pirmkārt, tiesību normas, kas tika piemērota spriedumā Komisija/Luksemburga [75], formulējums atšķiras no tās tiesību normas formulējuma, kas Tiesai ir jāinterpretē šajā lietā. Otrkārt, Tiesai tika uzdots ierobežots jautājums, proti, vai attiecīgā dalībvalsts ir pareizi transponējusi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu. Ņemot vērā šos apsvērumus, es uzskatu, ka ar šo spriedumu Tiesai nebija nodoma

69 Spriedums, 2017. gada 4. maijs (C-274/15, EU:C:2017:333).

70 Komisijas izvirzītais arguments attiecās uz faktu, ka Luksemburgas tiesiskajā regulējumā nebija ierobežota iespēja piemērot atbrīvojumu tikai pakalpojumiem, kuri ir atbrīvoti no nodokļa lejupējā tirgū, vai darbībām, kas neietilpst nodokļa piemērošanas jomā. Šī prakse esot ļāvusi atbrīvot no nodokļa pakalpojumus, kas tiek izmantoti ar nodokli apliktai pakalpojumu sniegšanai, ja ar nodokli aplikto pakalpojumu saņēmēja apgrozījums nepārsniedz 30 % (atsevišķos gadījumos – 45 %) no tā kopējā apgrozījuma.

71 Spriedums, 2017. gada 4. maijs (C-274/15, EU:C:2017:333).

72 Spriedums, 2017. gada 4. maijs, Komisija/Luksemburga (C-274/15, EU:C:2017:333, 54. punkts). Mans izcēlums.

73 Spriedums, 2017. gada 4. maijs (C-274/15, EU:C:2017:333).

74 Spriedums, 2017. gada 4. maijs (C-274/15, EU:C:2017:333).

75 Spriedums, 2017. gada 4. maijs (C-274/15, EU:C:2017:333).

grozīt savu iedibināto judikatūru attiecībā uz vienoto pakalpojumu, ko veido vairāki elementi [76]. Attīstītā argumentācija, kā arī minētajā spriedumā minētā judikatūra nevar pamatot pretēju secinājumu. Ņemot vērā šos apsvērumus, es uzskatu, ka spriedums lietā Komisija/Luksemburga [77] nav principiāls spriedums, ko var izmantot kā atsauci šajā lietā.

3. Par sabiedrības, kuras mazākuma līdzdalību veido ĪIEF, īpašo gadījumu

64. Pēc tam, kad ir konstatēta, pirmkārt, premisa, ka *Aladdin* pakalpojumi ir raksturīgi un būtiski ĪIEF un citu fondu pārvaldībai un veido atsevišķu kopumu un ka, otrkārt, tie ir vienots pakalpojums, kas veido vienotu, ekonomiski nedalāmu pakalpojumu, ir jāpārbauda, vai šim pakalpojumam atbilstošā nodokļa bāze būtu jāsadala, pamatojoties uz to, ka daļa no šī pakalpojuma tiek izmantota ĪIEF pārvaldībai un ka, ja tā tiktu izmantota ĪIEF, aplūkojot to atsevišķi, tā būtu atbrīvota no PVN. Citiem vārdiem sakot, vai tam, ka sabiedrības, kurai pieder dažādi fondi, mazākuma līdzdalību veido ĪIEF, kuru pārvaldība būtu jāatbrīvo no nodokļa, būtu jāizraisa nodokļa bāzes sadalīšana? Manuprāt, uz šo jautājumu būtu jāatbild noraidoši vairāku iemeslu dēļ.

65. Vispirms ir jāuzsver, ka Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu nolūks ir sasniegt noteiktus mērķus, tostarp mērķi "atvieglot ieguldītājiem vērtspapīru ieguldījumu veikšanu ar ieguldījumu fondu starpniecību, izslēdzot ar PVN saistītas izmaksas" [78]. Tādējādi ar šo tiesību normu Savienības likumdevējs vēlas nodrošināt kopējās PVN sistēmas neitralitāti, neietekmējot izvēli starp tiešu ieguldījumu vērtspapīros un ieguldījumu, izmantojot kopīgu ieguldījumu uzņēmumu starpniecību [79]. Ja Tiesa uz prejudiciālo jautājumu atbildētu tā, kā to piedāvā *BlackRock*, šis mērķis varētu būt apdraudēts. Tā kā nav strīda par to, ka *Aladdin* pakalpojumi ir pakalpojums, ko *BlackRock* izmanto gan ĪIEF, gan citu fondu pārvaldīšanai, attiecīgais atbrīvojums tiek pieprasīts attiecībā uz pakalpojumiem, kas nav *tikai* ĪIEF pārvaldībai. Ņemot vērā, ka uz citu fondu pārvaldību neattiecas Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, šāda pakalpojuma, kas galvenokārt tiek sniegts citiem fondiem, atbrīvojums, kaut arī tikai daļējs, neatbilst minētajam mērķim, ko ar šo atbrīvojumu ir paredzēts sasniegt. Turklāt atbrīvojuma piešķiršana pakalpojumu sniegšanai, ko izmanto gan citi fondi, gan ĪIEF, nozīmētu atkāpties no šo secinājumu 36. un 37. punktā minētās judikatūras, kurā, ņemot vērā šo pašu mērķi, tiek prasīts, lai trešās personas, pārvaldītāja, sniegtie pārvaldības pakalpojumi, tos vērtējot vispārīgi, veidotu atsevišķu kopumu un atbilstu ĪIEF pārvaldīšanai raksturīgajām un būtiskajām funkcijām.

66. Papildus tam, ka attiecīgais atbrīvojums pamatlietas apstākļos neatbilstu šī atbrīvojuma mērķim, *BlackRock* aizstāvēto pieeju atspēko arī praktiski argumenti. Proti, attiecībā uz *Aladdin* pakalpojumiem nav iespējams nošķirt atsevišķu īpašību šajā pakalpojumā, lai noteiktu, cik lielas pakalpojumu daļas mērķis ir pārvaldīt ĪIEF un citus fondus. Šajā ziņā *BlackRock* piedāvā "par pārvaldības pakalpojumiem samaksāto cenu galvenokārt aprēķināt proporcionāli pārvaldīto aktīvu vērtībai". Attiecībā uz šo priekšlikumu es varu paust tikai iebildumus. Ir jāuzsver, ka Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta formulējumā ir paredzēts atbrīvot no nodokļa "darījumus", kas ir "ĪIEF pārvaldība", nevis atbrīvot [no nodokļa] atkarībā no "pārvaldīto ĪIEF aktīviem". Turklāt, kā to pamatoti norāda Apvienotās Karalistes valdība, šāds mehānisms būtu pretrunā PVN sistēmas raksturam un padarītu to

76 Skat. šo secinājumu 46. un 47. punktu.

77 Spriedums, 2017. gada 4. maijs (C-274/15, EU:C:2017:333).

78 Skat. spriedumu, 2007. gada 28. jūnijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 45. punkts).

79 Skat. spriedumus, 2007. gada 28. jūnijs, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust* un *The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 45. punkts); 2013. gada 7. marts, *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c. (C-424/11, EU:C:2013:144, 19. punkts); 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139, 43. punkts), kā arī 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X* (C-595/13, EU:C:2015:801, 34. punkts). Attiecībā uz atbrīvojuma mērķi skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2005:523, 28. un 29. punkts), saskaņā ar kuriem ĪIEF pārvaldība ir jāatbrīvo no nodokļa, jo nelielā ieguldījumu apjoma, kas ir nelielo ieguldītāju rīcībā, dēļ ir ļoti ierobežotas iespējas viņu rīcībā esošos līdzekļus nepastarpināti ieguldīt vērtspapīros plaši izkliedētā veidā. Ģenerāladvokāte J. Kokote piebilst, ka turklāt viņiem bieži vien nav nepieciešamo zināšanu, lai vērtspapīrus salīdzinātu un izvēlētos.

nepiemērojamu [80]. Proti, vienotajam pakalpojumam piemērojamais PVN pastāvīgi mainītos atkarībā no ĪIEF un citu fondu, kuru pārvaldīšanai tiek izmantota attiecīgā platforma, vērtības. Līdz ar to rodas jautājums, kurā brīdī minētā vērtība ir jānosaka. No tā izriet, ka maksājamā PVN sadale atkarībā no pārvaldīto fondu vērtības varētu izraisīt šī atbrīvojuma piemērošanu arī citiem fondiem, kuru pārvaldību nevar atbrīvot no nodokļa. Šāds rezultāts neļautu sasniegt iepriekš minēto mērķi.

67. Šo apsvērumu apstiprina judikatūra, saskaņā ar kuru "pārāk strikts darbību kopuma [vienota pakalpojuma] sadalījums atsevišķi kvalificējamās darbībās [pakalpojumos] sarežģītu PVN priekšrakstu piemērošanu", un Tiesa pat ir nolēmusi "par prioritāru izvirzīt praktiskumu, nevis precizitāti" [81]. Tādējādi, ja pieņemtu, ka ir viens pakalpojums, bet tomēr nodokļa bāze tiek sadalīta, lai piemērotu vairākas pievienotās vērtības nodokļa likmes, tas būtu pretrunā judikatūras mērķim saliktu darbību [pakalpojumu] jomā nodrošināt pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pienācīgu darbību [82]. Šī judikatūra uzsver problemātiku, kas saistīta ar kritērijiem saistībā ar vienotā pakalpojuma noteikšanu atkarībā no saņēmēja, proti, nav objektīva, pārredzama un paredzama kritērija, lai veiktu šo noteikšanu. Pamatlietas apstākļos, kā to tiesas sēdē atzina *BlackRock*, ir neiespējami vai ļoti grūti noteikt proporciju, kādā *BlackRock* izmanto *Aladdin* pakalpojumus, lai pārvaldītu ĪIEF.

68. Jāatzīst, ka situācija būtu atšķirīga, ja *Aladdin* pakalpojumus izmantotu sabiedrība, kas nodarbojas vienīgi ar ĪIEF pārvaldību. Tādā gadījumā rastos jautājums par nodokļu neitralitātes principu, saskaņā ar kuru tirgus dalībniekiem ir jādod iespēja izvēlēties organizācijas modeli, kas no saimnieciskā viedokļa tiem atbilst vislabāk, neradot risku, ka viņu darījumi tiks izslēgti no atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas [83]. Tomēr, kā ir precizējusi Tiesa, šis princips nav primāro tiesību aktu noteikums, kurš var noteikt atbrīvojuma no nodokļa spēkā esamību, bet gan interpretācijas princips, kas ir jāpiemēro vienlaikus ar atbrīvojumu šauras interpretācijas principu [84]. Tādējādi šis princips neļauj paplašināt atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomu situācijā, kad nav skaidras tiesību normas [85]. Šajā lietā ir acīmredzams – ja tiktu pieļauts atbrīvojums atkarībā no fondu vērtības, atbrīvojumu varētu izmantot arī citi fondi, kuriem parasti nevajadzētu piemērot atbrīvojumu. Neitralitātes principa cita interpretācija būtu pretrunā šo secinājumu 46.–50. punktā minētajā judikatūrā rastajam risinājumam, kurā Tiesa secināja, ka vienotam pakalpojumam, ko veido divas atsevišķas sastāvdaļas, no kurām viena ir galvenā, bet otra – papildelements, kam, ja tās tiktu sniegtas atsevišķi, tiktu uzliktas dažādas PVN likmes, ir jāuzliek viena PVN likme, kas ir piemērojama šim vienotajam pakalpojumam un kas tiek noteikta atkarībā no galvenās sastāvdaļas [86].

69. Visbeidzot es uzskatu, ka iepriekš minēto iemeslu dēļ, apliekot ar nodokli tikai daļu, nevis visu vienoto pakalpojumu, ko veido *Aladdin* pakalpojumi, tiktu pārkāpta prasība Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus interpretēt šauri. Šī prasība atspoguļo Savienības likumdevēja vēlmi atbrīvot no PVN ĪIEF pārvaldību un nepiemērot šo atbrīvojumu citu veidu fondiem vai darbībām, kas nav pārvaldība. Es uzskatu, ka kritēriji, kas saistīti ar ĪIEF pārvaldību, ir jāizprot tieši šādā nozīmē [87]. Direktīvas 2006/112 citu tiesību normu, kuras piemin

80 Tomēr es nepiekrītu Apvienotās Karalistes valdības argumentam, ka trešā persona, kas sniedz attiecīgo fondu pārvaldības pakalpojumu, nezina to vērtību, kas būtu problemātiski gadījumos, kad pārvaldītājs pats maksā maksājamo PVN. Balstoties uz loģiku, var pieņemt, ka trešā persona, kas sniedz šāda veida pakalpojumus, zina to vērtību.

81 Skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:292, 66. punkts un 23. zemsvītras piezīme).

82 Skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *Talacre Beach Caravan Sales* (C-251/05, EU:C:2006:295, 32. punkts).

83 Skat. šo secinājumu 31. punktu.

84 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank*, C-44/11 (EU:C:2012:484, 45. punkts).

85 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 19. jūlijs, *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 45. punkts), un ģenerāladvokātes E. Šarpstones secinājumus lietā *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:276, 60. punkts).

86 Spriedums, 2018. gada 18. janvāris, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 36. punkts).

87 Skat. šo secinājumu 36. un 37. punktu.

BlackRock[88], interpretācija nevar izraisīt pretēju pieeju. Ir jāsecina, ka tiesību normas, uz kuru attiecas šī prejudiciālā nolēmuma lieta, proti, Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta, mērķis ir atbrīvot [no nodokļa] tikai ĪIEF pārvaldību, ko apstiprina tās mērķis atvieglot mazajiem ieguldītājiem vērtspapīru ieguldījumu veikšanu ar ieguldījumu uzņēmumu starpniecību.

70. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma mērķis nav piešķirt šo atbrīvojumu tādām pārvaldīšanas darbībām, ko sniedz IT platforma un ko vienlaicīgi saņem gan ĪIEF, gan citi fondi. No tā izriet, ka šajā lietā ĪIEF pārvaldībai paredzēto atbrīvojumu nevar piešķirt pakalpojumiem, ko *BFMI* sniedz *BlackRock*.

71. Tomēr es vēlos uzsvērt, ka apstākļos, kas atšķiras no tiem, kuri šajā lietā ir norādīti Tiesai, minēto atbrīvojumu, iespējams, varētu piešķirt pakalpojumiem, ko trešās personas sniedz fondu pārvaldītājam, ar nosacījumu, ka pakalpojumu sniedzējs sniedz detalizētus datus, kas ļauj nodokļu iestādei precīzi un objektīvi identificēt konkrētos pakalpojumus, kuri tiek sniegti konkrēti ĪIEF. Proti, šādā gadījumā pakalpojumus, kas ir sniegti tikai ĪIEF, varētu atbrīvot no nodokļa saskaņā ar Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punktu, ievērojot nosacījumu, ka fondu pārvaldības pakalpojumu sniedzējs (vai šo pakalpojumu saņēmējs apgrieztās iekasēšanas gadījumā) ir spējīgs iesniegt nodokļu iestādei šādus datus, kas izraisītu to, ka – nodokļu ziņā – līdzīgas situācijas tiek aplūkotas objektīvi. Tā kā šajā lietā šādi dati nav pieejami, šāda hipotēze nepastāv un Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu nevar piešķirt.

V. Secinājumi

72. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta) Apvienotā Karaliste) uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka uz tādu vienotu pārvaldības pakalpojumu sniegšanu kā pamatlietā aplūkotā, ko sniedz trešajai personai, pakalpojumu sniedzējam piederoša IT platforma fondu pārvaldības sabiedrībai, kurā ietilpst gan īpašie ieguldījumu fondi, gan citi fondi, neattiecas šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums.

88 Savos rakstveida apsvērumos *BlackRock* min Direktīvas 2006/112 136. pantu un 168. panta a) punktu.