TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 4. maijā *

Lieta C-169/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *VAT and Duties Tribunal* (Londona, Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 2. aprīlī un Tiesā reģistrēts 2004. gada 5. aprīlī, tiesvedībā

Abbey National plc,

Inscape Investment Fund

pret

Commissioners of Customs & Excise.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), E. Borgs Bartets [*A. Borg-Barthet*] un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*],

ģeneráladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 10. martā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Abbey National plc* vārdā Dž. Vulfs [*J. Woolf*], *barrister*, Dž. K. Bušārs [*J.-C. Bouchard*], advokāts, ko pilnvarojis R. Krokers [*R. Croker*], *solicitor*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā K. Mandži [*K. Manji*], Ī. O'Nīla [*E. O'Neill*] un S. Nvokolo [*S. Nwaokolo*], pārstāvji, kam palīdz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,

— Luksemburgas valdības vārdā Z. Šreiners [*S. Schreiner*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 8. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums ir izteikts tiesvedībā divās lietās nodokļu jautājumā attiecīgi starp *Abbey National plc* (turpmāk tekstā — "*Abbey National*") un *Inscape Investment Fund* pret *Commissioners of Customs & Excise* (turpmāk tekstā — "*Commissioners*") par, pirmkārt, depozitāriju pakalpojumu, ko tie snieguši noteiktam skaitam atbilstoši trasta tiesībām atļautu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu ("authorised unit trusts") un atvērtai ieguldījumu sabiedrībai ("Open-ended investment company", turpmāk tekstā — "AIS"), un, otrkārt, par administratīvās vadības un grāmatvedības pakalpojumu, ko AIS pārvaldes sabiedrības uzdevumā veic trešā sabiedrība, aplikšanu ar nodokļiem.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

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

"Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šādus darījumus:

1. kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

2. starpniecību vai jebkurus darījumus ar kredītu garantijām vai jebkuru citu naudas nodrošinājumu, kā arī kredīta garantiju pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

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

4. darījumus, ieskaitot starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotēm un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, izņemot kolekciju priekšmetus; "kolekciju priekšmeti" ir zelta, sudraba vai cita metāla monētas vai banknotes, ko parasti nelieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, vai arī monētas, kurām ir numismātiska vērtība;

5. darījumus, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem, izņemot:

— dokumentus, kas rada īpašumtiesības uz precēm,

— 5. panta 3. punktā minētās tiesības vai vērtspapīrus;

6. īpašu dalībvalstu noteiktu [kopīgu] ieguldījumu fondu vadīšanu [pārvaldi]."

4 Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīvas 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV L 375, 3. lpp.) 1. panta 2. punktā pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi (turpmāk tekstā — "PVKIU") ir definēti kā tādi:

"— kuru vienīgais mērķis ir publiski iegūta kapitāla kolektīv[a] ieguldīšana pārvedamos vērtspapīros un kuri darbojas pēc dalīta riska principa,

un

— kuru sertifikāti [vērtspapīri] pēc turētāju lūguma tieši vai netieši tiek atpirkti vai izpirkti no šo uzņēmumu aktīviem. [..]"

5 Atbilstoši šī paša 1. panta 3. punktam šādus uzņēmumus var nodibināt vai nu atbilstīgi līgumtiesībām (kā kopīgu ieguldījumu fondus, ko pārvalda pārvaldības sabiedrības) vai trasta tiesībām (*unit trust*), vai saskaņā ar statūtiem (kā ieguldījumu sabiedrības). Direktīvā 85/611 jēdziens "kopīgi [ieguldījumu] fondi" attiecas arī uz ieguldījumu fondiem [*unit trust*].

6 Saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu PVKIU jābūt atļaujai, ko izsniegušas tās dalībvalsts kompetentās iestādes, kurā PVKIU atrodas. Šāda atļauja ir derīga visās dalībvalstīs.

7 No minētās direktīvas 4. panta 2. punkta izriet, ka, lai tiktu atļauta kopīga ieguldījumu fonda darbība, tam ir jānosauc pārvaldes sabiedrība un depozitārijs, kaut gan ieguldījumu sabiedrībai [*unit trust*], kurai ir tāds pats pienākums nosaukt depozitāriju, nav jānosauc pārvaldes sabiedrība.

8 Saskaņā ar Direktīvas 85/611 7. panta 1. punktu un 14. panta 1. punktu kopīgu ieguldījumu fondu un ieguldījumu sabiedrības [*unit trust*] aktīvi jānodod depozitārijam glabāšanā.

9 Attiecībā uz kopīgiem ieguldījumu fondiem atbilstoši šīs direktīvas 7. panta 3. punktam depozitārijam turklāt:

"a) jānodrošina, ka sertifikātu [vērtspapīru] pārdošana, emisija, atpirkšana [dzēšana], izpirkšana un atcelšana, ko veic ieguldījumu fonda vārdā vai pārvaldības [pārvaldes] sabiedrība, tiek veikta saskaņā ar tiesību aktiem un fonda nolikumu;

b) jānodrošina, ka sertifikātu [vērtspapīru] vērtība tiek aprēķināta saskaņā ar tiesību aktiem un fonda nolikumu;

c) jāizpilda pārvaldības [pārvaldes] sabiedrības norādījumi, ja vien tie nav pretrunā tiesību aktiem vai fonda nolikumam;

d) jānodrošina, ka darījumos ar ieguldījumu fonda aktīviem atlīdzība tiek sniegta parastajā termiņā;

e) jānodrošina, ka ieguldījumu fonda ieņēmumus izmanto saskaņā ar tiesību aktiem un fonda nolikumu."

10 Attiecībā uz ieguldījumu sabiedrībām šīs direktīvas 14. panta 3. punktā ir precizēts, ka depozitārijam ir ne tikai jāglabā aktīvi, bet arī:

"a) jānodrošina, ka sertifikātu [vērtspapīru] pārdošana, emisija, atpirkšana, izpirkšana un atcelšana, ko veic sabiedrība vai tās vārdā, tiek veikta saskaņā ar tiesību aktiem un sabiedrības dibināšanas dokumentiem;

b) jānodrošina, ka darījumos ar sabiedrības aktīviem atlīdzība tiek sniegta parastajā termiņā;

c) jānodrošina, ka sabiedrības ieņēmumi tiek izmantoti saskaņā ar tiesību aktiem un tās dibināšanas dokumentiem."

11 Atbilstoši Direktīvas 85/611 9. un 16. pantam saskaņā ar tās valsts tiesību aktiem, kurā ir attiecīgi pārvaldes sabiedrības vai ieguldījumu sabiedrības juridiskā adrese, depozitārijs atbild pārvaldes sabiedrībai, ieguldījumu sabiedrībai un vērtspapīru turētājiem par visiem nodarītajiem zaudējumiem, kas radušies tādēļ, ka depozitārijs bez attaisnojuma nav pildījis savus pienākumus vai tos pildījis nepilnīgi.

12 Saskaņā ar šīs direktīvas 10. panta 1. punktu un 17. panta 1. punktu neviena sabiedrība nedrīkst darboties gan kā pārvaldes sabiedrība vai ieguldījumu sabiedrība, gan kā depozitārijs.

13 Direktīva 85/611 ir grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 21. janvāra Direktīvu 2001/107/EK, lai paredzētu noteikumus attiecībā uz pārvaldības [pārvaldes] sabiedrībām un vienkāršotiem prospektiem (OV L 41, 20. lpp.), un ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 21. janvāra Direktīvu 2001/108/EK attiecībā uz PVKIU ieguldījumiem (OV L 41, 35. lpp.). Direktīvas 85/611 5. panta 2. punkta otrajā daļā, kas ir grozīta, iekļaujot atsauci uz šīs direktīvas II pielikumu, ietverts neizsmeļošs to funkciju saraksts, kuras ietilpst kopīgu ieguldījumu fondu un ieguldījumu sabiedrību pārvaldē. Šajā sarakstā ir uzskaitītas šādas funkcijas:

"— investīciju pārvaldīšana [ieguldījumu pārvalde],

— administratīvā vadība:

a) juridiskie un līdzekļu pārvaldīšanas [fondu pārvaldes] grāmatvedības pakalpojumi;

b) klienta pieprasījumi;

c) vērtēšana un cenas noteikšana (tostarp nodokļu deklarācijas);

d) reglamentējoša atbilstības [atbilstības tiesību normām] uzraudzība;

e) sertifikātu [vērtspapīru] turētāju reģistra kārtošana;

f) ienākuma [ienākumu] sadale;

g) sertifikātu [vērtspapīru] emisija un dzēšana;

h) līguma [līgumu] norēķini (tostarp sertifikātu nosūtīšanu [nosūtīšana]);

i) lietvedība;

— realizācija."

14 Grozītās Direktīvas 85/611 5.g panta 1. punktā, kas atbilstoši minētās direktīvas 13.b pantam ir piemērojams arī ieguldījumu sabiedrībām, kas nav izraudzījušās pārvaldes sabiedrību, ir paredzēta iespēja noteiktos apstākļos pārvaldes sabiedrībām "darbības efektīvākas veikšanas nolūkā [..] deleģēt trešām personām veikt to vārdā vienu vai vairākas to funkcijas".

Valsts tiesiskais regulējums

15 Atbilstoši 1994. gada Pievienotās vērtības nodokļa likuma 9. pielikuma 5. grupas 9. un 10. punktam (*Value Added Tax Act 1994*) par kopīgiem ieguldījumu fondiem Apvienotajā Karalistē Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta izpratnē uzskata "authorised unit trust" (9. punkts) un AIS (10. punkts).

16 Direktīva 85/611 Apvienotajā Karalistē ir transponēta ar 2000. gada Finanšu pakalpojumu un tirgu likumu (*Financial Services and Markets Act 2000*, turpmāk tekstā — "*FSMA*"), kas aptver plašāku jomu nekā direktīva.

17 Saskaņā ar *FSMA* "authorised unit trust" ir kolektīvu ieguldījumu plāns, saskaņā ar kuru vērtspapīru turētāju uzdevumā īpašumu pārvalda trasts un kurš ir atzīts, izsniedzot atļauju. Pamatojoties uz šo plānu, ieguldītāji pērk vai pārdod ieguldījumu fonda vērtspapīrus. Gadījumā, ja pārvaldītājs dzēš ieguldītāja vērtspapīrus vai tos pārdod, jaunās daļas tiek radītas vai izpirktas katru reizi, kad ieguldītājs pērk vai pārdod vērtspapīrus.

18 Atbilstoši kolektīvo ieguldījumu plāniem piemērojamām normām, ko ietver par finanšu pakalpojumiem atbildīgās iestādes (*Financial Services Authority*), "Collective Investment Schemes Sourcebook" (turpmāk tekstā — "*CIS Sourcebook*") pārvaldītājam "authorised unit trust" pārvalde ir jāveic saskaņā ar uzticības līgumu, *CIS Sourcebook* normām un jaunākajiem prospektiem.

19 Iesniedzējtiesas lēmumā ir norādīts, ka AIS ir kolektīvu ieguldījumu plāna veids, kas ir analogs kopīgu ieguldījumu fondiem, bet kam piemīt komercsabiedrības struktūra un ko neregulē trasta tiesības. Papildus *FSMA* normām AIS darbību īpaši regulē arī

2001. gada Atvērtu ieguldījumu sabiedrībām piemērojamie noteikumi (*Open-Ended Investment Companies Regulations 2001*, turpmāk tekstā — "AIS noteikumi"). AIS rīcībā ir mainīgs sabiedrības kapitāls, jo, ja ieguldītājs vēlas ieguldīt sabiedrībā, tiek radītas jaunas akcijas, un tās tiek izpirktas, kad ieguldītājs vēlas pārtraukt savu ieguldījumu.

20 AIS noteikumos noteikts, ka AIS darbība jāvada vismaz vienam licencētam sabiedrības administratoram (*Authorised Corporate Director*, turpmāk tekstā — "*ACD*"). Tam ir jābūt juridiskai personai, kas ir atzīta un kam atļauts darboties kā administratoram.

21 *FSMA* un *CIS Sourcebook* "authorised unit trust" depozitāriju apzīmē ar terminu "trustee", kaut arī AIS noteikumos AIS depozitārijs tiek saukts par "depozitāriju".

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

22 *Abbey National Unit Trust Managers Limited* un *Scottish Mutual Investment Managers Limited*, koncerna *TVA Abbey National* dalībnieki, pārvalda attiecīgi piecpadsmit un vienpadsmit "authorised unit trusts".

23 Viņu *trustees* ir gan *Clydesdale Bank plc* (turpmāk tekstā — "*Clydesdale*"), gan *Citicorp Trustee Company Limited* (turpmāk tekstā — "*Citicorp*"), gan *HSBC Bank plc* (turpmāk tekstā — "*HSBC*"). Iesniedzējtiesa apgalvo, ka tie iekļauj rēķinos

vispārīgu atlīdzību par to kā par *trustee* sniegtajiem pakalpojumiem. Kaut arī *Clydesdale* un *HSBC* darbojas arī kā glabātāji, *trustee* vispārīgā atlīdzība, ko tās iekļauj rēķinā, neattiecas uz glabāšanu kā tādu, par ko ir paredzēta atsevišķa maksa, kaut gan *Citicorp* kā *trustee* vispār nesniedz glabātāja pakalpojumus.

24 Kā licencēts sabiedrības administrators (*ACD*) *Inscape Investment Fund* un trīs citu *Abbey National Asset Managers Limited* ir norādīts *Inscape Investments Limited*. *Inscape Investments Limited* un *Inscape Investment Fund* arī ir koncerna *TVA Abbey National* dalībnieki.

25 *Citicorp* ir norādīta kā šo četru AIS depozitārijs, un tā iekļauj rēķinos vispārīgu atlīdzību par saviem pakalpojumiem. Tomēr arī tiem *Citicorp* nesniedz glabāšanas pakalpojumus.

26 2000. gada beigās *Inscape Investments Limited* noslēdza ar *Bank of New York Europe Limited* un vēlāk ar *Bank of New York* (turpmāk tekstā — "*Bank of New York*") vienošanos par *Inscape Investment Fund* grāmatvedības vešanu. Saskaņā ar šo vienošanos *Bank of New York* pienākums bija sniegt virkni pakalpojumu, ko tai nodeva *Inscape Investments Limited*, it īpaši aprēķināt ienākumus un fondu kapitāla daļu vai akciju cenu, novērtēt aktīvus, vest grāmatvedību, sagatavot paziņojumus par ienākumu izvietojumu, sniegt informāciju un dokumentus periodiskiem norēķiniem un nodokļu, statistikas un pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") deklarācijām, kā arī sagatavot ienākumu prognozes.

27 *Bank of New York* pienākums ir arī sniegt tādus citus pakalpojumus kā datu apstrāde, veikt fondu apvienošanas darījumus, aprēķināt un reģistrēt maksājumus un izdevumus, reģistrēt notikumus sabiedrībā, paziņot presei fonda vērtspapīru

ikdienas cenas, sastādīt valsts un PVN deklarācijas, kā arī deklarācijas Anglijas bankai, aprēķināt izvietojuma likmi un ienesīgumu un atbildēt uz *Inscape Investments Limited* un/vai depozitārija jautājumiem.

28 *Abbey National* iesniedza prasību ar pamatojumu, ka vairums tā meitas uzņēmumu un *Inscape Investment Fund* pārvaldīto "authorised unit trusts" *trustees* ir pieprasījuši PVN, jo PVN prasa to depozitārijs.

29 Turklāt *Abbey National* apstrīd, ka *Bank of New York* ir iekļāvusi rēķinā *Inscape Investments Limited* PVN par administratīvās vadības un grāmatvedības pakalpojumiem, ko tā sniegusi kā fondu administrators.

30 *Abbey National* arī norāda, ka *Bank of New York* sniegtie pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, jo tie ir "kopīgu ieguldījumu fondu pārvalde" saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu. Saistībā ar šo tā uzskata, ka administratīvā vadība acīmredzami ir fondu pārvaldes daļa un ka pret vienošanos par pārvaldes administratīvo funkciju kopumā vai to lielas daļas tālāknodošanu, kas ir īpaša un būtiska pārvaldes daļa, ir jāattiecas tāpat kā pret vienošanos nodot pilnvaras.

31 *Abbey National* un *Inscape Investment Fund* arī apgalvo, ka pakalpojumi, kas nav "authorised unit trust" *trustees* un AIS depozitāriju veiktie glabāšanas pakalpojumi, arī ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktam. Tiešām, pārvaldes funkcijas ietver arī kontroles funkciju un lēmumu pieņemšanu, ko veic vai nu depozitārijs vai *trustee*.

32 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet — kā *Commissioners* uzskata — ka īpaša un būtiska kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldes funkcija ir ieguldījumu pārvalde, kas ietver pārvaldāmo aktīvu izvēli un cesiju. Tie apgalvo, ka tas izslēdz *trustees* un depozitāriju sniegtos pakalpojumus no atbrīvojuma piemērošanas jomas, jo parasti tie tieši nav saistīti ar ieguldījumu pārvaldes ikdienas lēmumiem, un ka to galvenais uzdevums ir aizsargāt patērētāju un ieguldītāju. Tas izslēdz arī ieguldījumu fondu administratoru sniegtos administrācijas vadības pakalpojumus no atbrīvojuma piemērošanas jomas, jo neviens no šiem atbrīvojumiem neattiecas uz pārvaldāmo aktīvu izvēli un cesiju.

33 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa saturs nav skaidrs. Saistībā ar šo tā apgalvo, ka dažādās dalībvalstīs ir atšķirīga prakse attiecībā uz pamata prāvā aplūkotajiem darījumiem.

34 Pastāvot šādiem apstākļiem, Londonas *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai "dalībvalstu noteiktu [kopīgu] ieguldījumu fondu vadīšanas [pārvaldes]" atbrīvojums no nodokļa ["the management of special investment funds as defined by Member States" angļu valodas redakcijā], kas noteikts Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā, nozīmē, ka dalībvalstis var noteikt, kādas darbības ietilpst kopīgu ieguldījumu fondu "pārvaldē", un definēt, kādi kopīgu ieguldījumu fondi var tikt atbrīvoti no nodokļa?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša un jēdziens "pārvalde", kas minēts Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā, ir jāinterpretē kā autonoms Kopienu tiesību jēdziens atbilstoši [..] Direktīvai 85/611 [..], vai samaksa par pakalpojumiem, ko depozitārijs vai *trustee* iekļāvuši rēķinā par pakalpojumiem, kas sniegti saskaņā ar direktīvas [85/611] 7. un 14. pantu, valsts tiesību normām un piemērojamiem fondu nolikumiem, ir no nodokļa atbrīvoti "[kopīgu] ieguldījumu fondu vadīšanas [pārvaldes]" pakalpojumi Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta nozīmē?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša un jēdziens "pārvalde" ir jāinterpretē kā autonoms Kopienu tiesību jēdziens, vai Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā noteiktais "[kopīgu] ieguldījumu fondu vadīšanas [pārvaldes]" atbrīvojums no nodokļa jāpiemēro trešās personas-pārvaldītāja sniegtajiem fondu administratīvās vadības pakalpojumiem?"

Par pirmo jautājumu

35 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai kopīgu fondu "pārvaldes" jēdziens, kas noteikts Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā ir autonoms Kopienu tiesību jēdziens, kura saturu dalībvalstis nevar grozīt.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

36 *Abbey National*, Luksemburgas valdība un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums

no nodokļa "dalībvalstu noteiktu kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldei" ir interpretējams tā, ka tas dalībvalstīm nepiešķir pilnvaras noteikt, kādas darbības ietver jēdziens ieguldījumu fondu "pārvalde".

37 Savukārt Apvienotās Karalistes valdība uzsver, ka šis atbrīvojums no nodokļa piešķir dalībvalstīm gan minētās pilnvaras, gan arī tiesības noteikt, kurus kopīgu ieguldījumu fondus var atbrīvot no nodokļiem.

Tiesas vērtējums

38 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa ietver autonomus Kopienu tiesību jēdzienus un tie jādefinē saskaņā ar Kopienu tiesībām, lai izvairītos no atšķirīgas PVN kārtības piemērošanas dažādās dalībvalstīs (skat. 2000. gada 12. septembra spriedumu lietā C-358/97 Komisija/Īrija, *Recueil*, I-6301. lpp., 51. punkts; 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, Krājums, I-1527. lpp., 27. punkts, un 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 *Ygeia*, Krājums, I-10373. lpp., 15. punkts).

39 Tādējādi, kaut arī dalībvalstis nevar grozīt saturu, it īpaši — nosakot piemērošanas nosacījumus, tomēr tas neattiecas uz gadījumiem, kad Padome tām ir uzticējusi definēt noteiktus atbrīvojumus no nodokļa (skat. 1996. gada 28. marta spriedumu lietā C-468/93 *Gemeente Emmen*, *Recueil*, I-1721. lpp., 25. punkts).

40 Tātad ir jāpārbauda, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts piešķir dalībvalstīm tiesības definēt gan "kopīgu ieguldījumu fondu", gan šo fondu "pārvaldes" jēdzienu, vai tikai pirmo no abiem jēdzieniem.

41 Saistībā ar šo ir jākonstatē, ka, lai gan šīs normas angļu un holandiešu valodas redakcijās šajā jautājumā ir neviennozīmīgas, tomēr no dāņu, vācu, franču un itāļu valodas redakcijām izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts norāda uz dalībvalstu tiesībām definēt vienīgi "kopīgu ieguldījumu fondu" jēdzienu.

42 Šī izteikuma konteksts, ka Sestās direktīvas sistēma un mērķis ir izvairīties no atšķirīgas PVN kārtības piemērošanas dažādās dalībvalstīs, apstiprina šīs norādes uz valsts tiesībām ierobežoto saturu, kas izriet it īpaši no dāņu, vācu, franču un itāļu valodas redakcijām.

43 Tātad uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka kopīgu ieguldījumu fondu "pārvaldes" jēdziens, kas minēts Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā, ir autonoms Kopienu tiesību jēdziens, kura saturu dalībvalstis nevar grozīt.

Par otro un trešo jautājumu

44 Ar otro un trešo jautājumu, kas ir jāpārbauda kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka jēdziens "kopīgi ieguldījumu fondi" ietver:

— depozitārija rēķinā ietvertos pakalpojumus, kas sniegti saskaņā ar Direktīvas 85/611 7. un 14. pantu, valsts tiesību normām un piemērojamiem fondu nolikumiem, un

— trešās personas-pārvaldītāja sniegtos fondu administratīvās vadības un grāmatvedības pakalpojumus.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

45 *Abbey National* un Luksemburgas valdība apgalvo, ka depozitārija vai *trustee* rēķinā iekļautā samaksa par pakalpojumiem, kas sniegti saskaņā ar Direktīvas 85/611 7. un 14. pantu, valsts tiesību normām un piemērojamiem fondu nolikumiem, ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktam.

46 Minētā norma ietver arī trešās personas-pārvaldītāja sniegtos fondu administratīvās vadības pakalpojumus.

47 Apvienotās Karalistes valdība uzsver, ka izteiciens "kopīgu ieguldījumu fondu pārvalde", kas minēts Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā, ir jāsaprot tā, ka tas attiecas uz kopīgu ieguldījumu fonda pārvaldītāja veiktajām vērtspapīru portfeļa pārvaldes galvenajām funkcijām.

48 Šis atbrīvojums no nodokļa neattiecas uz depozitārija vai *trustee* rēķinā iekļauto samaksu par pakalpojumiem par kopīgu ieguldījumu fondu aktīvu glabāšanu vai pārvaldītāja darbības kontroli, lai nodrošinātu to vadību atbilstoši tiesību normām un fonda nolikumam.

49 Minēto iemeslu dēļ šis atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams tīri administratīva rakstura pakalpojumiem, ko pārvaldītājam sniedz administrators, kam uzticēta fonda grāmatvedības vešana.

50 Komisija uzskata, ka izteiciens "kopīgu ieguldījumu fondu pārvalde" Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā attiecas uz visiem pakalpojumiem, kas ir cieši saistīti ar fondu izmantošanu, t.i., ar ieguldījumu, aktīvu pirkšanas un pārdošanas politikas noteikšanu.

51 Tomēr depozitārija sniegtie pakalpojumi saskaņā ar Direktīvas 85/611 7. un 14. pantu, valsts tiesību normām un fonda nolikumu nav fondu pārvalde Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta izpratnē.

52 Trešās personas-pārvaldītāja sniegtie pakalpojumi, kas saistīti ar fondu administratīvo vadību, nav fondu pārvalde šīs tiesību normas izpratnē.

Tiesas vērtējums

53 Vispirms ir jākonstatē, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts attiecas uz kopīgiem ieguldījumu fondiem neatkarīgi no to juridiskās formas. Tātad šīs normas piemērošanas jomā ietilpst gan kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kas izveidoti atbilstīgi līgumtiesībām vai trasta tiesībām, gan tādi, kas darbojas saskaņā ar statūtiem.

54 Tiešām, ne Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta konteksts, ne teksts nenorāda, ka likumdevēja nodoms būtu šo normu piemērot tikai kolektīviem ieguldījumu uzņēmumiem, kas izveidoti atbilstīgi līgumtiesībām vai trasta tiesībām.

55 Sestās direktīvas pieņemšanas laikā Kopienu terminoloģija šajā jomā faktiski vēl nebija harmonizēta, jo Direktīva 85/611, kuras 1. panta 3. punktā ir dota PVKIU Kopienu definīcija, tika pieņemta tikai 1985. gadā. Turklāt, kaut gan franču un itāļu valodas redakcijās Direktīvas 85/611 1. panta 3. punktā attiecībā uz kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem, kas izveidoti atbilstīgi līgumtiesībām, ir lietots tas pats izteiciens, kāds ietverts Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā, tas tā nav šīs normas citu valodu — it īpaši angļu, vācu, dāņu un holandiešu — redakcijās.

56 Turklāt attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta piemērošanu darījumiem, kas notiek starp kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem un ieguldītājiem (vērtspapīru turētājiem), jebkura cita šīs normas interpretācija, kas atbrīvo kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu, kas nodibināti atbilstīgi līgumtiesībām vai trasta tiesībām, bet ne — saskaņā ar statūtiem, pārvaldību no PVN, būtu pretēja

nodokļu neitralitātes principam, uz kura ir balstīta īpaši ar Sesto direktīvu ieviestā kopējā PVN sistēma un kas aizliedz uzņēmumiem, kas veic vienādus darījumus, piemērot atšķirīgus nosacījumus PVN iekasēšanas jomā (skat. 2004. gada 16. septembra spriedumu lietā C-382/02 *Cimber Air*, Krājums, I-8379. lpp., 23. un 24. punkts, un 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-280/04 *Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 39. punkts).

57 Turpinājumā ir jāpārbauda kopīgu ieguldījumu fondu "pārvaldes" jēdziena saturs.

58 Saistībā ar šo ir jāatzīst, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts neietver šī jēdziena definīciju.

59 Tātad šī tiesību norma ir jāinterpretē, ievērojot kontekstu, kādā tā lietota, šīs direktīvas mērķus un jēgu, īpaši ņemot vērā direktīvā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa *ratio legis* (šajā sakarā skat. 2004. gada 18. novembra spriedumu lietā C-284/03 *Temco Europe*, Krājums, I-11237. lpp., 18. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, 28. punkts).

60 Katrā ziņā ir jāatgādina, ka, tā kā Sestās direktīvas 13. pantā minētie atbrīvojumi no nodokļa ir atkāpes no vispārīgā principa, ka PVN tiek iekasēts no katra pakalpojuma, ko par atlīdzību ir veicis nodokļa maksātājs, tad šīs atkāpes ir interpretējamas sašaurināti (skat. it īpaši 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-275/01 *Sinclair Collis*, *Recueil*, I-5965. lpp., 23. punkts, un 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-8/01 *Taksatorringen*, *Recueil*, I-13711. lpp., 36. punkts).

61 Turklāt no Direktīvas 85/611 1. panta 2. punkta izriet, ka PVKIU darījumus veido publiski iegūta kapitāla kolektīva ieguldīšana pārvedamos vērtspapīros. Izmantojot kapitālu, ko parakstītāji iemaksā, iegādājoties kapitāla daļas, PVKIU parakstītāju interesēs un par atlīdzību veido un pārvalda pārvedamu vērtspapīru portfeļus (skat. 2004. gada 21. oktobra spriedumu lietā C-8/03 *BBL*, Krājums, I-10157. lpp., 42. punkts).

62 Kā ģenerāladvokāte paskaidro secinājumu 68. punktā, ar kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldi saistīto darījumu atbrīvojuma no nodokļa mērķis saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu it īpaši ir atvieglot mazajiem ieguldītājiem ieguldījumu izdarīšanu, izmantojot ieguldījumu uzņēmumus. Šīs tiesību normas 6. punkta mērķis ir nodrošināt, lai kopīgā PVN sistēma būtu neitrāla, nodokļiem neietekmējot izvēli starp tiešu naudas ieguldījumu vērtspapīros un ieguldījumu, izmantojot kopīgu ieguldījumu uzņēmumu starpniecību.

63 No minētā izriet, ka darījumi, uz kuriem attiecas šis atbrīvojums no nodokļa, ir raksturīgi kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu darbībai.

64 Tātad Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta piemērošanas jomā ietilpst arī citas portfeļa pārvaldes funkcijas, tādas kā pati kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu administratīvā vadība un kā grozītās Direktīvas 85/611 II pielikumā grupā "administratīvā vadība" norādītās funkcijas, kas ir raksturīgas kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem.

65 Savukārt šī norma neattiecas uz kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu depozitārija funkcijām, kas ir norādītas Direktīvas 85/611 7. panta 1. un 3. punktā un 14. panta 1. un 3. punktā. Tiešām šīs funkcijas neattiecas uz kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu vadību, bet gan uz to darbības kontroli un pārraudzību, un to izvirzītais mērķis ir nodrošināt, lai kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu vadība tiktu veikta saskaņā ar likumu.

66 Attiecībā uz trešo personu-pārvaldītāju sniegtajiem fondu administratīvās vadības un grāmatvedības pakalpojumiem vispirms ir jāatzīmē, ka tāpat kā atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. un 5. apakšpunktam no nodokļiem atbrīvotie darījumi (skat. 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-2/95 *SDC*, *Recueil*, I-3017. lpp., 32. punkts), minētā panta 6. apakšpunktā nosauktā kopīgu ieguldījumu fondu pārvalde ir definēta atbilstoši sniegto pakalpojumu raksturam, nevis atkarībā no pakalpojumu sniedzēja vai to saņēmēja.

67 Turklāt Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts būtībā pieļauj iespēju, ka kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldi veido dažādi atsevišķi pakalpojumi, ko varētu ietvert jēdzienā "kopīgu ieguldījumu fondu pārvalde" šīs tiesību normas izpratnē, un ka tie saņem tajā noteikto atbrīvojumu pat tad, ja tos sniedz trešā persona-pārvaldītājs (šajā sakarā skat. attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktu iepriekš šī sprieduma 64. punktā minēto spriedumu lietā *SDC* un attiecībā uz šīs direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu — 2001. gada 13. decembra spriedumu lietā C-235/00 *CSC Financial Services*, *Recueil*, I-10237. lpp., 23. punkts).

68 Pie šādiem nosacījumiem no nodokļu neitralitātes 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 Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas.

69 Līdz ar to trešās personas-pārvaldītāja sniegtie vadības pakalpojumi būtībā ietilpst Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta piemērošanas jomā.

70 Tomēr, lai trešās personas-pārvaldītāja sniegtos fondu pārvaldes un grāmatvedības pakalpojumus kvalificētu kā no nodokļiem atbrīvotus darījumus Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkta nozīmē, tiem, vispārīgi vērtējot, jāveido atsevišķs darījumu kopums, ar ko veic minētajā 6. apakšpunktā aprakstīto pakalpojumu sniegšanai raksturīgas un būtiskas funkcijas (saistībā ar šo attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu skat. iepriekš šajā spriedumā minētos spriedumus lietā *SDC*, 66. punkts, un lietā *CSC Financial Services*, 25. punkts).

71 Sniegtie pakalpojumi tātad ir jāuzskata par raksturīgiem un būtiskiem kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldes elementiem. Vienkārši materiāli vai tehniski pakalpojumi, tādi kā informācijas sistēmas nodošana rīcībā, netiek aptverti ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktu (saistībā ar šo attiecībā uz 13. panta B daļas d) punkta 3. apakšpunktu skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SDC*, 66. punkts).

72 Tātad ir jākonstatē, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka jēdziens "kopīgu ieguldījumu fondu pārvalde" ietver trešo personu-pārvaldītāju sniegtos fondu administratīvās vadības un grāmatvedības pakalpojumus saskaņā ar šīs normas jēgu, ja tie, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu un ir raksturīgi un būtiski kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldē.

73 Iesniedzējtiesai ir jānosaka, vai attiecīgie pakalpojumi būtībā atbilst šiem kritērijiem.

74 No visa iepriekš minētā izriet, ka uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka šajā normā norādītais "kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldes" jēdziens ietver trešo personu-pārvaldītāju sniegtos fondu administratīvās vadības un grāmatvedības pakalpojumus, ja tie, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu un ir raksturīgi un būtiski kopīgu ieguldījumu fondu pārvaldē. Turpretim šajā jēdzienā nav ietverti pakalpojumi, ko sniedz, īstenojot depozitārija funkcijas, tādi kā Direktīvas 85/611 7. panta 1. un 3. punktā un 14. panta 1. un 3. punktā minētie.

Par tiesāšanās izdevumiem

75 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunktā minētais kopīgo ieguldījumu fondu "vadīšanas [pārvaldes]" jēdziens ir autonoms Kopienu tiesību jēdziens, kura saturu dalībvalstis nevar grozīt;**

2) **Sestās direktīvas 77/388 13. panta B daļas d) punkta 6. apakšpunkts ir jāinterpretē tā, ka šajā normā norādītais "[kopīgu] ieguldījumu fondu vadīšanas [pārvaldes]" jēdziens ietver trešo personu-pārvaldītāju sniegtos fondu administratīvās vadības un grāmatvedības pakalpojumus, ja tie, vispārīgi vērtējot, veido atsevišķu darījumu kopumu un ir raksturīgi un būtiski šo fondu pārvaldē.**

Turpretim šajā jēdzienā nav ietverti pakalpojumi, ko sniedz, īstenojot depozitārija funkcijas, tādi kā Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīvas 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) 7. panta 1. un 3. punktā un 14. panta 1. un 3. punktā minētie.

[Paraksti]