TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2024. gada 5. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojumi – 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts – Kopieguldījumu fonda pārvaldīšana – Jēdziens – Pensiju fonds – Salīdzināmība ar pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu (PVKIU) – Dalībnieku ieguldījumu risks – Tvērums – Vajadzība salīdzināt ar pensiju fondu, ko attiecīgā dalībvalsts uzskata par kopieguldījumu fondu

Apvienotajās lietās no C-639/22 līdz C-644/22

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes apgabaltiesa, Nīderlande) iesniegusi ar 2022. gada 5. un 6. oktobra lēmumiem un kas Tiesā reģistrēti 2022. gada 12. oktobrī, tiesvedībās

X (C-639/22),

Stichting BPL Pensioen (C-643/22),

***Stichting Bedrijfstakpensioensfonds voor het levensmiddelenbedrijf* (*BPFL*)** (C-644/22)

pret

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht (C-639/22, C-643/22 un C-644/22)

un

Fiscale Eenheid Achmea BV (C-640/22),

Y (C-641/22)

pret

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-640/22 un C-641/22),

un

Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten (C-642/22)

pret

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

Inspecteur van de Belastingdienst Maastricht (C-642/22),

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Likurgs [*C. Lycourgos*], tiesneši O. Spinjana-Matei [*O. Spineanu-Matei*] (referente), Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], S. Rodins [*S. Rodin*] un L. S. Rosi [*L. S. Rossi*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: A. Lamote [*A. Lamote*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 5. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– X, Y un *Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten* un *Stichting BPL Pensioen* vārdā – *K. R. Carton*, *E. M. van Kasteren* un *J. P. A. Vermeer*, *belastingadviseurs*,

– *Fiscale Eenheid Achmea BV* un *Stichting Bedrijfstakpensioensfonds voor het levensmiddelenbedrijf* (*BPFL*) vārdā – *U. N. C. Boy* un *G. J. van Norden*, *belastingadviseurs*,

– Nīderlandes valdības vārdā – *M. K. Bulterman*, *A. Hanje* un *J. Langer*, pārstāvji,

– Dānijas valdības vārdā – *D. Elkan*, *J. F. Kronborg* un *C. A.-S. Maertens*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *J. Jokubauskaitė* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2024. gada 14. marta tiesas sēdē,

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 saistībā ar sešiem strīdiem starp, pirmkārt, lietā C-639/22 – X – obligāto arodpensiju fondu un lietās C-643/22 un C-644/22 – attiecīgi *Stichting BPL Pensioen* un *Stichting Bedrijfstakpensioensfonds voor het levensmiddelenbedrijf* (*BPFL*) – nozares pensiju fondiem un *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht* (Utrehtas nodokļu dienesta inspektors, Nīderlande); otrkārt, lietās C-640/22 un C-641/22 – attiecīgi *Fiscale Eenheid Achmea BV* – uzņēmumu, kas sniedzis pakalpojumus kādam nozares pensiju fondam, un Y – uzņēmuma pensiju fondu un *Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam* (Amsterdamas nodokļu dienesta inspektors, Nīderlande); un, visbeidzot, treškārt, lietā C-642/22 – *Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten* – obligāto arodpensiju pensiju fondu un *Inspecteur van de Belastingdienst Maastricht* (Māstrihtas nodokļu dienesta inspektors, Nīderlande) par PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) piemērošanu šiem pensiju fondiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

3 PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzēts, ka:

"1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds."

4 Šīs direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā noteikts:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

g) dalībvalstu noteiktu īpašu ieguldījumu [kopieguldījumu] fondu vadīšanu."

PVKIU direktīva

5 Saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 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") 1. pantu:

"1. Šo direktīvu piemēro pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (turpmāk – "PVKIU"), kas nodibināti dalībvalstu teritorijā.

2. Šajā direktīvā, ievērojot 3. pantu, PVKIU ir uzņēmumi:

a) kuru vienīgais mērķis ir sabiedrības naudas līdzekļu kolektīvie ieguldījumi vērtspapīros un/vai citos 50. panta 1. punktā norādītajos likvīdajos finanšu aktīvos un kuri darbojas pēc dalīta riska principa; un

b) kuru sertifikāti pēc turētāju lūguma tieši vai netieši tiek atpirkti vai izpirkti no šo uzņēmumu aktīviem. Pasākumus, ko PVKIU veic, lai nodrošinātu, ka to sertifikātu fondu biržas cena būtiski neatšķiras no to tīrās aktīvu vērtības, uzskata par līdzvērtīgiem šādai atpirkšanai vai izpirkšanai.

Dalībvalstis var atļaut, ka PVKIU tiek izveidots no dažādam ieguldījumu kategorijām.

[..]"

Nīderlandes tiesības

6 1968. gada 28. jūnija *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (*Wet op de omzetbelasting*) (Likums par esošā apgrozījuma nodokļa aizstāšanu ar apgrozījuma nodokli atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa sistēmai (Likums par apgrozījuma nodokli), *Stb. 1968*, Nr. 329), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 11. panta 1. punkta i) apakšpunkta 3. punktā noteikts:

"1. Izpildot nosacījumus, kas jāparedz noteikumos, no nodokļa atbrīvo:

[..]

i) šādus [..] pakalpojumus:

[..]

3° uzkrāto aktīvu pārvaldīšanu, ko veic kolektīvo ieguldījumu fondi vai kolektīvo ieguldījumu sabiedrības".

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

7 Prasītāji pamatlietās lietās C-639/22 un no C-641/22 līdz C-644/22, proti, attiecīgi X, Y, *Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten*, *Stichting BPL Pensioen* un *Stichting Bedrijfstakpensioensfonds voor het levensmiddelenbedrijf* (*BPFL*), ir Nīderlandes pensiju fondi, kas iegādājušies aktīvu pārvaldības pakalpojumus no ieguldījumu pārvaldnieka, kurš dibināts ārpus Nīderlandes. Lietā C-640/22 prasītāja pamatlietā *Fiscale Eenheid Achmea*, atbilstoši Nīderlandes tiesībām dibināta sabiedrība, sniedza aktīvu pārvaldības pakalpojumus nozares pensiju fondam.

8 Šie prasītāji, vērsdamies *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes apgabaltiesa, Nīderlande), kas ir iesniedzējtiesa katrā no iepriekšējā punktā minētajām lietām, apstrīd PVN summu, ko aprēķinājuši Utrehtas, Amsterdamas un Māstrihtas nodokļu dienestu inspektori (turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") par šo aktīvu pārvaldības pakalpojumu iegādi. Tie uzskata, ka pensiju fonds, kas iegādājies minētos pakalpojumus vai kam tie sniegti, esot "kopieguldījumu fonds" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē. Tādējādi šo pašu pakalpojumu iegāde vai sniegšana esot atbrīvota no nodokļiem atbilstoši Likuma par esošā apgrozījuma nodokļa aizstāšanu ar apgrozījuma nodokli atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa sistēmai (Likums par apgrozījuma nodokli), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 11. panta 1. punkta i) apakšpunkta 3. punktam.

9 No iesniedzējtiesas lēmumiem izriet, ka Nīderlandes vecuma pensiju sistēma ietver trīs pīlārus, proti, likumā paredzēto pamatpensiju, darba devēju organizētas pensiju shēmas un brīvprātīgās privātās pensiju shēmas. Otrais pīlārs, ko reglamentējot *Wet houdende regels betreffende pensioenen* (Likums par noteikumiem pensiju jomā, turpmāk tekstā – "Pensiju likums"), ietver uzņēmuma pensiju fondus un nozares pensiju fondus. Arī obligātie arodpensiju fondi *Wet verplichte beroepspensioenregeling* (Likums par obligāto arodpensiju shēmu) izpratnē, kā uzskata iesniedzējtiesa, ietilpst šajā otrajā pīlārā.

10 Pamatlietās aplūkotie pensiju fondi lietās C-639/22 un C-642/22 esot obligātie arodpensiju fondi, lietās C-640/22, C-643/22 un C-644/22 – nozares pensiju fondi un lietā C-641/22 – uzņēmuma pensiju fonds.

11 Katrā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa norāda, ka attiecīgo pensiju fondu ieviestā pensiju shēma ir balstīta uz "līgumu par pensijas pabalstiem", kam raksturīga fiksētu pensijas pabalstu izmaksa. Runa ir par vienu no trim līgumu veidiem, kas paredzēti Pensiju likumā. Šis līgums atšķiras no "līguma par iemaksām", kas paredzot noteiktas iemaksas, kuras vēlāk tiekot pārvērstas par fiksētiem vai mainīgiem pensijas pabalstiem, un no "līguma par kapitālu", kas attiecas uz noteiktu kapitālu, kurš vēlāk tiekot pārvērsts par fiksētiem vai mainīgiem pensijas pabalstiem.

12 Pensiju fondi esot pakļauti valsts uzraudzībai par to, vai ir ievērots stratēģiskais seguma koeficients, kas saistīts ar attiecību starp šo fondu aktīviem un to saistību atjaunināto vērtību pensiju jomā. Iesniedzējtiesa precizē, ka stratēģiskais seguma koeficients un pensiju fonda pašu līdzekļi nosaka šī fonda finansiālo situāciju, kā arī lielā mērā iemaksu un iespējamo to samazinājumu līmeni, tāpat kā pensijas pabalstu nosacītu papildinājumu (indeksācija) piešķiršanu vai iespējamu papildinājumu un pensijas tiesību samazinājumu.

13 Veicamo iemaksu apmēru pensiju fonds nosaka tā, lai tas segtu pašu līdzekļu pieaugumu, kas vajadzīgs, pieaugot saistībām pensiju jomā, ņemot vērā arī prognozes par ienākumiem no ieguldījumiem.

14 Atsevišķiem pensiju fondiem, proti, tiem, kas aplūkoti lietās C-640/22, C-643/22 un C-644/22, katra fonda pārvaldības komiteja šajos fondos veicamo iemaksu apmēru nosaka pēc vienošanās ar darba devēju un darba ņēmēju organizācijām. Iemaksas veic darba devējs un daļēji tās tiek ieturētas no darba ņēmēja algas. Pensiju fonda Y gadījumā, kas aplūkots lietā C-641/22, iemaksu nosaka atsevišķs shēmas dalībnieks, tomēr tai ir maksimālā robeža. Šajā pēdējā minētajā lietā iesniedzējtiesa precizē, ka darba devēji par laikposmu no 2014. līdz 2020. gadam bija snieguši garantiju 250 miljonu EUR apmērā, kas var tikt izmantota iemaksu papildināšanai nepietiekamu līdzekļu gadījumā, lai nodrošinātu plānotās pensiju tiesības. Lietās C-639/22 un C-642/22 shēmas dalībnieki veic iemaksas, pamatojoties uz ienākumiem no darba vai uz viņu uzņēmuma peļņu.

15 Visās pamatlietās, izņemot lietu C-639/22, pensijas tiesības un pensijas pabalsti attiecīgajās pensiju shēmās tiek aprēķināti, pamatojoties uz katra darba ņēmēja algu un darba stāžu. Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka šo pensijas tiesību un šo pensijas pabalstu apmērs šajās lietās aplūkotajās pensiju shēmās var tikt grozīts. Šis apmērs var tikt palielināts, piemēram, atsaucoties uz patēriņa cenu indeksa izmaiņām. Katra pensiju fonda pārvaldības komiteja lemj par šī papildinājuma piešķiršanu. Lietā C-644/22 iesniedzējtiesa precizē, ka iespējama papildinājuma piešķiršanu pilnībā finansē no ienākumiem no ieguldījumiem, ko veicis attiecīgais pensiju fonds.

16 Iesniedzējtiesa norāda, ka lietā C-639/22 aplūkotajā pensiju shēmā vecuma pensija tiek noteikta atkarībā no iemaksu ceturkšņu skaita. Runa ir par atsauces pensiju, kuras apmēru pensiju fonda pārvaldības komiteja var palielināt salīdzinājumā ar iepriekšējo gadu saskaņā ar noteiktu formulu, ja finanšu līdzekļi ir pietiekami, lai to darītu.

17 Lietā C-641/22 aplūkotajā pensiju shēmā pensiju fonda pārvaldības komiteja, ja vien to ļauj šī fonda finansiālais stāvoklis, katru gadu lemj, vai un kādā mērā tiek piešķirts papildinājums pensijas tiesībām un pensijas pabalstiem. Lietā C-642/22 aplūkotajā pensiju shēmā 2 %

papildinājums ik gadu tiek piešķirts pensijas tiesībām un pensijas pabalstiem. Atkarībā no pensiju fonda finanšu stāvokļa tā pārvaldības komiteja var nolemt piešķirt lielāku papildinājumu, kas daļēji tiek finansēts no iemaksām un daļēji no tās peļņas pārpalikuma, kura gūta no ieguldītā kapitāla.

18 Savukārt pensiju fonds var būt spiests samazināt šo tiesību un pabalstu apmēru, kā tas ir lietā C-641/22, saistībā ar uzkrāto pensijas tiesību līmeni 2020. gadam. Šādus samazinājumus un palielinājumus reglamentē Pensiju likums. Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka nekāds papildinājums nevar tikt piešķirts, ja stratēģiskais seguma koeficients ir samazinājies zem konkrēta līmeņa. Tādējādi lietā C-644/22 pensiju fonds esot varējis piešķirt papildinājumu tikai 2009. gadā. Turklāt, tā kā šī fonda finansiālais stāvoklis bija pasliktinājies, *Nederlandsche Bank* (Centrālā banka, Nīderlande) tika iesniegts atveseļošanas plāns, kurā bija paredzēts uzkrāto pensiju samazinājums par 0,85 %.

19 Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai pamatlietās aplūkotie pensiju fondi jāuzskata par "kopieguldījumu fondiem", kam var piemērot PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN.

20 Šajā ziņā iesniedzējtiesa, atsaukdamās uz 2013. gada 7. marta spriedumu *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c. (C-424/11, EU:C:2013:144), 2014. gada 13. marta spriedumu *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139) un 2015. gada 9. decembra spriedumu *Fiscale Eenheid X* (C-595/13, EU:C:2015:801), norāda, ka pensiju fonds, kas kā lietās, kuras izskata šī tiesa, aplūkotie pensiju fondi nav PVKIU saskaņā ar PVKIU direktīvu, tomēr var tikt uzskatīts par "kopieguldījumu fondu" PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, ja tam ir zināmas pazīmes.

21 Minētā tiesa it īpaši vēlas saņemt vienas no šīm pazīmēm interpretāciju, proti, prasības, ka ieguldījumu risks jāuzņemas shēmas dalībniekiem, interpretāciju. Tā norāda, ka nodokļu iestādes ieskatā, kas šajā jautājumā atsaucas uz *Hoge Raad* (Augstākā tiesa, Nīderlande) spriedumu, risks, kas saistīts ar tajā izskatāmajās pamatlietās aplūkoto pensiju fondu veiktiem ieguldījumiem un kas radies šo pensiju fondu dalībniekiem, nav pietiekami būtisks.

22 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tajā izskatāmajās lietās aplūkotie pensiju fondi nav pilnībā salīdzināmi nedz ar 2013. gada 7. marta spriedumā *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c. (C-424/11, EU:C:2013:144) un 2014. gada 13. marta spriedumā *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139) aplūkotajām shēmām, nedz ar shēmu, kas aplūkota iesniedzējtiesas nolēmumā minētajā *Hoge Raad* (Augstākā tiesa) spriedumā.

23 Tās ieskatā pensijas tiesību un pensijas pabalstu līmenis atbilstoši tajā izskatāmajās lietās aplūkotajām pensiju shēmām tiek aprēķināts, pamatojoties uz ienākumiem no darba un dalībnieku darba stāžu vai atsauces pensiju.

24 No tā izriet, pirmkārt, ka situācija atšķiras no tās, kāda paredzēta 2013. gada 7. marta spriedumā *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c. (C-424/11, EU:C:2013:144), jo nevar uzskatīt, ka iesniedzējtiesā aplūkotās pensijas tiesības un pensijas pabalsti nekādā veidā nav atkarīgi no aktīvu un ienākumu no pensiju fondu veiktajiem ieguldījumiem vērtības. Lai gan šo pensijas tiesību un pensijas pabalstu līmenis nav tieši atkarīgs no ienākumiem no ieguldījumiem, plānotais pensijas apmērs nav garantēts. Aktīvu vērtības izmaiņu risks atspoguļojas stratēģiskajā seguma koeficientā un tādējādi kopā ar citiem aprēķināšanas parametriem nosaka, vai un kādā mērā var piešķirt

papildinājumus un vai pensijas tiesības un pensijas pabalsti, tieši pretēji, ir jāsamazina. Tādējādi šī tiesa uzskata, ka ienākumi no ieguldījumiem un izmaiņas aktīvu vērtībā izpaudīsies pensijas tiesību un pensijas pabalstu līmenī.

25 Otrkārt, minētajā tiesā izskatāmajās lietās aplūkotās pensiju shēmas atšķiras arī no pensiju shēmas, kas paredzēta 2014. gada 13. marta spriedumā *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139), kurā pensijas līmeni noteica fiksētu iemaksu apmērs un no tām gūtie ienākumi, un tas drīzāk šīs pašas tiesas ieskatā atbilda pensiju shēmai, kas organizēta, pamatojoties uz "līgumiem par iemaksām" Pensiju likuma izpratnē. Tas tomēr neliedz visās iesniedzējtiesā aplūkotajās shēmās deficīta un pārpalikumu risku uzņemties dalībnieku kopumam, samazinot uzkrātās tiesības vai piemērojot samazinājumu vai, tieši pretēji, piešķirot papildinājumus vai iepriekš veikto samazinājumu kompensāciju.

26 Iesniedzējtiesa cenšas noskaidrot, vai tas, ka ieguldījumu risku uzņemas dalībnieku kopums, liedz tādu pensiju fondu kā tajā izskatāmajās lietās aplūkotie uzskatīt par kopieguldījumu fondu, un vai pietiek, ka dalībnieki uzņemas jebkādu risku šajā ziņā, vai arī viņiem šis risks jāuzņemas būtiskā mērā.

27 Turklāt no iesniedzējtiesas lēmumiem izriet, ka lietās C-640/22 un C-644/22 prasītāji pamatlietās – *Fiscale Eenheid Achmea* un *Stichting Bedrijfstakpensioensfonds voor het levensmiddelenbedrijf* (*BPFL*) – norāda, ka nodokļu neitralitātes princips liek veikt salīdzinājumu ar dažiem pensiju fondiem, kas izpilda līgumus par iemaksām un ko, lai gan tie nav PVKIU, nodokļu iestāde uzskata par kopieguldījumu fondiem. Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar *Staatssecretaris van Financiën* (finanšu valsts sekretārs, Nīderlande) vēstuli dažus pensiju fondus, kas izpilda līgumus par iemaksām, šī administrācija uzskata par kopieguldījumu fondiem.

28 Šai tiesai tomēr ir šaubas par šāda salīdzinājuma nepieciešamību, jo 2013. gada 7. marta spriedumā *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c. (C-424/11, EU:C:2013:144) un 2014. gada 13. marta spriedumā *ATP PensionService* (C-464/12, EU:C:2014:139) formulētie kritēriji, kas ļauj noteikt, vai tirgus dalībnieki veic tos pašus darījumus, ko veic PVKIU, esot mainījušies, ņemot vērā nodokļu neitralitātes principu. Turklāt tā vaicā, vai atsevišķam darba ņēmējam, kas joprojām nevar izvēlēties pensijas līguma veidu, pastāv būtiska atšķirība starp šiem dažādiem pensijas līgumu veidiem.

29 Šādos apstākļos *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus lietā C-644/22:

"1) Vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka var uzskatīt, ka tāda pensiju fonda dalībnieki, kāds ir aplūkots pamatlietā, uzņemas ieguldījumu risku, un vai tāpēc pensiju fonds ir "[kopieguldījumu] fonds" šīs tiesību normas izpratnē? Vai šajā ziņā nozīme ir tam:

– vai dalībnieki uzņemas individuālu ieguldījumu risku vai arī ir pietiekami, ka ieguldījumu rezultātu sekas uzņemas dalībnieki kā kolektīvs un neviens cits;

– cik liels ir kolektīvais vai individuālais risks;

– cik lielā mērā pensijas pabalsta apmēru ietekmē arī citi faktori, piemēram, pensijas uzkrājuma periods, atalgojuma apmērs un diskonta likme?

2) Vai no nodokļu neitralitātes principa izriet, ka, piemērojot PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu attiecībā uz fondiem, kas nav PVKIU, ir jāizvērtē ne tikai tas, vai tie ir salīdzināmi ar PVKIU, bet arī tas, vai no vidusmēra patērētāja viedokļa tie ir salīdzināmi ar citiem fondiem, kurus, lai gan tie nav PVKIU, dalībvalsts uzskata par [kopieguldījumu] fondiem?"

30 Lietās C-639/22, C-642/22 un C-643/22 *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu, kas ir identisks ar pirmo jautājumu, kurš uzdots lietā C-644/22.

31 Lietā C-640/22 šī tiesa precizē, ka no 2018. gada 1. janvāra aktīvi vairs netiek veikti uzkrājumi pensiju fondā, kam prasītājs pamatlietā šajā lietā ir sniedzis aktīvu pārvaldības pakalpojumus, ciktāl minētajā tiesā izskatāmajā lietā aplūkotais pensiju fonds, ņemot vērā zemo stratēģisko seguma koeficientu, ir bijis spiests nodot savus aktīvus. Tādējādi šī pati tiesa jautā, vai šis elements ir nozīmīgs, pārbaudot šī pensiju fonda veikto ieguldījumu risku, ko uzņemas tā dalībnieki.

32 Šādos apstākļos *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai tādus pašus prejudiciālus jautājumus kā lietā C-644/22 uzdotie, ņemot vērā šādu pirmajā jautājumā izdarīto precizējumu:

"[..] Vai šajā ziņā nozīme ir tam:

[..]

– ka pensiju fonds kopš 2018. gada 1. janvāra vairs aktīvi neveic uzkrājumus un, ņemot vērā zemo stratēģisko seguma koeficientu, tam ir pienākums nodot visus aktīvus apdrošinātājam vai citam pensiju fondam?

[..]"

33 Visbeidzot lietā C-641/22 iesniedzējtiesa vaicā, vai šī sprieduma 14. punktā jau minētais apstāklis, ka darba devēji zināmu laika posmu ir snieguši garantiju, lai nodrošinātu pensijas tiesību uzkrājumu, ietekmē tā riska esamību, kas saistīts ar pensiju fonda veiktajiem ieguldījumiem un ko uzņemas tā dalībnieki.

34 Šādos apstākļos *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes apgabaltiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu, kas ir identisks ar pirmo jautājumu, kurš uzdots lietā C-644/22, ņemot vērā šādu šajā jautājumā izdarīto precizējumu:

"[..] Vai šajā ziņā nozīme ir tam:

[..]

– ka darba devējs par laikposmu no 2014. līdz 2020. gadam ir sniedzis garantiju 250 [miljonu] EUR apmērā plānotā pensiju uzkrājuma īstenošanai?"

35 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2022. gada 15. novembra lēmumu lietas no C-639/22 līdz C-644/22 tika apvienotas tiesvedības rakstveida vai mutvārdu daļai, kā arī sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Ar pirmo jautājumu, kas kopīgs visām apvienotajām lietām, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka pensiju fonda dalībnieki, kas atbilstoši kolektīvai pensiju shēmai izpilda pensiju līgumu, kurš paredz pensijas tiesības un pensijas pabalstus, kuru apmērs – lai gan noteikts, pamatojoties uz atsauces pensiju vai katra dalībnieka ienākumiem no darba un darba stāžu, – ar dažiem nosacījumiem var atšķirties atkarībā no šī pensiju fonda veikto ieguldījumu rezultātiem, var tikt uzskatīti par tādiem, kas uzņemas ieguldījumu risku. Šī tiesa arī vaicā, vai šajā ziņā nozīme ir radītā riska lielumam, tam, ka radītais risks ir individuāls vai kolektīvs, gadu skaitam, kurā dalībnieks uzkrājis pensijas tiesības, tam, ka pensijas tiesību uzkrāšana saistībā ar pensiju fondu kādā brīdī bijusi pārtraukta, vai arī tam, ka darba devējs zināmu laikposmu sniedzis garantiju plānotai pensijas tiesību uzkrāšanai.

37 Saskaņā ar PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktu dalībvalstis no PVN atbrīvo dalībvalstu noteiktu kopieguldījumu fondu pārvaldīšanu.

38 Šajā ziņā jāatgādina – lai gan Savienības likumdevējs dalībvalstīm ir uzticējis definēt jēdzienu "kopieguldījumu fondi", par šādiem fondiem jāuzskata fondi, ko veido PVKIU attiecīgās PVKIU direktīvas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Kā izriet no šīs direktīvas 1. panta 2. punkta, PVKIU ir uzņēmumi, kuru vienīgais mērķis ir sabiedrības naudas līdzekļu kolektīvie ieguldījumi vērtspapīros, kuri darbojas pēc dalīta riska principa un kuru daļas pēc turētāju lūguma tieši vai netieši tiek atpirktas vai izpirktas no šo uzņēmumu aktīviem (spriedums, 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Konkrēti – PVKIU ir uzņēmumi, kuros tiek apvienoti daudzi ieguldījumi, sadalot tos pa dažādiem vērtspapīru veidiem, ko iespējams efektīvi pārvaldīt, lai gūtu labākus rezultātus, un kuru ietvaros atsevišķi ieguldījumi var būt salīdzinoši pieticīgi. Šādos fondos to ieguldījumi tiek pārvaldīti pašu fondu vārdā un uzdevumā, bet katram klientam ieguldītājam tajā pieder kāda fonda daļa, bet ne paši fonda ieguldījumi (spriedums, 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par kopieguldījumu fondiem ir uzskatāmi arī fondi, kuriem – kaut arī tie nav kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi PVKIU direktīvas izpratnē – ir pēdējiem minētajiem identiskas īpašības un kuri veic tādas pašas darbības vai vismaz ir tiem pielīdzināmi tādā ziņā, ka tie ir iepriekš minēto konkurenti (spriedums, 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

42 Jāatgādina – Tiesa uzskatīja, ka viena no pazīmēm, kas prasītas, lai vienību varētu uzskatīt par tādu, kam piemīt īpašības, kuras līdzīgas PVKIU, un tādējādi par kopieguldījumu fondu, kas var tikt atbrīvots no PVN, kā paredzēts PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā, ir tāda, ka dalībniekiem ir tiesības saņemt peļņu vai arī uzņemties fonda pārvaldīšanas risku. Citiem vārdiem sakot, ir prasīts, lai dalībnieki uzņemtos ieguldījumu risku (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2013. gada 7. marts, *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c., C-424/11,

EU:C:2013:144, 27. punkts; 2014. gada 13. marts, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 59. punkts, un 2015. gada 9. decembris, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 51. un 52. punkts).

43 Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka pensiju shēmas dalībnieki neuzņemas tā ieguldījumu fonda pārvaldīšanas risku, kurā ir apvienoti šīs shēmas aktīvi, ja pensija, ko saņem darba ņēmējs, nekādā veidā nav atkarīga no shēmas aktīvu vērtības un no shēmas pārvaldītāju veikto ieguldījumu rezultātiem, bet ir iepriekš noteikta atkarībā no darba stāža pie darba devēja un no algas apmēra, atšķirībā no ienākumiem, uz kuriem var cerēt personas, kas iegādājas kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu kapitāldaļas, un kuri ir atkarīgi no fondu pārvaldītāju veikto ieguldījumu rezultātiem laika posmā, kurā šīm personām pieder šīs kapitāldaļas (spriedums, 2013. gada 7. marts, *Wheels Common Investment Fund Trustees* u.c., C-424/11, EU:C:2013:144, 27. punkts).

44 No tā izriet, ka, lai konstatētu, ka pensiju fonda dalībnieks uzņemas prasīto ieguldījumu risku, ir vajadzīgs, lai šī dalībnieka saņemtā pensija būtu atkarīga no šī fonda veiktajiem ieguldījumiem tādā pašā mērā, kādā kopīgo ieguldījumu uzņēmuma kapitāldaļu turētāja ienākumi ir atkarīgi no šī uzņēmuma veiktajiem ieguldījumiem.

45 Tādējādi, lai pensiju fondu varētu uzskatīt par kopieguldījumu fondu, kam var piemērot PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, riskam, kuru uzņemas šī pensiju fonda dalībnieki, ņemot vērā fonda veiktos ieguldījumus, jābūt salīdzināmam ar to, kāds rodas kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāldaļu turētājiem attiecībā uz aktīviem, ko tie ieguldījuši minētajā uzņēmumā.

46 Tā kā šādam riskam jābūt atspoguļotam pensijas tiesību un pensijas pabalstu apmērā, lai noskaidrotu, vai pensiju fonda dalībnieki uzņemas risku, kas līdzīgas tam, kādu uzņemas kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāldaļu turētāji, jāpierāda, ka pensiju fonda veikto ieguldījumu rezultāti būtiski ietekmē pensijas tiesību un pensijas pabalstu apmēru.

47 Tā kā ienākumi, uz kādiem var cerēt kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāldaļu turētāji, galvenokārt ir atkarīgi no šī uzņēmuma veikto ieguldījumu rezultātiem laikposmā, kurā tiem pieder šīs kapitāldaļas, un tas nekavējoties ietekmē minēto kapitāldaļu vērtību, PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošana pensiju fondam nozīmē, ka pensijas tiesību un atbilstoši attiecīgajam pensijas līgumam izmaksājamo pensijas pabalstu apmērs nav garantēts, bet galvenokārt – vai nu pozitīvi, vai arī negatīvi – to ietekmē šī fonda veikto ieguldījumu rezultāti.

48 Lai pierādītu, ka ieguldījumu risks, ko uzņemas pensiju fonda dalībnieki, ir līdzīgs tam, kuru uzņemas kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāldaļu turētāji, pensijas tiesību un pensijas pabalstu apmērs nevar lielā mērā tikt noteikts iepriekš atkarībā no katra dalībnieka darba stāža pie darba devēja un algas apmēra. Šajā ziņā valsts tiesai jānosaka, kā ģenerāladvokāte to būtībā norādījusi secinājumu 44. punktā, vai pensijas tiesības un pensijas pabalsti galvenokārt ir atkarīgi no attiecīgā pensiju fonda veiktajiem ieguldījumiem.

49 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa norāda, ka saistībā ar pamatlietās aplūkotajām pensiju shēmām pensijas tiesības un pensijas pabalsti principā tiek aprēķināti, pamatojoties uz atsauces pensiju vai katra dalībnieka ienākumiem no darba un darba stāžu, ka to apmērs tieši nav atkarīgs no pensiju fonda veikto ieguldījumu rezultātiem, bet ka tas nav arī garantēts. Stratēģiskā seguma koeficients ļaujot noteikt, vai un kādā mērā var tikt piešķirti papildinājumi un vai, tieši pretēji, pensijas tiesības

un pensijas pabalsti jāsamazina. Tādējādi iesniedzējtiesa uzskata, ka ieguldījumu rezultāti atspoguļojas pensiju apmērā. Turklāt deficītu un pārpalikumu iespējamības risks esot sadalīts starp visiem shēmas dalībniekiem.

50 Šķiet, ka no šiem elementiem izriet, ka pensijas tiesību vai pensijas pabalstu apmērs lielā mērā tiek noteikts iepriekš, atkarībā no katra dalībnieka darba stāža pie darba devēja un viņa algas. Turklāt šī apmēra izmaiņas ir atkarīgas no stratēģiskā seguma koeficienta, kas noteikts it īpaši ar atsauci uz pensiju jomā esošo saistību atjaunināto vērtību. Tādējādi, lai gan minētais apjoms var samazināties vai palielināties un papildinājumu piešķiršana atsevišķos gadījumos pilnībā tiek finansēta no pensiju fondu veikto ieguldījumu rezultātiem, šis pats apjoms, šķiet, ir atkarīgs no vairākiem faktoriem, no kuriem attiecīgo pensiju fondu veikto ieguldījumu rezultāti nešķiet esam galvenais faktors, bet tas tomēr jāpārbauda iesniedzējtiesai, ņemot vērā visas attiecīgo pensijas līgumu īpašības.

51 Turklāt, lai noskaidrotu, vai ieguldījumu risku, kas līdzīgs tam, kādu uzņemas kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāldaļu turētāji, uzņemas pamatlietā aplūkoto pensiju fondu dalībnieki, nepietiek konstatēt, ka šie dalībnieki individuāli vai kolektīvi uzņemas šāda pensiju fonda veikto ieguldījumu risku, izslēdzot citas personas vai vienības. Lai gan šiem ieguldījumiem ir tikai nenozīmīga ietekme uz pensijas tiesību un pensijas pabalstu apmēru, risks, kādu uzņemas dalībnieki, nav salīdzināms ar to, kādu uzņemas kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma kapitāldaļu turētāji attiecībā uz aktīviem, ko tie ir ieguldījuši šajā uzņēmumā.

52 Savukārt, ja pensiju fonda veikto ieguldījumu risks būtiski ietekmē pensijas tiesību un atbilstoši pensijas līgumam izmaksājamo pensijas pabalstu apmēru, nav nozīmes tam, ka šis risks ir sadalīts starp visiem pensiju fonda dalībniekiem un ka tā ietekme šī fakta dēļ ir mazināta. Šis apstāklis izriet no minēto līdzekļu apvienošanas un neliedz minētajam riskam atsevišķi ietekmēt visu šo pašu fonda dalībnieku tiesības.

53 Tāpat arī nav nozīmes dalībnieka pensijas tiesību uzkrājuma gadu skaitam vai tam, ka šo tiesību saistībā ar pensiju fondu uzkrāšanas periods kādā brīdī bijis pārtraukts, kā tas ir lietā C-640/22 aplūkotajā gadījumā. Kā ģenerāladvokāte norādījusi secinājumu 46. punktā, nozīme ir tikai veidam, kādā pensijas tiesības un pensijas pabalsti ir paredzēti dalībnieka pensijas līgumā un kādā mērā šīs tiesības un šie pabalsti ir atkarīgi no pensiju fondu veikto ieguldījumu rezultātiem. Tas, ka pensiju fonds vairs nepastāv vai ka tā finansiālā stāvokļa dēļ tas ir spiests savus aktīvus nodot citai struktūrai, neietekmē tā ieguldījumu riska esamību, ko uzņemas šī fonda dalībnieki, izņemot, ja šī nodošana ir saistīta ar riska nodošanu trešās personas struktūrai.

54 Tā tas varētu būt gadījumā, ja pensiju fonds ir bankrotējis, kas veido kolektīvu risku, kurš jānošķir no iespējamības, ka pensijas tiesību un pensijas pabalstu apmērs tiks grozīts. Šādā gadījumā valsts tiesai jāpārbauda, vai attiecīgajam pensiju fondam ir ieviesta valsts garantijas forma vai pārapdrošināšanas sistēma, lai noteiktu, vai dalībnieki uzņemas arī risku, ko rada šī fonda bankrots.

55 Turklāt nav izslēgts, ka tas, ka darba devējs zināmā laikposmā ir sniedzis garantiju plānotai pensijas tiesību uzkrāšanai, var ietekmēt pensijas tiesības un pensijas pabalstus, ciktāl šajā gadījumā veiktās iemaksas var nodrošināt garantētu pensijas apmēru, neatkarīgi no attiecīgā pensiju fonda veikto ieguldījumu rezultātiem, un tas varētu izslēgt riska esamību, kas prasīta, lai šo fondu varētu uzskatīt par tādu, kam piemīt īpašības, kuras līdzīgas PVKIU. Tomēr, ja vien šāda garantija nav pilnīga, valsts tiesai jāpārbauda, kādā mērā šo ieguldījumu rezultāti ietekmē šo pensiju kopējo apmēru.

56 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka pensiju fonda dalībniekus, kas atbilstoši kolektīvai pensiju shēmai izpilda pensiju līgumu, kurā ir paredzētas pensijas tiesības un pensiju pabalsti, kuru apmērs, lai gan tas ir noteikts, pamatojoties uz atsauces pensiju vai ienākumiem no darba un katra dalībnieka darba stāžu, ar dažiem nosacījumiem var atšķirties atbilstīgi šī pensiju fonda veikto ieguldījumu rezultātiem, var uzskatīt par tādiem, kas uzņemas ieguldījumu risku, tikai tad, ja šis apmērs galvenokārt ir atkarīgs no šo ieguldījumu rezultātiem. Lai veiktu šādu vērtējumu, nav nozīmes nedz dalībnieka pensijas tiesību uzkrājuma gadu skaitam, nedz tam, ka pensijas tiesību uzkrāšana saistībā ar pensiju fondu kādā brīdī bijusi pārtraukta. Tas, ka risku uzņemas individuāli vai kolektīvi, it īpaši bankrota gadījumā, vai tas, ka darba devējs zināmu laikposmu ir sniedzis garantiju plānotai pensijas tiesību uzkrāšanai, savukārt ir atbilstīgi faktori, lai gan tie paši par sevi nav noteicoši.

Par otro jautājumu lietās C-640/22 un C-644/22

57 Ar otro jautājumu lietās C-640/22 un C-644/22 iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu jāinterpretē tādējādi, ka, lai noskaidrotu, vai pensiju fondam, kas nav PVKIU, var piemērot šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu, ne vien jāveic salīdzinājums ar šādu uzņēmumu, bet arī jānovērtē, vai no dalībnieka juridiskās un finansiālās situācijas viedokļa salīdzinājumā ar pensiju fondu minētais pensiju fonds ir salīdzināms ar citiem fondiem, kurus, lai gan tie neveido PVKIU, attiecīgā dalībvalsts uzskata par kopieguldījumu fondiem minētās tiesību normas izpratnē.

58 No šī sprieduma 38. un 41. punkta izriet, ka, piemērojot šo atbrīvojumu, dalībvalstīm fondi, kas veido PVKIU saskaņā ar PVKIU direktīvu, jāuzskata par kopieguldījumu fondiem un ka par kopieguldījumu fondiem jāuzskata arī fondi, kas – lai gan tie nav kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi šīs direktīvas izpratnē – veic tādus pašus darījumus vai vismaz tiem ir īpašības, kas līdzīgas šo uzņēmumu īpašībām tādā ziņā, ka tie ir iepriekš minēto konkurenti.

59 Pat ja PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums interpretējams šauri, nodokļu neitralitātes princips, kā arī mērķis atvieglot ieguldītājiem vērtspapīru ieguldījumu veikšanu ar ieguldījumu uzņēmumu starpniecību prasa tam nodrošināt visu tā iedarbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 17. jūnijs, K un *DBKAG*, C-58/20 un C-59/20, EU:C:2021:491, 38. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

60 It īpaši nodokļu neitralitātes princips nepieļauj līdzīgu preču vai līdzīgu pakalpojumu, kas savstarpēji konkurē, atšķirīgu izvērtēšanu no PVN viedokļa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 3. februāris, *Finanzamt A*, C-515/20, EU:C:2022:73, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar finanšu valsts sekretāra vēstuli daži pensiju fondi, kas izpilda līgumus par iemaksām, nodokļu administrācijai jāuzskata par kopieguldījumu fondiem PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē.

62 Šajā vēstulē finanšu valsts sekretārs esot uzskatījis, ka individuāli noteiktu iemaksu pensiju shēma ir kopieguldījumu fonds būtībā tāpēc, ka šādā pensiju shēmā dalībnieki uzņemas ieguldījumu risku. Turklāt dažas kolektīvi noteiktu iemaksu pensiju shēmas arī varētu uzskatīt par kopieguldījumu fondiem, ja pensijas tiesību uzkrāšana notiek līdzīgi šādu tiesību uzkrāšanai individuāli noteiktu iemaksu pensiju shēmās.

63 Šādā kontekstā pensiju fonda dalībnieks jāuzskata par vidusmēra patērētāju, uz kuru atsaucas iesniedzējtiesa. Šajā gadījumā šai tiesai tādējādi jāveic konkrēta pārbaude, lai noskaidrotu, vai no šī dalībnieka juridiskās un finansiālās situācijas viedokļa salīdzinājumā ar pensiju fondu pensijas tiesības, kas iegūtas saskaņā ar tādiem pensiju fonda īstenotiem pensiju līgumiem kā pamatlietā aplūkotie, kas atbilstoši lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu ir "līgumi par pensijas pabalstiem", ir salīdzināmas ar pensijas tiesībām, kuras iegūtas atbilstoši pensijas līgumam "par iemaksām", ko īstenojis pensiju fonds, kuru dalībvalsts kvalificējusi kā kopieguldījumu fondu PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkta izpratnē, kam it īpaši raksturīgs tas, ka dalībnieki uzņemas ieguldījumu risku.

64 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos iemeslus, uz otro jautājumu lietās C-640/22 un C-644/22 jāatbild, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu jāinterpretē tādējādi, ka, lai noskaidrotu, vai pensiju fondam, kas nav PVKIU, var piemērot šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu, ne vien jāveic salīdzinājums ar šādu uzņēmumu, bet arī jānovērtē, vai no dalībnieka juridiskās un finansiālās situācijas viedokļa salīdzinājumā ar pensiju fondu, minētais pensiju fonds ir salīdzināms ar citiem fondiem, kurus, lai gan tie neveido PVKIU, attiecīgā dalībvalsts uzskata par kopieguldījumu fondiem minētās tiesību normas izpratnē.

Par tiesāšanās izdevumiem

65 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

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

jāinterpretē tādējādi, ka

pensiju fonda dalībniekus, kas atbilstoši kolektīvai pensiju shēmai izpilda pensiju līgumu, kurā ir paredzētas pensijas tiesības un pensiju pabalsti, kuru apmērs, lai gan tas ir noteikts, pamatojoties uz atsauces pensiju vai ienākumiem no darba un katra dalībnieka darba stāžu, ar dažiem nosacījumiem var atšķirties atbilstīgi šī pensiju fonda veikto ieguldījumu rezultātiem, var uzskatīt par tādiem, kas uzņemas ieguldījumu risku, tikai tad, ja šis apmērs galvenokārt ir atkarīgs no šo ieguldījumu rezultātiem. Lai veiktu šādu vērtējumu, nav nozīmes nedz dalībnieka pensijas tiesību uzkrājuma gadu skaitam, nedz tam, ka pensijas tiesību uzkrāšana saistībā ar pensiju fondu kādā brīdī bijusi pārtraukta. Tas, ka risku uzņemas individuāli vai kolektīvi, it īpaši bankrota gadījumā, vai tas, ka darba devējs zināmu laikposmu ir sniedzis garantiju plānotai pensijas tiesību uzkrāšanai, savukārt ir atbilstīgi faktori, lai gan tie paši par sevi nav noteicoši.

2) Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta g) apakšpunkts kopsakarā ar nodokļu neitralitātes principu

jāinterpretē tādējādi, ka,

lai noskaidrotu, vai pensiju fondam, kas nav PVKIU, var piemērot šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu, ne vien jāveic salīdzinājums ar šādu uzņēmumu, bet arī jānovērtē, vai no dalībnieka juridiskās un finansiālās situācijas viedokļa salīdzinājumā ar pensiju fondu, minētais pensiju fonds ir salīdzināms ar citiem fondiem, kurus, lai gan tie neveido pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu, attiecīgā dalībvalsts uzskata par kopieguldījumu fondiem minētās tiesību normas izpratnē.

[Paraksti]