

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. birželio 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 135 straipsnio 1 dalis – Neapmokestinimas – Speciali investicini fondų valdymas – Užsakomosios paslaugos – Trečiojo asmens suteiktos paslaugos“

Sujungtose bylose C-58/20 ir C-59/20

dėl *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas, Austrija) 2020 m. sausio 29 d. sprendimu (C-59/20) ir 2020 m. sausio 30 d. sprendimu (C-58/20), kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2020 m. vasario 4 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą bylose

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

prieš

Finanzamt Österreich, buvusi *Finanzamt Linz*,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. C. Bonichot (pranešėjas), pirmosios kolegijos teisėjos pareigas einanti Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta, teisėjai L. Bay Larsen, C. Toader ir N. Jääskinen,

generalinis advokatas P. Pikamäe,

posėdžio sekretorius D. Dittert, skyriaus vadovas,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2021 m. vasario 3 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- K ir DBKAG, atstovaujant *Steuerberater G. Aigner*,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamoms A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll ir S. Zolles,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamoms K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou ir M. Tassopoulou,
- Europos Komisijos, atstovaujamoms iš pradžių L. Mantl ir R. Lyal, vėliau L. Mantl ir L. Lozano Palacios,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant K (byla C?58/20) bei DBKAG (byla C?59/20) ir *Finanzamt Österreich*, anks?iau – *Finanzamt Linz* (Austrijos mokes?i? administratorius, anks?iau – Linco mokes?i? administratorius, Austrija; toliau – mokes?i? administratorius) gin?us d?l šio administratoriaus atsisakymo taikyti neapmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?iu (PVM), numatyt? PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas, kuris iš esm?s identiškasis numatytajam 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunktyje.

4 PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

g) speciali? investicini? fond?, kaip juos apibr?žia valstyb?s nar?s, valdymas;

<...>“

KIPVPS direktyva

5 2009 m. liepos 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/65/EB d?l ?statym? ir kit? teis?s akt?, susijusi? su kolektyvinio investavimo ? perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo (OL L 302, 2009, p. 32, toliau – KIPVPS direktyva) buvo panaikinta ir išd?styta nauja redakcija 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyvoje 85/611/EEB d?l ?statym? ir kit? teis?s akt?, susijusi? su kolektyvinio investavimo ? perleidžiamus vertybinius popierius subjektais, derinimo (OL L 375, 1985, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 6 sk., 6 t., p. 85/611, toliau – Direktyva 85/611), kuri buvo iš dalies pakeista, be kita ko, 2002 m. sausio 21 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2001/107/EB.

6 KIPVPS direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. Šioje direktyvoje taikomos šios apibr?žtys:

<...>

b) „valdymo ūmonų“ – ūmonų, kurios nuolatinę veiklą yra KIPVPS, kaip bendrųjų investicinių fondų arba investicinių bendrovių, valdymas (KIPVPS kolektyvinio vertybinių popierių portfelio valdymas);

<...>

2. Taikant 1 dalies b punktą, nuolatinę valdymo ūmonų veiklą yra ir II priede nurodytos funkcijos.

<...>“

7 KIPVPS direktyvos II priede pateiktas neišsamus funkcijų, susijusių su kolektyvinio investicijų portfelio valdymo veikla, sąrašas. Šiame sąrašė, kuris identiškas pateiktam Direktyvos 85/611 II priede, numatytos šios funkcijos:

„– Investicijų valdymas

– Administravimas:

a) teisinis ir fondų valdymo apskaitos paslaugos;

b) klientų užklausos;

c) vertinimas ir kainos nustatymas (įskaitant mokestines pajamas);

d) stebėjimas, ar laikomasi reikalavimų;

e) investicinių vienetų savininkų registro tvarkymas;

f) pajamų paskirstymas;

g) investicinių vienetų emisija ir išpirkimas;

h) sutarčių sudarymas (įskaitant sertifikatų išsiuntimą);

i) sąrašų laikymas.

– Prekiavimas.“

Austrijos teisė

8 Pagrindinė byla aplinkybėmis taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (PVM įstatymas, BGBl., 663/1994) 6 straipsnio 1 dalies 8 punkto i papunktyje numatyta, kad PVM neapmokestinamos pajamos, gaunamos iš „specialių investicinių fondų valdymo“, „kapitalo dalių valdymo, kurį atlieka šiuo tikslu koncesijų turintys ūmonės, kai daromi kapitalo ūnašai“, ir „specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia kitos valstybės narės, valdymo“.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

Byla C-58/20

9 2008–2014 m. įvairios valdymo bendrovių (vadintos kapitalo investavimo bendrovėmis iki 2011 m.) perdavė trečiajam asmeniui, šiuo atveju K, tam tikras vertės apskaitavimo paslaugas, reikalingas fondų investicinių vienetų savininkų pajamoms apmokestinti, kaip antai fiskalines

ataskaitas. Teikdama šias paslaugas K turėjo remtis fondų pajamų apskaičiavimu, nustatytu valdymo bendrovių iš fondų bendro balanso ir apskaitos, parengtų depozitoriumo. Po paprasto patikimumo patikrinimo (nepatikrinusi tikslumo) K perėmė bendrajame balanse ir fondų pajamų apskaičiavime pateiktas vertes. Paskui rengdama mokesčių ataskaitą investicinių vienetų savininkų lygmeniu K turėjo atsižvelgti, be kita ko, į skirtingų rėšių investuotojų charakteristikas, taip pat parengti savo išlaidų ataskaitą, laikytis savarankiškos paskirties tvarkos ir konkrečių nuostolių apskaičiavimo.

10 Pagrindinėje byloje nagrinjamu laikotarpiu valdymo bendrovės, kurios įgaliojo K, liko fiskaliniais agentais, kuriems pavesta perduoti deklaravimo skyriui atitinkamas vertes, reikalingas fondų investicinių vienetų savininkų gautoms pajamoms apmokestininti, pateikiant standartinę deklaraciją. Taigi valdymo bendrovės perėmė atitinkamas K apskaičiuotas vertes į nepakeitusios ir perdavė deklaravimo skyriui. Vis dėlto valdymo bendrovės buvo atsakingos už sumą, deklaruotą, be kita ko, kaip kapitalo pajamų mokestis, deklaravimo skyriui, tikslumė. K buvo atsakinga ši bendrovių atžvilgiu pagal civilinę teisę dėl klaidingai netiksliai deklaruotų verčių, reikšmingų mokesčių srityje, padarytos žalos.

11 K išrašydavo sąskaitas fakturas už valdymo bendrovių suteiktas paslaugas be PVM. Iš tiesų K tvirtina, kad šioms paslaugoms taikomas neapmokestinimas, susijęs su specialią investicinių fondų valdymu, numatytas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte, nes jos atitinka Teisingumo Teismo jurisprudencijoje numatytas sąlygas, visų pirma nustatytas 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289) 72 punkte, pagal kurį tam, kad būtų taikomas šis neapmokestinimas, trečiojo asmens suteiktos paslaugos turi sudaryti bendrai vertinamą atskirą visumą ir turi būti būdingos ir esminės specialią investicinių fondų valdymui. K teigimu, verčių, reikšmingų apmokestinant fondų investicinių vienetų savininkų pajamas, apskaičiavimo paslaugos, už kurias ji buvo atsakinga, egzistavo tik specialią investicinių fondų srityje, todėl tai yra būdingos ir esminės šiai fondų valdymui administracinės paslaugos. Be to, K mano, jog tam, kad būtų taikomas neapmokestinimas, nebūtina, kad visos šios paslaugos būtų užsakomosios.

12 Vis dėlto, mokesčių administratoriaus teigimu, šis neapmokestinimas negali būti taikomas K valdymo bendrovių suteiktoms paslaugoms. Viena vertus, jis mano, kad K suteikta paslauga, kuri sudaro verčių, reikšmingų apmokestinant fondų investicinių vienetų savininkų pajamas, apskaičiavimą, nėra būdinga ir esminė specialią investicinių fondų valdymui. Tai veikiau mokesčių konsultantui ar auditoriui būdinga paslauga. Kita vertus, mokesčių administratoriaus nuomone, ši paslauga nėra pakankamai savarankiška, kad patektų į neapmokestinimo PVM taikymo sritį.

13 K apskundė mokesčių administratoriaus 2014 m. rugsėjo 9 d. sprendimą dėl PVM už 2008–2012 m., 2015 m. rugsėjo 25 d. sprendimą dėl PVM už 2013 m. ir 2019 m. sausio 23 d. sprendimą dėl PVM už 2014 m. prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme; šis mano, kad kyla abejonė dėl sąvokos „specialią investicinių fondų valdymas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktą, aiškinimo.

14 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 135 straipsnio 1 dalies g punktas aiškintinas taip, kad „specialią investicinių fondų valdymo“ sąvoka turi būti suprantama kaip apimanti ir valdymo bendrovių trečiajam asmeniui perduotas vykdyti fiskalines užduotis, kurias atliekant siekiama užtikrinti įstatymų atitinkantį investicinių vienetų savininkų gautų fondo pajamų apmokestinimą?“

Byla C-59/20

- 15 2008 m. gruodžio 11 d. licencine sutartimi DBKAG, kuri užtikrina speciali? investicini? fond? valdym?, Vokietijoje ?steigta *SC GmbH* suteik? teis? už mokest? naudoti programin? ?rang?, skirt? atlikti rizikos valdymui esminius skai?iavimus ir veiklos rezultat? matavimus (toliau – SC programin? ?ranga).
- 16 SC programin? ?ranga specialiai pritaikyta prie investicini? fond? veiklos ir sud?ting? teis?s akt? leid?jo reikalavim? šiose srityse. SC atsakinga už tai, kad b?t? atlikti teisingi rizikos ir veiklos rezultat? rodikli? skai?iavimai.
- 17 SC programin? ?rang? galima naudoti tik jai s?veikaujant su kita DBKAG programine ?ranga. Iš ties? DBKAG tur?jo pritaikyti savo informacin? aplink? prie SC programin?s ?rangos poreiki? ir nustatyti parametrus (be kita ko, apskai?iavimo metodus), kuriuos ši programin? ?ranga turi naudoti. D?l s?saj? su kitomis DBKAG programomis duomenys apie rinkos kursus ir vertes, kuriuos gauna DBKAG ir kurie b?tini SC atliekamams skai?iavimams, automatiškai ir kasdien ?traukiami ? SC programin?s ?rangos program?. Taigi ši programin? ?ranga atlieka rizikos ir veiklos rezultat? rodikli? skai?iavim?, remdamasi DBKAG gautais duomenimis. Be to, SC programin?je ?rangoje apskai?iuotus rizikos ir veiklos rezultat? rodiklius DBKAG naudoja rengdama ataskaitas, kad ?vykdyt? teis?s aktuose nustatytus informavimo ?sipareigojimus institucijoms ir investuotojams d?l rizikos ir veiklos rezultat? valdymo.
- 18 Kitose 2008 m. gruodžio 11 d. sutartyse buvo sutarta, kad SC teiks DBKAG ?vairias prieži?ros paslaugas. Konkre?iai kalbant, SC ?sipareigojo apmokyti DBKAG personal? atlikti užduotis, kad b?t? sukonfig?ruota SC programin? ?ranga, ir rankiniu b?du perduoti šiai programinei ?rangai veikti b?tinus duomenys. SC taip pat ?sipareigojo atnaujinti ši? programin? ?rang?, kad b?t? pašalinti galimi jos tr?kumai.
- 19 SC išraš? s?skaitas fakt?ras už licencijos suteikim? ir kitas paslaugas kaip apmokestinamas paslaugas, apmokestinamas PVM paskirties valstyb?je, t. y. Austrijos Respublikoje, nenurod? PVM, ta?iau nurod? mokestin?s skolos perk?lim? DBKAG pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizm?.
- 20 Vis d?lto DBKAG mano, kad SC teikiamoms paslaugoms turi b?ti taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas. DBKAG teigia, kad SC programin? ?ranga teikia rizikos ir veiklos rezultat? rodikli? apskai?iavimo paslaugas, kurios yra b?dingos ir esmin?s speciali? investicini? fond? valdymui. DBKAG teigimu, tai, kad ji pati teikia tam tikrus duomenis SC programinei ?rangai, neturi tur?ti ?takos ši? paslaug? kvalifikavimui kaip neapmokestinam? sandori?.
- 21 Mokes?i? administratorius mano, kad teis?s naudoti SC programin? ?rang? suteikimas yra PVM apmokestinamas sandoris. Jo teigimu, SC teikia tik paprast? technin? pagalb?, kuri n?ra nei b?dinga, nei esmin? speciali? investicini? fond? valdymui. Be to, mokes?i? administratorius tvirtina, kad, atsižvelgiant ? tai, jog SC programin? ?ranga negali atlikti nagrin?jam? skai?iavim? be DBKAG dalyvavimo, SC paslauga n?ra pakankamai savarankiška, kad jai b?t? taikomas neapmokestinimas PVM.
- 22 DBKAG apskund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme mokes?i? administratoriaus 2014 m. spalio 24 d. sprendim? d?l atnaujintos apmokestinimo PVM proced?ros už 2009 ir 2010 m. ir pranešimus apie mok?tin? PVM už 2009 ir 2010 m.
- 23 Kaip ir byloje C-58/20, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad

lieka abejoni? dėl s?vokos „speciali? investicini? fond? valdymas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkt?, aiškinimo. Tiesa, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad rizikos valdymo ir veiklos rezultat? matavim? paslaugos yra b?dingos speciali? investicini? fond? valdymui. Vis dėlto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar šiuo atveju SC priimtose atsakomyb?s pakanka, kad SC paslaugai b?t? taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas.

24 Šiomis aplinkyb?mis *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finans? teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar [PVM direktyvos] 135 straipsnio 1 dalies g punktas aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tikslais s?voka „speciali? investicini? fond? valdymas“ apima ir licencij? suteikusiai tre?iojo asmens investicinei bendrovei suteikt? teis? naudotis specialiais investiciniais fondams specialiai sukurta specialia programine ?ranga, jei ši ?ranga, kaip ir pagrindin?je byloje, yra skirta tik speciali? investicini? fond? veiklai esmin?ms ir b?dingoms užduotims vykdyti, ta?iau gali b?ti naudojama tik kartu su technine investicin?s bendrov?s infrastrukt?ra ir jos funkcijos gali b?ti atliekamos tik padedant investicinei bendrovei ir nuolat naudojantis jos pateikiamais rinkos duomenimis?“

25 2020 m. kovo 3 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu bylos C?58/20 ir C?59/20 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

26 Savo prejudiciniais klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad tre?i?j? asmen? teikiamoms paslaugoms speciali? investicini? fond? valdymo bendrov?ms, kaip fiskalin?s užduotys, kurias atliekant siekiama užtikrinti nacionalin? ?statym? atitinkant? investicini? vienet? savinink? gaut? fondo pajam? apmokestinim?, ir teis?s naudotis programine ?ranga, kurios paskirtis – atlikti pagrindinius rizikos valdymo ir veiklos rezultat? matavim? skai?iavimus, suteikimas, taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas.

27 Pirmiausia reikia pažym?ti: kadangi PVM direktyva panaikina ir pakei?ia Šešt?j? direktyv?, Teisingumo Teismo pateiktas pastarosios direktyvos nuostat? išaiškinimas taikomas ir PVM direktyvos nuostatoms, kai ši? dviej? S?jungos teis?s akt? nuostatas galima laikyti lygiavert?mis.

28 Taigi Teisingumo Teismo pateiktas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunk?io išaiškinimas taikomas ir PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktui, nes, kaip jau buvo konstatuota šio sprendimo 3 punkte, šios nuostatos suformuluotos iš esm?s identiškai, todėl gali b?ti laikomos lygiavert?mis.

29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyti neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos S?jungos teis?s s?vokos, kuri? tikslas – išvengti skirtum? taikant PVM sistem? ?vairiose valstyb?se nar?se (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C?231/19, EU:C:2020:513, 21 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

30 Be to, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad s?vokos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibr?žti, turi b?ti aiškinamos siaurai, nes jos yra bendrojo principo, pagal kur? PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaug? teikimas už atlyg?, išimtys (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C?231/19, EU:C:2020:513, 22 punktas ir nurodyta

jurisprudencija).

31 Be to, pagal mokesčių neutralumo principą? kio subjektai turi turėti galimybę pasirinkti organizacinę modelį, kuris griežtai ekonominiu požiūriu jiems labiausiai tinka, nerizikuodami, kad jų sandoriams nebus taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 50 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

32 Taigi trečiojo asmens valdytojo suteiktos valdymo paslaugos iš principo patenka į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkto taikymo sritį (2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, 69 punktas).

33 Vis dėlto tam, kad trečiojo asmens valdytojo suteiktos paslaugos būtų laikomos neapmokestinamais sandoriais, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktą, jos turi sudaryti bendrai vertinamą atskirą visumą, skirtą specialią investicinių fondų valdymo būdingoms ir esminėms funkcijoms atlikti (2020 m. liepos 2 d. Sprendimo *Blackrock Investment Management (UK)*, C-231/19, EU:C:2020:513, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo prejudicinius klausimus reikia nagrinėti atsižvelgiant į šio sprendimo 29–33 punktuose primintą jurisprudenciją.

Dėl sąlygos, susijusios su atskiru ar savarankišku pobūdžiu

35 Pirma, siekiant išsiaiškinti, ar trečiojo asmens paslaugų teikimas specialią investicinių fondų valdymo bendrovėms patenka į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritį, reikia įvertinti, ar šios paslaugos sudaro bendrai vertinamą atskirą visumą.

36 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad sąlyga, susijusi su „atskiru“ pobūdžiu, negali būti aiškinama taip, jog tam, kad būtų taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas, paslaugos, kuri yra būdinga ir esminė specialią investicinių fondų valdymui, teikimas turi būti visas užsakomasis.

37 Iš tiesų reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo siekiama sudaryti palankias sąlygas smulkiesiems investuotojams pateikti į vertybinių popierių rinką. Iš tiesų bendras investicijų valdymas specialiuose investiciniuose fonduose suteikia jiems galimybę, nepaisant nedidelės investicijos, turėti diversifikuotą investicijų portfelį, kuris juos apsaugotų nuo vertybinių popierių vertės svyravimų rizikos ir leistų jiems pasidalyti eksperto valdymo išlaidas. Nesant neapmokestinimo, kolektyvinio investavimo subjektų investicinių vienetų savininkai būtų apmokestinami didesniais mokesčiais nei *a priori* didesnė dalis sudarantys investuotojai, kurie tiesiogiai investuoja pinigus į vertybinius popierius ir nesinaudoja fondų valdymo paslaugomis. Mokesčių neutralumo principas draudžia renkant PVM skirtingai vertinti kio subjektus, kurie sudaro tokius pačius sandorius (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *ATP Pension Service*, C-464/12, EU:C:2014:139, 43 ir 44 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

38 Nors PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas turi būti aiškinamas siaurai, mokesčių neutralumo principas ir šio neapmokestinimo tikslai patvirtina aiškinimą, pagal kurį šis neapmokestinimas nepraranda savo veiksmingumo (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 68 punktas).

39 Jei būdinga ir esminė specialią investicinių fondų valdymui paslauga turėtų būti

apmokestinama PVM vien dėl to, kad ji visa nėra užsakomoji, tai būtų palanku valdymo bendrovėms, kurios pačios teikia šią paslaugą, ir investuotojams, kurie savo pinigus tiesiogiai investuoja į vertybinius popierius ir nesinaudoja fondų valdymo paslaugomis (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, 72 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

40 Taigi, jeigu sulyga, susijusi su „atskiru“ pobūdžiu, būtų aiškinama taip, jog tam, kad būtų taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas, paslaugos teikimas, kuris yra būdingas ir esminis specialioji investicinių fondų valdymui, turi būti visas užsakomasis, būtų apribotas galimybės pasinaudoti šiuo neapmokestinimu, kai paslaugą teikia trečiasis asmuo, veiksmingumas.

41 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad trečioji asmenų specialaus investicinio fondo valdymo bendrovei teikiamos konsultavimo paslaugos dėl investavimo į vertybinius popierius ir rekomendacijos dėl turto pirkimo ir pardavimo, kurios yra būdingos ir esminės šiam fondo valdymui, gali būti neapmokestinamos, kaip numatyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 33 punktą).

42 Iš tiesų Teisingumo Teismas nusprendė, kad nesvarbu, jog ši valdymo bendrovė turi įgyvendinti šias rekomendacijas, patikrinusi, ar jomis nepažeidžiami jokie teisės aktuose numatyti investiciniai apribojimai, taikomi specialioms investiciniams fondams, ir kad ši valdymo bendrovė galiausiai išsaugo teisę priimti sprendimus ir priimti atsakomybę (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 27 punktą).

43 Nagrinėjamu atveju, kiek tai susiję su byla C-58/20, siekdamas nustatyti, ar K atitinkamoms valdymo bendrovėms suteiktoms paslaugoms, kaip antai vertinti, reikšmingą apmokestinant fondų investicinių vienetų savininkų pajamas, taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šios paslaugos turi būti laikomos būdingomis ir esminėmis specialioji investicinių fondų valdymo veiklai. Tai, kad valdymo bendrovės turi parengti standartines deklaracijas, remdamosi trečiojo asmens atliktais skaičiavimais, ir perduoti šias deklaracijas deklaravimo skyriui, savaime nėra lemiamas sprendžiant, ar tokioms paslaugoms taikomas minėtas neapmokestinimas.

44 Be to, kiek tai susiję su byla C-59/20, siekdamas nustatyti, ar SC suteiktoms paslaugoms DBKAG, kaip antai teisės naudotis SC programinės įrangos suteikimui, taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar šios paslaugos turi būti laikomos būdingomis ir esminėmis specialioji investicinių fondų valdymo veiklai. Tai, kad nagrinėjama programinė įranga gali būti naudojama tik atitinkamos valdymo bendrovės techninėje infrastruktūroje ir atlikti savo funkcijas tik su antriniu šios bendrovės bendradarbiavimu nuolat naudojantis jos pateiktais rinkos duomenimis, savaime nėra lemiamas sprendžiant, ar tokioms paslaugoms taikomas minėtas neapmokestinimas.

Dėl sulygos, susijusios su būdingu ir esminiu paslaugos pobūdžiu

45 Antra, siekiant nustatyti, ar trečiojo asmens paslaugų teikimui specialio investicinio fondo valdymo bendrovės, kaip antai fiskalinės užduotys, kuriomis siekiama užtikrinti investicinio vieneto savininkų gautą fondų pajamų apmokestinimą, atitinkant nacionalinį įstatymą, ir teisės naudotis programine ranga, kurios paskirtis – atlikti pagrindinius rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimo skaičiavimus, suteikimui taikomas neapmokestinimas, numatytas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte, reikia įvertinti, ar šios paslaugos yra būdingos ir esminės specialio investicinio fondo valdymui.

46 Pirma, dėl fiskalinės užduoties primintina, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkto taikymo srityje patenka ne tik investicijų valdymas, bet ir pačio kolektyvinio investavimo subjekto administravimas, kaip nurodyta KIAVPS direktyvos II priede (2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289, 64 punktas).

47 Iš tiesų KIAVPS direktyvos II priede numatyta, kad kolektyvinio investicijų valdymo veikla apima, be kita ko, administravimo funkcijas, kaip antai teisinės ir fondo valdymo apskaitos paslaugas, taip pat investicijų įvertinimą ir investicinio vieneto kainos nustatymą (įskaitant mokestinius aspektus).

48 Be to, tai, kad tam tikros paslaugos nėra išvardytos KIAVPS direktyvos II priede, netrukdo jį priskirti prie būdingų paslaugų, susijusių su specialio investicinio fondo „valdymu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktą, kategorijos (2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 25 punktas).

49 Iš tiesų, siekiant nustatyti, ar trečiojo asmens valdymo bendrovei suteiktoms paslaugoms taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas, reikia išsiaiškinti, ar trečiojo asmens suteikta paslauga yra neatsiejamai susijusi su valdymo bendrovei būdinga veikla, t. y. ar ji atlieka specialio investicinio fondo valdymui būdingas ir esmines funkcijas (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 23 punktą).

50 Šiuo klausimu sako specialio investicinio fondo „valdymas“, kaip jį suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktą, apima ne tik investicijų valdymą, apimantį turto, kuris yra šio valdymo objektas, pasirinkimą ir perleidimą, bet ir administravimo bei apskaitos paslaugas, kaip antai fondo pajamų ir kapitalo dalių ar akcijų kainų apskaičiavimą, turto vertinimą, apskaitą, pajamų paskirstymo deklaracijų parengimą, informacijos ir dokumentų periodiniais ataskaitoms ir mokesčių statistiniais bei PVM deklaracijoms teikimą, taip pat pajamų prognozių rengimą (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, 27 punktą).

51 Vis dėlto paslaugos, kurios nėra būdingos specialaus investicinio fondo veiklai, bet būdingos visų rūšių investicijoms, nepatenka į savykos specialio investicinio fondo „valdymas“ taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 78 punktą).

52 Kadangi trečiojo asmens valdymo bendrovei suteiktos administravimo ir apskaitos paslaugos, kaip antai fiskalinės užduotys, kuriomis siekiama užtikrinti investicinio vieneto savininkų gautą fondų pajamų apmokestinimą, neatskiriamai susijusios su specialio investicinio fondo valdymo veikla, joms taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas.

53 Antra, dėl teisės naudoti programinęrangą suteikimo, žinoma, 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289) 71 punkte Teisingumo Teismas rėmėsi 1997 m. birželio 5 d. Sprendimu *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278), kai nusprendė, kad paprastoms materialioms ar techninėms paslaugoms, kaip antai informacinės sistemos suteikimui naudotis,

netaikomas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkte, kuris pakeistas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktu, numatytas neapmokestinimas (2015 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801, 74 punktas).

54 Vis dėlto šios jurisprudencijos negalima aiškinti taip, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritis nepatenka bet kokia paslauga, kuri trečiasis asmuo teikia valdymo bendrovei per informacinę sistemą.

55 Iš tiesų 1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC* (C-2/95, EU:C:1997:278) 37 punkte Teisingumo Teismas patikslino, kad vien tai, jog paslauga yra teikiama elektroninomis priemonėmis, savaime nekliudo šiai paslaugai taikyti neapmokestinimo.

56 Konkrečiau kalbant, 2020 m. liepos 2 d. Sprendime *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513) nagrinėdamas trečiojo asmens fondų valdymo bendrovių per informacinę platformą suteiktas, be kita ko, veiklos rezultatų ir rizikos kontrolės paslaugas Teisingumo Teismas nepašalino šių paslaugų iš PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimo taikymo srities. Vis dėlto Teisingumo Teismas nusprendė, kad šioms paslaugoms negali būti taikomas šis neapmokestinimas, remiantis to sprendimo 48 ir 49 punktuose nurodyta aplinkybe, kad minėtų paslaugos nėra būdingos specialiai investiciniui fondų valdymui, nes jos buvo skirtos visų pobūdžio investicijoms ir gali būti vienodai naudojamos specialiai investiciniui fondų valdymui.

57 Kadangi tokia paslauga, kaip teisės naudotis programine ranga suteikimas, teikiama išimtinai specialiai investiciniui, o ne kitam fondui, valdymui, ji gali būti laikoma „būdinga“ šiuo tikslu.

58 Taigi iš to, kas minėta, matyti, kad paslaugų teikimui, kaip antai fiskalinis užduotims, kuriomis siekiama užtikrinti investiciniui vienetui savininkų gautų fondų pajamų apmokestinimą, atitinkant nacionalinį įstatymą, ir teisės naudotis programine ranga, kurios paskirtis – atlikti pagrindinius rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimo skaičiavimus, suteikimui taikomas neapmokestinimas, numatytas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte, jei paslaugos turi neatsiejamą ryšį su specialiai investiciniui fondų valdymu ir teikiamos išimtinai šiame fondų valdymo tikslais.

59 Nagrinėjamo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar K ir SC pagrindinėje byloje aptariamoms valdymo bendrovėms suteiktos paslaugos atitinka šias sąlygas.

60 Konkrečiai kalbant, byloje C-58/20 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės, be kita ko, išsiaiškinti, ar K atliekamos fiskalinės užduotys atitinka Austrijos įstatyme numatytas pareigas, kurios yra būdingos specialioms investiciniams fondams ir skiriasi nuo kitų rūšių investiciniams fondams nustatytų pareigų.

61 Byloje C-59/20 iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimo paslaugos yra tokiems fondams valdyti būdinga veikla. Šis teismas taip pat nurodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos programinėsrangos skaičiavimai yra esminis pagrindas tam, kad DBKAG galėtų vykdyti Austrijos įstatyme numatytas rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimo funkcijas. Taigi, tai, kad ši programinė ranga yra skirta atlikti aptariamam fondų administraciniams rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimo esminiems skaičiavimams gali leisti manyti, kad ši programinė ranga yra esminis šio fondo valdymui. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar vykdytos šio sprendimo 58 punkte nurodytos sąlygos.

62 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad trečioji asmenų teikiamoms paslaugoms specialio investicinio fondo valdymo bendrovės, kaip fiskalinės užduotys, kurias atliekant siekiama užtikrinti nacionalinę statymų atitinkant investicini vienet savinink gaut fondo pajam apmokestinimą, ir teisės naudotis programine ranga, kurios paskirtis – atlikti pagrindinius rizikos valdymo ir veiklos rezultat matavimų skaičiavimus, suteikimas, taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, jei paslaugos turi neatsiejamą ryšį su specialio investicinio fondo valdymo veikla ir teikiamos išimtinai šio fondo valdymo tikslais, net jeigu jos ne visos yra užsakomosios.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

63 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad trečioji asmenų teikiamoms paslaugoms specialio investicinio fondo valdymo bendrovės, kaip fiskalinės užduotys, kurias atliekant siekiama užtikrinti nacionalinę statymų atitinkant investicini vienet savinink gaut fondo pajam apmokestinimą, ir teisės naudotis programine ranga, kurios paskirtis – atlikti pagrindinius rizikos valdymo ir veiklos rezultat matavimų skaičiavimus, suteikimas, taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, jei paslaugos turi neatsiejamą ryšį su specialio investicinio fondo valdymo veikla ir teikiamos išimtinai šio fondo valdymo tikslais, net jeigu jos ne visos yra užsakomosios.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.