TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2021. gada 17. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 135. panta 1. punkts – Atbrīvojumi – Kopieguldījumu fondu pārvaldīšana – Ārpakalpojuma izmantošana – Trešās personas sniegti pakalpojumi

Apvienotajās lietās C-58/20 un C-59/20

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

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

pret

Finanzamt Österreich, iepriekš – *Finanzamt Linz*,

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerāladvokāts: P. Pikamēe [*P. Pikamäe*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2021. gada 3. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– K un *DBKAG* vārdā – *G. Aigner*, *Steuerberater*,

– Austrijas valdības vārdā – *A. Posch* un *F. Koppensteiner*, kā arī *J. Schmoll* un *S. Zolles*, pārstāvji,

– Grieķijas valdības vārdā – *K. Georgiadis*, kā arī *A. Dimitrakopoulou* un *M. Tassopoulou*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – sākotnēji *L. Mantl* un *R. Lyal*, vēlāk – *L. Mantl* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

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

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

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

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

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

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

[..]."

PVKIU direktīva

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

6 PVKIU direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"1. Šajā direktīvā piemēro šādas definīcijas:

[..]

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

[..]

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

[..]"

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

" – ieguldījumu pārvaldīšana,

– administratīvā vadība:
  a) juridiskie un līdzekļu pārvaldīšanas grāmatvedības pakalpojumi;
  b) klienta pieprasījumi;
  c) vērtēšana un cenas noteikšana (tostarp nodokļu deklarācijas);
  d) reglamentējoša atbilstības uzraudzība;
  e) sertifikātu turētāju reģistra kārtošana;
  f) ienākuma sadale;
  g) sertifikātu emisija un dzēšana;
  h) līguma norēķini (tostarp sertifikātu nosūtīšanu);
  i) lietvedība.

– tirdzniecība."

Austrijas tiesības

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-58/20

9 Laikposmā no 2008. līdz 2014. gadam dažādas pārvaldības sabiedrības (sauktas par kapitālieguldījumu sabiedrībām pirms 2011. gada) nodeva trešai personai, šajā gadījumā K, noteiktus attiecīgās vērtības aprēķina pakalpojumus sertifikātu turētāju ienākumu aplikšanai ar nodokli, tādus kā nodokļu pārskati. Šo pakalpojumu veikšanai K bija jāpamatojas uz ieņēmumu aprēķinu fondu līmenī, ko nosaka pārvaldības sabiedrības, pamatojoties uz turētājbankas sastādīto pārbaudes bilanci un fonda

grāmatvedību. K pārņēma vērtības, kas norādītas pārbaudes bilancē un ieņēmumu aprēķinā fondu līmenī pēc vienkāršas ticamības pārbaudes (nepārbaudot pareizību). Pēc tam, lai sagatavotu nodokļu aprēķinu turētāju līmenī, K it īpaši bija jāņem vērā dažādu veidu ieguldītājiem raksturīgās iezīmes, kā arī jāsagatavo savs izmaksu aprēķins, jāievēro neatkarīga sadalījuma kārtība un īpašo zaudējumu aprēķins.

10 Pamatlietā aplūkotajā laikposmā pārvaldības sabiedrības, kas bija pilnvarojušas K, joprojām bija pārstāvji nodokļu jautājumos, kuriem attiecīgās vērtības sertifikātu turētāju ienākumu aplikšanai ar nodokli, izmantojot standartizētu deklarāciju, bija uzticēts nodot kompetentajai iestādei. Tādējādi pārvaldības sabiedrības pārņēma K aprēķinātās attiecīgās vērtības, tās negrozot, un nodeva tās kompetentajai iestādei. Pārvaldības sabiedrības tomēr bija atbildīgas par kompetentajai iestādei deklarēto summu pareizību, it īpaši attiecībā uz nodokli par ienākumiem no kapitāla. K bija civiltiesiska atbildība pret šīm sabiedrībām par kaitējumu, kas rastos, ja tās vainas dēļ ziņojums par attiecīgajām vērtībām nodokļu jomā būtu kļūdains.

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

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

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

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

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

Lieta C-59/20

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

16 Programmatūra *SC* ir īpaši piemērota ieguldījumu fondu darbībai un sarežģītām likumdevēja prasībām šajās jomās. *SC* ir pareizi jāaprēķina riska un izpildes rādītāji.

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

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

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

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

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

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

23 Tāpat kā lietā C-58/20 iesniedzējtiesa uzskata, ka pastāv šaubas par jēdziena "[kopieguldījumu] fondu pārvaldīšana" interpretāciju PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē. Protams, iesniedzējtiesa uzskata, ka riska pārvaldības un darbības rezultātu novērtēšanas pakalpojumi ir kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgas darbības. Tomēr iesniedzējtiesa jautā, vai *SC* atbildība šajā lietā ir pietiekama, lai tā varētu saņemt šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu.

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

"Vai [PVN direktīvas] 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai piemērotu šajā noteikumā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, jēdziens "[kopieguldījumu] fondu pārvaldīšana" attiecas arī uz kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai izstrādātas programmatūras lietošanas tiesību licencēšanu, kuru attiecībā uz ieguldījumu sabiedrību īsteno licenciārs, kas ir trešā persona, ja šī īpašā programmatūra – kā pamatlietā – ir paredzēta tikai kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgu un

būtisku darbību izpildei, tomēr tiek lietota, izmantojot ieguldījumu sabiedrības tehnisko infrastruktūru, un tās funkcijas var tikt īstenotas tikai ar ieguldījumu sabiedrības pakārtotu līdzdarbību un ieguldījumu sabiedrības sniegto tirgus datu pastāvīgu izmantošanu?"

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par atsevišķa vai neatkarīga rakstura nosacījumu

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

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

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

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

39 Taču, ja kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai raksturīgs un būtisks pakalpojums būtu jāapliek ar PVN tikai tādēļ, ka tam pilnībā netiek izmantots ārpakalpojums, tas dotu priekšrocības pārvaldības sabiedrībām, kuras pašas sniedz šo pakalpojumu, kā arī ieguldītājiem, kuri savu naudu iegulda tieši vērtspapīros un neizmanto fondu pārvaldības pakalpojumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 72. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

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

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

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

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

Par pakalpojuma raksturīga un būtiska rakstura nosacījumu

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

46 Pirmkārt, attiecībā uz nodokļu uzdevumiem ir jāatgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta piemērošanas jomā papildus portfeļa pārvaldīšanas funkcijām ietilpst arī pašu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu administratīvās funkcijas, kādas ir norādītas PVKIU direktīvas II pielikumā (spriedums, 2006. gada 4. maijs, *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, 64. punkts).

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

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

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

50 Šajā ziņā kopieguldījumu fonda "pārvaldīšanas" jēdzienā PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē ietilpst ne vien ieguldījumu pārvalde, kas ietver aktīvu – kas ir šīs pārvaldes priekšmets – izvēli un pārdošanu, bet vēl arī tādi administratīvie un grāmatvedības pakalpojumi kā ienākumu un fondu kapitāla daļu vai akciju cenas aprēķināšana, aktīvu novērtēšana, grāmatvedība,

paziņojumu par ienākumu sadales sagatavošana, informācijas un dokumentu sniegšana periodiskiem norēķiniem un nodokļu, statistikas un PVN deklarācijām, kā arī ienākumu prognožu sagatavošana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 7. marts, *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 27. punkts).

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

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

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

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

55 Proti, 1997. gada 5. jūnija sprieduma *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278) 37. punktā Tiesa ir precizējusi, ka tas vien, ka pakalpojums tiek pilnībā sniegts ar elektroniskiem līdzekļiem, pats par sevi neliedz šim pakalpojumam piemērot atbrīvojumu.

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

57 Tādējādi, ja tāds pakalpojums kā tiesību lietot programmatūru piešķiršana tiek sniegts tikai kopieguldījumu fondu pārvaldīšanai, nevis citiem fondiem, to var uzskatīt par šim mērķim "raksturīgu".

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

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

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

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

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

Par tiesāšanās izdevumiem

63 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

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 tādiem trešo personu sniegtiem pakalpojumiem kopieguldījumu fondu pārvaldības sabiedrībām kā nodokļu uzdevumi, proti, nodrošināt sertifikātu turētāju ienākumu no fonda aplikšanu ar nodokļiem atbilstoši valsts tiesību aktiem un piešķirt tiesības lietot programmatūru, ko izmanto, lai veiktu būtiskus aprēķinus risku pārvaldīšanai un darbības rezultātu novērtēšanai, attiecas šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, ja tie ir cieši saistīti ar kopieguldījumu fondu pārvaldīšanas darbību un tiek sniegti tikai šādu fondu pārvaldīšanai, pat ja šo pakalpojumu sniegšanai ārpakalpojumi pilnībā netiek izmantoti.

[Paraksti]