Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

17. juuni 2021*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 135 lõige 1 – Maksuvabastused – Eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine – Teenuse sisseostmine – Kolmandate isikute osutatavad teenused

Liidetud kohtuasjades C-58/20 ja C-59/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) 29. jaanuari 2020. aasta otsusega (C-58/20) ja 30. jaanuari 2020. aasta otsusega (C-59/20) esitatud kaks eelotsusetaotlust, mis saabusid Euroopa Kohtusse 4. veebruaril 2020, menetlustes

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

versus

Finanzamt Österreich, varem Finanzamt Linz,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot (ettekandja), Euroopa Kohtu asepresident R. Silva de Lapuerta esimese koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud L. Bay Larsen, C. Toader ja N. Jääskinen,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: osakonnajuhataja D. Dittert,

arvestades kirjalikku menetlust ja 3. veebruari 2021. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– K ja DBKAG, esindaja: *Steuerberater* G. Aigner,

– Austria valitsus, esindajad: A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll ja S. Zolles,

– Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou ja M. Tassopoulou,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Mantl ja R. Lyal, hiljem L. Mantl ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 135 lõike 1 punkti g tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, mille üks pool on K (kohtuasi C-58/20) ja DBKAG (kohtuasi C-59/20) ning teine pool on Finanzamt Österreich, varem Finanzamt Linz (Austria maksuamet, varem Linzi maksuamet, Austria) (edaspidi „maksuhaldur“) ja mis puudutavad maksuhalduri keeldumist kohaldada nende puhul käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g sätestatud käibemaksuvabastust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt g näeb ette maksuvabastuse sisuliselt identses sõnastuses varem kehtinud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 B osa punkti d alapunktiga 6.

4 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

g) liikmesriikide määratletud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine;

[…]“.

Eurofondide direktiiv

5 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. juuli 2009. aasta direktiiviga 2009/65/EÜ vabalt võõrandatavatesse väärtpaberitesse ühiseks investeeringuks loodud ettevõtjaid (eurofondid) käsitlevate õigus- ja haldusnormide kooskõlastamise kohta (ELT 2009, L 302, lk 32; edaspidi „eurofondide direktiiv“) tunnistati kehtetuks ja sõnastati uuesti nõukogu 20. detsembri 1985. aasta direktiiv 85/611/EMÜ avatud investeerimisfonde (UCITS) käsitlevate õigus- ja haldusnormide kooskõlastamise kohta (EÜT 1985, L 375, lk 3; ELT eriväljaanne 06/01, lk 139), mida on muudetud eelkõige Euroopa Parlamendi ja nõukogu 21. jaanuari 2002. aasta direktiiviga 2001/107/EÜ (EÜT 2002, L 41, lk 20; ELT eriväljaanne 06/04, lk 287) (edaspidi „direktiiv 85/611“).

6 Eurofondide direktiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

[…]

b) „fondivalitseja“ – äriühing, kelle korrapäraseks majandustegevuseks on eurofondi, st lepinguliste fondide või äriühinguna asutatud fondide valitsemine (eurofondi ühisportfelli haldamine);

[…]

2. Lõike 1 punkti b kohaldamisel hõlmab fondivalitseja korrapärane majandustegevus II lisas osutatud ülesandeid.

[…]“.

7 Eurofondide direktiivi II lisa sisaldab mittetäielikku loetelu ülesannetest, mida ühisportfelli haldamine hõlmab. Selles loetelus, mis on identne direktiivi 85/611 II lisas sisalduva loeteluga, on märgitud järgmised ülesanded:

„– Investeeringute haldamine.

– Haldamine
  a) õigusteenused ja fondivalitsemisega seotud raamatupidamisteenused;
  b) klientide päringud;
  c) väärtuse ja hinna määramine (sh maksudeklaratsioonid);
  d) õigusnormidele vastavuse järelevalve;
  e) osakuomanike registri pidamine;
  f) tulu jaotamine;
  g) osakute emiteerimine ja väljaostmine;
  h) lepingutega seotud arveldamine (sh tõendite saatmine);
  i) dokumentide säilitamine.

– Turustamine.“

Austria õigus

8 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994; *BGBl* 663/1994) § 6 lõike 1 punkti 8 alapunkt i sätestab põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis, et käibemaksust on vabastatud tulu, mis on saadud „eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisest“, „osakute haldamisest seoses kapitali sissemaksega […] äriühingute poolt, kellel on selleks prokuura“, ja „liikmesriikide määratletud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine“.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-58/20

9 Erinevad fondivalitsejad (enne 2011. aastat nn investeerimisühingud) ostsid aastatel 2008–2014 kolmandalt isikult, käesoleval juhul K-lt teatavaid teenuseid seoses fondide osakuomanike tulu maksustamisel asjakohase väärtuse arvutamisega, nagu näiteks maksuarvestused. Nende teenuste osutamiseks pidi K tuginema fondivalitsejate kindlaks määratud tulu arvutamisele fondide tasandil, võttes aluseks depoopanga koostatud fondide üldbilansi ja raamatupidamisarvestuse. K kasutas

üldbilansis esitatud väärtusi ja tuluarvutusi fondide tasandil pärast pelgalt usutavuse kontrollimist (täpsust kontrollimata). Seejärel pidi K osakuomanike tasandil maksuarvestuse koostamisel võtma arvesse eelkõige eri liiki investoritele omaseid tunnusjooni, aga ka koostama omaenda kuluarvestuse, järgima autonoomset jaotusskeemi ja konkreetse kahjumi arvestust.

10 Põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul jäid K-d volitanud fondivalitsejad maksuesindajateks, kelle ülesanne oli edastada osakuomanike tulu maksustamise seisukohast asjasse puutuvad väärtused standarddeklaratsiooni esitamise teel maksudeklaratsioonide vastuvõtu teenistusele. Fondivalitsejad kasutasid seega K arvutatud asjakohaseid väärtusi neid muutmata ja andsid need maksudeklaratsioonide vastuvõtu teenistusele üle. Fondivalitsejad olid siiski vastutavad maksudeklaratsioonide vastuvõtu teenistusele deklareeritud summade, eelkõige kapitalitulumaksu täpsuse eest. K oli tsiviilõiguse alusel vastutav nende äriühingute ees kahju korral, mis tekkis maksustamisel asjakohaste väärtuste ebatäpse deklareerimise tõttu.

11 K esitas fondivalitsejatele osutatud teenuste eest arve ilma käibemaksuta. K väidab nimelt, et neile teenustele kohaldatakse käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamise maksuvabastust, kuna nende puhul on täidetud Euroopa Kohtu praktikas, eelkõige 4. mai 2006. aasta kohtuotsuse Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289) punktis 72 ette nähtud tingimused, mille kohaselt peavad need teenused – et kuuluda selle maksuvabastuse kohaldamisalasse – igakülgselt hinnatuna moodustama eraldi terviku ja olema eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omased ja olulised. K sõnul osutab ta fondide osakuomanike tulu maksustamise seisukohast asjakohaste väärtuste arvutamise teenuseid üksnes eriotstarbeliste investeerimisfondide valdkonnas, mistõttu on tegemist nende fondide haldamisele omaste ja oluliste haldusteenustega. Lisaks leiab K, et maksuvabastuse saamiseks ei ole vaja, et kõik need teenused oleksid sisse ostetud.

12 Maksuhalduri sõnul ei saa teenused, mida K fondivalitsejatele osutas, siiski kuuluda selle maksuvabastuse kohaldamisalasse. Esiteks leiab ta, et K osutatav teenus, mis seisneb fondide osakuomanike tulu maksustamise seisukohast asjakohaste väärtuse arvutamises, ei ole eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omane ja oluline. Tema väitel on tegemist pigem maksunõustaja või audiitori kutsealale omase teenusega. Teiseks leiab maksuhaldur, et see teenus ei ole piisavalt autonoomne, et kuuluda käibemaksuvabastuse kohaldamisalasse.

13 K esitas maksuhalduri 9. septembri 2014. aasta otsuse peale, mis käsitleb käibemaksu ajavahemikus 2008–2012, 25. septembri 2015. aasta otsuse peale, mis käsitleb 2013. aasta käibemaksu, ja 23. jaanuari 2019. aasta otsuse peale, mis käsitleb 2014. aasta käibemaksu, kaebused eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kes leiab, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g tähenduses mõiste „eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine“ tõlgendamise suhtes on kahtlusi.

14 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 135 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et mõiste „eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine“ hõlmab ka maksualaseid ülesandeid, mille fondivalitseja on usaldanud kolmandale isikule ja mis seisneb selle tagamises, et fondi osakuomanike saadud tulu vastavalt seadusele maksustatakse?“

Kohtuasi C-59/20

15 11. detsembri 2008. aasta litsentsilepingu alusel sai DPKAG, kes haldab eriotstarbelisi investeerimisfonde, Saksamaal asuvalt äriühingult SC GmbH tasu eest kasutusõiguse sellise tarkvara kasutamiseks, mis on vajalik riskide juhtimisel ja tootluse mõõtmisel oluliste arvutuste tegemiseks (edaspidi „SC tarkvara“).

16 SC tarkvara on spetsiaalselt kohandatud investeerimisfondide tegevusele ja seadusandja keerukatele nõuetele neis valdkondades. SC vastutab riski- ja tootlusnäitajate korrektsete arvutuste tegemise eest.

17 SC tarkvara saab kasutada üksnes koos DBKAG muu tarkvaraga. DBKAG pidi nimelt kohandama oma infotehnoloogilist keskkonda vastavalt SC tarkvara vajadustele ja määrama kindlaks parameetrid (eelkõige arvutusmeetodid), mida see tarkvara peab kasutama. Tänu liidestele teiste DBKAG programmidega sisestatakse andmed turuhindade ja -väärtuste kohta, mille DBKAG on saanud ja mis on vajalikud SC tehtavate arvutuste jaoks, automaatselt ja iga päev SC tarkvaraprogrammi. See tarkvara arvutab DBKAG saadud andmete põhjal välja riski- ja tootlusnäitajad. Seejärel kasutab DBKAG SC tarkvara abil arvutatud riski- ja tootlusnäitajad aruannete koostamiseks, et täita seadusjärgseid teavitamiskohustusi ametiasutuste ja investorite ees seoses riskide- ja tootluse juhtimisega.

18 Muude lepingutega, mis sõlmiti 11. detsembril 2008, lepiti kokku, et SC osutab DBKAG-le erinevaid tugiteenuseid. Eelkõige kohustus SC ette valmistama DBKAG töötajaid ülesannete täitmiseks, mis olid vajalikud SC tarkvara konfigureerimiseks ja selle toimimiseks vajalike andmete käsitsi sisestamiseks. SC kohustus ka selle tarkvara võimalike puuduste kõrvaldamiseks tarkvara uuendama.

19 SC esitas litsentsi andmise ja muude teenuste kui käibemaksuga maksustatavate teenuste eest sihtriigis Austria Vabariigis arved ilma käibemaksuta, kuid märkega, et maksuvõlg läheb pöördmaksustamise korra alusel üle DBKAG-le.

20 DBKAG aga leiab, et SC teenused peavad kuuluma käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Nimelt täidab SC tarkvara DBKAG hinnangul avatud investeerimisfondide haldamisele omaste ja oluliste riski- ja tootlusnäitajate arvutamise ülesandeid. DBKAG on seisukohal, et asjaolu, et ta ise varub SC tarkvara jaoks teatud andmed, ei tohiks mõjutada nende teenuste liigitamist maksuvabadeks tehinguteks.

21 Maksuhaldur leiab omakorda, et SC tarkvara kasutusõiguse andmine on käibemaksuga maksustatav teenus. Tema sõnul osutab SC üksnes tehnilist abi, mis ei ole eriotstarbelise investeerimisfondi haldamisele omane ega oluline. Lisaks väidab maksuhaldur, et kuna SC tarkvara ei saa teha kõnealuseid arvutusi ilma DBKAG osalemiseta, ei ole SC teenus piisavalt autonoomne, et kuuluda käibemaksuvabastuse kohaldamisalasse.

22 DBKAG esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse maksuhalduri 24. oktoobri 2014. aasta otsuste peale, mis käsitlevad 2009. ja 2010. aasta käibemaksumenetluse taasavamist ning käibemaksuotsuseid 2009. ja 2010. aasta kohta.

23 Nagu ka kohtuasjas C-58/20 on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi, kuidas tõlgendada mõistet „eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab sellegipoolest, et riskide juhtimise ja tootluse mõõtmise teenused on eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omased tegevused. Samas on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus, kas käesolevas asjas on SC võetud vastutus piisav selleks, et SC teenus saaks kuuluda selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

24 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 135 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et selle sättega kehtestatud maksuvabastuse eesmärgil kuulub mõiste „eriotstarbelise investeerimisfondi haldamine“ alla ka kolmandast isikust litsentsiandja poolt fondivalitsejale spetsiaalselt eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamiseks loodud eritarkvara kasutusõiguse andmine, kui selle eritarkvara eesmärk on nagu põhikohtuasjas üksnes eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omaste ja oluliste tegevuste

tegemine, mis aga toimub fondivalitseja tehnilise taristuga ja selle funktsioone saab täita vaid fondivalitseja ebaolulises mahus osutatud kaasabi tõttu ning kasutades jooksvalt fondivalitseja antud turuandmeid?“

25 Euroopa Kohtu presidendi 3. märtsi 2020. aasta otsusega liideti kohtuasjad C-58/20 ja C-59/20 menetluse kirjaliku ja suulise osa ning kohtuotsuse huvides.

Eelotsuse küsimuste analüüs

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma eelotsuse küsimustega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et teenused, mida kolmandad isikud osutavad eriotstarbeliste investeerimisfondide fondivalitsejatele, nagu maksualaste ülesannete täitmine, mis seisneb selle tagamises, et fondi osakuomanike saadud tulu maksustatakse vastavalt riigisisesele õigusele, ja sellise tarkvara kasutusõiguse andmises, mis on seotud riskide juhtimisel ja tootluse mõõtmisel oluliste arvutuste tegemisega, kuuluvad selle sätte kohaldamisalasse.

27 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et kuna käibemaksudirektiiv tühistab kuuenda direktiivi ja asendab selle, siis kehtib Euroopa Kohtu tõlgendus viimasena nimetatud direktiivi sätetele ka käibemaksudirektiivi sätete kohta, kui nende kahe liidu õigusakti sätteid võib pidada samaväärseteks.

28 Järelikult kehtib Euroopa Kohtu tõlgendus kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 kohta ka käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g puhul, kuna nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 3 juba märgitud, on need sätted sõnastatud sisuliselt identselt ja neid võib seega pidada samaväärseteks.

29 Sellega seoses tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 nimetatud maksuvabastused liidu õiguse autonoomsed mõisted, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt peavad ettevõtjad saama valida organisatsioonilise mudeli, mis kitsalt majanduse vaatenurgast neile kõige rohkem sobib, ilma et nad riskiks sellega, et nende tehingud jäävad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Seega kuuluvad kolmandast isikust fondivalitseja osutatavad haldamisteenused üldjuhul käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g kohaldamisalasse (4. mai 2006. aasta kohtuotsus Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 69).

33 Selleks et kolmandast isikust fondivalitseja osutatavaid teenuseid saaks pidada käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g tähenduses maksust vabastatud tehinguteks, peavad kolmandast isikust fondivalitseja osutatavad teenused igakülgselt hinnates moodustama eraldi terviku, mis täidab eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omaseid ja olulisi ülesandeid (2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimusi tuleb analüüsida käesoleva kohtuotsuse punktides 29–33 meenutatud kohtupraktikast lähtudes.

Eraldiseisvuse või autonoomsuse tingimus

35 Esimesena tuleb selleks, et välja selgitada, kas teenused, mida osutavad kolmandad isikud eriotstarbeliste investeerimisfondide fondivalitsejatele, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse, hinnata, kas need teenused moodustavad igakülgselt hinnatuna eraldiseisva terviku.

36 Selles osas tuleb märkida, et „eraldiseisvuse“ tingimust ei saa tõlgendada nii, et selleks, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse kuuluda, peaks eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omane ja oluline teenus ostetama sisse tervikuna.

37 Tasub meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on selles sättes ette nähtud maksuvabastuse eesmärk soodustada väikeinvestorite sisenemist väärtpaberiturule. Nimelt annab eriotstarbeliste investeerimisfondide investeeringute ühine haldamine fondidele võimaluse omada, vaatamata tagasihoidlikule investeeringule, mitmekesistatud portfelli, mis kaitseb neid väärtpaberite väärtuse kõikumisega kaasnevate riskide eest ja võimaldab neil ühendada eksperdi haldamise kulud. Kui neile maksuvabastust ei kohaldataks, siis oleks investeerimisfondide osakuomanike maksukoormus suurem kui *a priori* suurema portfelliga investoritel, kes paigutavad raha vahetult aktsiatesse või muudesse väärtpaberitesse ega kasuta fondivalitseja teenuseid. Ent neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse ühesuguseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punktid 43 ja 44 ning seal viidatud kohtupraktika).

38 Olgugi et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastust tuleb tõlgendada kitsalt, toetavad nii neutraalse maksustamise põhimõte kui ka selle maksuvabastuse eesmärgid tõlgendust, mis ei jäta maksuvabastust ilma selle toimest (vt selle kohta 9. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 68).

39 Kui aga eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omane ja oluline teenus peaks olema käibemaksuga maksustatav pelgalt seetõttu, et seda ei osteta sisse tervikuna, soodustaks see fondivalitsejaid, kes ise osutavad seda teenust, samuti investoreid, kes paigutavad oma raha otse väärtpaberitesse ja kes ei kasuta fondivalitseja teenuseid (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 72 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Seega „eraldiseisvusega“ seotud tingimuse tõlgendus, mille kohaselt leitakse, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse saamiseks tuleb eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omast ja olulist teenust osta sisse tervikuna, viiks selleni, et kui seda teenust osutab kolmas isik, on niisuguse teenuse puhul nimetatud maksuvabastuse saamise võimaluse kasulik mõju piiratud.

41 Lisaks on Euroopa Kohus leidnud, et väärtpaberitesse investeerimise nõustamisteenused, mida kolmandad isikud osutavad eriotstarbeliste investeerimisfondide fondivalitsejale, ning ostu- ja müügisoovitused, mis on selle fondi haldamisele omased ja olulised, võivad kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse (vt selle kohta 7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 33).

42 Euroopa Kohus leidis nimelt, et ei ole oluline, et fondivalitsejal on kohustus neid soovitusi rakendada pärast seda, kui ta on kontrollinud, et need soovitused ei riku ühtegi eriotstarbeliste investeerimisfondide suhtes kohaldatavat õiguslikku piirangut ja et nimetatud fondivalitsejale jääb seega viimases astmes otsustus- ja vastutuspädevus (vt selle kohta 7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 27).

43 Käesoleval juhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kohtuasja C-58/20 puhul hinnata – selleks, et teha kindlaks, kas sellised teenused nagu fondide osakuomanike tulu maksustamise seisukohast asjakohaste väärtuste arvutamise teenused, mida K asjaomastele fondivalitsejatele osutab, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse – kas neid teenuseid tuleb pidada eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisel omaseks ja oluliseks. Asjaolu, et fondivalitsejatel tuleb kolmanda isiku tehtud arvutuste alusel koostada standardiseeritud deklaratsioonid ja edastada need maksudeklaratsioonide vastuvõtu teenistusele, ei ole iseenesest määrav otsustamaks, kas sellised teenused kuuluvad nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

44 Samamoodi tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kohtuasja C-59/20 puhul hinnata – selleks, et teha kindlaks, kas teenused, mida SC osutas DBKAG-le, nagu SC tarkvara kasutusõiguse andmine, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse – kas neid teenuseid tuleb pidada eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omaseks ja oluliseks. Asjaolu, et kõnealust tarkvara saab kasutada ainult asjaomase fondivalitseja tehnilisel taristul ja see saab oma funktsiooni täita vaid selle fondivalitsejaga teisejärgulises koostöös, kasutades pidevalt viimase varutud turuandmeid, ei ole iseenesest määrav otsustamaks, kas need teenused kuuluvad nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

Teenuse omasuse ja olulisusega seotud tingimus

45 Teisena, selleks et välja selgitada, kas teenused, mida kolmandad isikud osutavad eriotstarbeliste investeerimisfondide fondivalitsejatele, nagu maksualased ülesanded, mis seisnevad selle tagamises, et fondi osakuomanike saadud tulu maksustatakse vastavalt riigisisesele õigusele, ja sellise tarkvara kasutusõiguse andmises, mida kasutatakse riskide juhtimisel ja tootluse mõõtmisel oluliste arvutuste tegemiseks, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse alla, tuleb hinnata, kas need teenused on eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omased ja olulised.

46 Esiteks tasub maksualaste ülesannetega seoses meelde tuletada Euroopa Kohtu otsust, mille kohaselt kuuluvad lisaks portfelli haldamise ülesannetele käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g kohaldamisalasse ka avatud investeerimisfondi enda haldamise ülesanded, nagu need, mis on märgitud eurofondide direktiivi II lisas (4. mai 2006. aasta kohtuotsus Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 64).

47 Nimelt näeb eurofondide direktiivi II lisa ette, et ühisportfelli haldamisega seotud tegevus hõlmab muu hulgas haldusülesandeid nagu õigusteenused ja fondivalitsemisega seotud raamatupidamisteenused, samuti väärtuse ja hinna määramine (sh maksuküsimused).

48 Lisaks ei takista asjaolu, et teatavaid teenuseid ei ole loetletud eurofondide direktiivi II lisas, nende arvamist käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g mõttes eriotstarbeliste investeerimisfondide „haldamisele“ omaste teenuste kategooriasse (7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 25).

49 Selleks et teha kindlaks, kas teenused, mida kolmas isik osutab fondivalitsejale, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, tuleb uurida, kas teenus, mida osutab see kolmas isik, on lahutamatult seotud fondivalitseja enda tegevusega nii, et see täidab eriotstarbelise investeerimisfondi haldamisele omaseid ja olulisi ülesandeid (vt selle kohta 7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 23).

50 Nimelt ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g tähenduses „eriotstarbelise investeerimisfondi „haldamise“ mõiste hulka mitte üksnes investeeringute haldamine, mis hõlmab selle halduse esemeks oleva vara valikut ja üleandmist, vaid ka haldus- ja raamatupidamisteenused nagu tulu suuruse ja fondiosakute või -aktsiate hinna arvutamine, vara hindamine, raamatupidamisarvestus, tulude jaotamiseks deklaratsioonide ettevalmistamine, teabe ja dokumentatsiooni andmine perioodiliste aruannete ning maksu-, statistika- ja käibedeklaratsioonide jaoks, samuti tulude prognoosimine (vt selle kohta 7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 27).

51 Seevastu teenused, mis ei ole omased eriotstarbelistele investeerimisfondidele, vaid mis tahes liiki investeeringutele, ei kuulu eriotstarbeliste investeerimisfondide „haldamise“ mõiste kohaldamisalasse (vt selle kohta 9. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 78).

52 Seega, kuna haldus- ja raamatupidamisteenused, mida kolmas isik osutab fondivalitsejale, nagu maksualased ülesanded, mis seisnevad selle tagamises, et fondi osakuomanike saadud tulu maksustatakse vastavalt riigisisesele õigusele, on lahutamatult seotud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamise tegevusega, kuuluvad need teenused käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

53 Teiseks, mis puudutab tarkvara kasutusõiguse andmist, siis 4. mai 2006. aasta kohtuotsuse Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289) punktis 71 tugines Euroopa Kohus tõesti 5. juuni 1997. aasta kohtuotsusele SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), asumaks seisukohale, et pelgalt materiaalsed või tehnilised teenused nagu arvutisüsteemi kasutusse andmine ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 6, mis on asendatud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktiga g, ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse (9. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 74).

54 Seda kohtupraktikat ei saa siiski tõlgendada nii, et kohe alguses tuleb käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta kõik teenused, mida kolmas isik osutab fondivalitsejale arvutisüsteemi kaudu.

55 Nimelt täpsustas Euroopa Kohus 5. juuni 1997. aasta kohtuotsuse SDC (C-2/95, EU:C:1997:278) punktis 37, et ainuüksi asjaolu, et teenust osutatakse täielikult elektrooniliste vahenditega, ei takista iseenesest sellele teenusele maksuvabastuse kohaldamist.

56 Täpsemalt ei jätnud Euroopa Kohus 2. juuli 2020. aasta kohtuotsuses Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513) – olgugi et tegemist oli eelkõige tootluse ja riskide kontrollimise teenustega, mida kolmas isik osutas IT-platvormi kaudu fondivalitsejatele – alguses neid teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalast välja. Küll aga leidis Euroopa Kohus, et nende teenuste suhtes ei saa seda maksuvabastust kohaldada, tuginedes nimetatud kohtuotsuse punktides 48 ja 49 asjaolule, et need teenused ei ole eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisele omased, kuna need on mõeldud eri laadi investeeringute haldamiseks ning neid saab vahet tegemata kasutada nii eriotstarbeliste investeerimisfondide kui ka teiste fondide haldamiseks.

57 Seega, kui sellist teenust nagu tarkvara kasutusõiguse andmine osutatakse üksnes eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamiseks, mitte teistele fondidele, võib seda pidada sellele eesmärgile „omaseks“.

58 Eeltoodust nähtub niisiis, et sellised teenused nagu maksualased ülesanded, mis seisnevad selle tagamises, et fondi osakuomanike saadud tulu maksustatakse vastavalt riigisisesele õigusele, ja sellise tarkvara kasutusõiguse andmise tagamises, mida kasutatakse riskide juhtimisel ja tootluse mõõtmisel oluliste arvutuste tegemiseks, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, kui need on lahutamatult seotud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamisega ja neid osutatakse ainult niisuguste fondide haldamise eesmärgil.

59 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas teenused, mida K ja SC osutasid põhikohtuasjas kõnealustele fondivalitsejatele, vastavad neile tingimustele.

60 Eelkõige peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasjas C-58/20 muu hulgas uurima, kas K täidetud maksualased ülesanded vastavad Austria seaduses ette nähtud kohustustele, mis on omased eriotstarbelistele investeerimisfondidele ja mis eristuvad seega muud liiki investeerimisfondidele ette nähtud kohustustest.

61 Kohtuasjas C-59/20 nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on riskide juhtimise ja tootluse mõõtmise teenused nende fondide haldamisele omased tegevused. Nimetatud kohus märgib lisaks, et põhikohtuasjas kõnealuse tarkvara tehtavad arvutused on oluline baas, et DBKAG saaks täita Austria seaduses ette nähtud riskide juhtimise ja tootluse mõõtmise ülesandeid. Seega võib asjaolust, et kõnealune tarkvara teeb nende fondide riskide juhtimise ja tootluse mõõtmisega seotud haldusteenuste jaoks olulisi arvutusi, järeldada, et see tarkvara on niisuguste fondide haldamisel oluline. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski kontrollida, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 58 nimetatud tingimused on täidetud.

62 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et teenused, mida kolmandad isikud osutavad eriotstarbeliste investeerimisfondide fondivalitsejatele, nagu maksualased ülesanded, mis seisnevad selle tagamises, et fondi osakuomanike saadud tulu maksustatakse vastavalt riigisisesele õigusele, ja sellise tarkvara kasutusõiguse andmises, mida kasutatakse ainult riskide juhtimisel ja tootluse mõõtmisel oluliste arvutuste tegemiseks, kuuluvad selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, kui need on lahutamatult seotud eriotstarbeliste fondide haldamisega ja kui neid osutatakse ainult niisuguste fondide haldamiseks, isegi kui neid teenuseid ei osteta sisse tervikuna.

Kohtukulud

63 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et teenused, mida kolmandad isikud osutavad eriotstarbeliste investeerimisfondide fondivalitsejatele, nagu maksualased ülesanded, mis seisnevad selle tagamises, et fondi osakuomanike saadud tulu maksustatakse vastavalt riigisisesele õigusele, ja sellise tarkvara kasutusõiguse andmises, mida kasutatakse ainult riskide juhtimisel ja tootluse mõõtmisel oluliste arvutuste tegemiseks,

kuuluvad selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, kui need on lahutamatult seotud eriotstarbeliste fondide haldamisega ja kui neid osutatakse ainult niisuguste fondide haldamiseks, isegi kui neid teenuseid ei osteta sisse tervikuna.

Allkirjad