TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. birželio 17 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 135 straipsnio 1 dalis – Neapmokestinimas – Specialių investicinių 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 pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

prieš

Finanzamt Österreich, buvusią *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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2021 m. vasario 3 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– K ir DBKAG, atstovaujamų *Steuerberater* G. Aigner,

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll ir S. Zolles,

– Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou ir M. Tassopoulou,

* Proceso kalba: vokiečių.

– Europos Komisijos, atstovaujamos 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

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies g punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant K (byla C-58/20) bei DBKAG (byla C-59/20) ir *Finanzamt Österreich*, anksčiau – *Finanzamt Linz* (Austrijos mokesčių administratorius, anksčiau – Linco mokesčių administratorius, Austrija; toliau – mokesčių administratorius) ginčus dėl šio administratoriaus atsisakymo taikyti neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (PVM), numatytą PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

3 PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas, kuris iš esmės identiškas numatytajam 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių 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, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

g) specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymas;

<…>“

KIPVPS direktyva

5 2009 m. liepos 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/65/EB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo (OL L 302, 2009, p. 32, toliau – KIPVPS direktyva) buvo panaikinta ir išdėstyta nauja redakcija 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyvoje 85/611/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais, derinimo (OL L 375, 1985, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių 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 apibrėžtys:

<…>

b) „valdymo įmonė“ – įmonė, kurios nuolatinė veikla yra KIPVPS, kaip bendrųjų investicinių fondų arba investicinių bendrovių, valdymas (KIPVPS kolektyvinio vertybinių popierių portfelio valdymas);

<…>

2. Taikant 1 dalies b punktą, nuolatinė valdymo įmonės veikla yra ir II priede nurodytos funkcijos.

<…>“

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

„– Investicijų valdymas

– Administravimas:

a) teisinės 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) įrašų laikymas.

– Prekiavimas.“

Austrijos teisė

8 Pagrindinių bylų aplinkybėms taikomos redakcijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (PVM įstatymas, BGBI., 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 koncesiją turinčios įmonės, kai daromi kapitalo įnašai“, 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 bendrovės (vadintos kapitalo investavimo bendrovėmis iki 2011 m.) perdavė trečiajam asmeniui, šiuo atveju K, tam tikras vertės apskaičiavimo 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 rūšių investuotojų charakteristikas, taip pat parengti savo išlaidų ataskaitą, laikytis savarankiškos paskirties tvarkos ir konkrečių nuostolių apskaičiavimo.

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

11 K išrašydavo sąskaitas faktūras už valdymo bendrovėms suteiktas paslaugas be PVM. Iš tiesų K tvirtina, kad šioms paslaugoms taikomas neapmokestinimas, susijęs su specialių 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 specialių investicinių fondų valdymui. K teigimu, verčių, reikšmingų apmokestinant fondų investicinių vienetų savininkų pajamas, apskaičiavimo paslaugos, už kurias ji buvo atsakinga, egzistavo tik specialių investicinių fondų srityje, todėl tai yra būdingos ir esminės šių 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 bendrovėms suteiktoms paslaugoms. Viena vertus, jis mano, kad K suteikta paslauga, kurią sudaro verčių, reikšmingų apmokestinant fondų investicinių vienetų savininkų pajamas, apskaičiavimas, nėra būdinga ir esminė specialių 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 pateikusiame teisme; šis mano, kad kyla abejonių dėl sąvokos „specialių 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 „specialių investicinių fondų valdymo“ sąvoka turi būti suprantama kaip apimanti ir valdymo bendrovės trečiajam asmeniui perduotas vykdyti fiskalines užduotis, kurias atliekant siekiama užtikrinti įstatymą atitinkantį investicinių vienetų savininkų gautų fondo pajamų apmokestinimą?“

Byla C-59/20

15 2008 m. gruodžio 11 d. licencine sutartimi DBKAG, kuri užtikrina specialių investicinių fondų valdymą, Vokietijoje įsteigta *SC GmbH* suteikė teisę už mokestį naudoti programinę įrangą, skirtą atlikti rizikos valdymui esminius skaičiavimus ir veiklos rezultatų matavimus (toliau – SC programinė įranga).

16 SC programinė įranga specialiai pritaikyta prie investicinių fondų veiklos ir sudėtingų teisės aktų leidėjo reikalavimų šiose srityse. SC atsakinga už tai, kad būtų atlikti teisingi rizikos ir veiklos rezultatų rodiklių skaičiavimai.

17 SC programinę įrangą galima naudoti tik jai sąveikaujant su kita DBKAG programine įranga. Iš tiesų DBKAG turėjo pritaikyti savo informacinę aplinką prie SC programinės įrangos poreikių ir nustatyti parametrus (be kita ko, apskaičiavimo metodus), kuriuos ši programinė įranga turi naudoti. Dėl sąsajų su kitomis DBKAG programomis duomenys apie rinkos kursus ir vertes, kuriuos gauna DBKAG ir kurie būtini SC atliekamiems skaičiavimams, automatiškai ir kasdien įtraukiami į SC programinės įrangos programą. Taigi ši programinė įranga atlieka rizikos ir veiklos rezultatų rodiklių skaičiavimą, remdamasi DBKAG gautais duomenimis. Be to, SC programinėje įrangoje apskaičiuotus rizikos ir veiklos rezultatų rodiklius DBKAG naudoja rengdama ataskaitas, kad įvykdytų teisės aktuose nustatytus informavimo įsipareigojimus institucijoms ir investuotojams dėl rizikos ir veiklos rezultatų valdymo.

18 Kitose 2008 m. gruodžio 11 d. sutartyse buvo sutarta, kad SC teiks DBKAG įvairias priežiūros paslaugas. Konkrečiai kalbant, SC įsipareigojo apmokyti DBKAG personalą atlikti užduotis, kad būtų sukonfigūruota SC programinė įranga, ir rankiniu būdu perduoti šiai programinei įrangai veikti būtinus duomenys. SC taip pat įsipareigojo atnaujinti šią programinę įrangą, kad būtų pašalinti galimi jos trūkumai.

19 SC išrašė sąskaitas faktūras už licencijos suteikimą ir kitas paslaugas kaip apmokestinamas paslaugas, apmokestinamas PVM paskirties valstybėje, t. y. Austrijos Respublikoje, nenurodė PVM, tačiau nurodė mokestinės skolos perkėlimą DBKAG pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą.

20 Vis dėlto DBKAG mano, kad SC teikiamoms paslaugoms turi būti taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas. DBKAG teigia, kad SC programinė įranga teikia rizikos ir veiklos rezultatų rodiklių apskaičiavimo paslaugas, kurios yra būdingos ir esminės specialių investicinių fondų valdymui. DBKAG teigimu, tai, kad ji pati teikia tam tikrus duomenis SC programinei įrangai, neturi turėti įtakos šių paslaugų kvalifikavimui kaip neapmokestinamų sandorių.

21 Mokesčių administratorius mano, kad teisės naudoti SC programinę įrangą suteikimas yra PVM apmokestinamas sandoris. Jo teigimu, SC teikia tik paprastą techninę pagalbą, kuri nėra nei būdinga, nei esminė specialių investicinių fondų valdymui. Be to, mokesčių administratorius tvirtina, kad, atsižvelgiant į tai, jog SC programinė įranga negali atlikti nagrinėjamų skaičiavimų be DBKAG dalyvavimo, SC paslauga nėra pakankamai savarankiška, kad jai būtų taikomas neapmokestinimas PVM.

22 DBKAG apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme mokesčių administratoriaus 2014 m. spalio 24 d. sprendimą dėl atnaujintos apmokestinimo PVM procedūros už 2009 ir 2010 m. ir pranešimus apie mokėtiną PVM už 2009 ir 2010 m.

23 Kaip ir byloje C-58/20, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad lieka abejonių dėl sąvokos „specialių investicinių fondų valdymas“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktą, aiškinimo. Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimų paslaugos yra būdingos specialių investicinių fondų valdymui. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar šiuo atveju SC prisiimtos atsakomybės pakanka, kad SC paslaugai būtų taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas.

24 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 šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tikslais sąvoka „specialių investicinių fondų valdymas“ apima ir licenciją suteikusio trečiojo asmens investicinei bendrovei suteiktą teisę naudotis specialiems investiciniams fondams specialiai sukurta specialia programine įranga, jei ši įranga, kaip ir pagrindinėje byloje, yra skirta tik specialių investicinių fondų veiklai esminėms ir būdingoms užduotims vykdyti, tačiau gali būti naudojama tik kartu su technine investicinės bendrovės infrastruktūra ir jos funkcijos gali būti 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 būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys ir priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

26 Savo prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktas turi būti aiškinamas taip, kad trečiųjų asmenų teikiamoms paslaugoms specialių investicinių fondų valdymo bendrovėms, kaip fiskalinės užduotys, kurias atliekant siekiama užtikrinti nacionalinį įstatymą atitinkantį

investicinių vienetų savininkų gautų fondo pajamų apmokestinimą, ir teisės naudotis programine įranga, kurios paskirtis – atlikti pagrindinius rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimų skaičiavimus, suteikimas, taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas.

27 Pirmiausia reikia pažymėti: kadangi PVM direktyva panaikina ir pakeičia Šeštąją direktyvą, Teisingumo Teismo pateiktas pastarosios direktyvos nuostatų išaiškinimas taikomas ir PVM direktyvos nuostatoms, kai šių dviejų Sąjungos teisės aktų nuostatas galima laikyti lygiavertėmis.

28 Taigi Teisingumo Teismo pateiktas Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 6 papunkčio išaiškinimas taikomas ir PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punktui, nes, kaip jau buvo konstatuota šio sprendimo 3 punkte, šios nuostatos suformuluotos iš esmės identiškai, todėl gali būti laikomos lygiavertėmis.

29 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyti neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos, kurių tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (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 sąvokos, vartojamos PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes jos yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygį, 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 ūkio subjektai turi turėti galimybę pasirinkti organizacinį 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 specialių 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 pateikusio 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 trečiųjų asmenų paslaugų teikimas specialių 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 specialių investicinių fondų valdymui, teikimas turi būti visas užsakomasis.

37 Iš tiesų reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šioje nuostatoje numatytu neapmokestinimu siekiama sudaryti palankias sąlygas smulkiesiems investuotojams patekti 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* didesnę dalį sudarantys investuotojai, kurie tiesiogiai investuoja pinigus į vertybinius popierius ir nesinaudoja fondų valdymo paslaugomis. Mokesčių neutralumo principas draudžia renkant PVM skirtingai vertinti ūkio subjektus, kurie sudaro tokius pačius sandorius (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *ATP PensionService*, 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 specialių 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 sąlyga, 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 specialių 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 trečiųjų 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 specialiems investiciniams fondams, ir kad ši valdymo bendrovė galiausiai išsaugo teisę priimti sprendimus ir prisiimti 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 verčių, reikšmingų 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 specialių 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 lemiama 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 specialių 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 lemiama sprendžiant, ar tokioms paslaugoms taikomas minėtas neapmokestinimas.

Dėl sąlygos, susijusios su būdingu ir esminiu paslaugos pobūdžiu

45 Antra, siekiant nustatyti, ar trečiųjų asmenų paslaugų teikimui specialių investicinių fondų valdymo bendrovėms, kaip antai fiskalinėms užduotims, kuriomis siekiama užtikrinti investicinių vienetų savininkų gautų fondų pajamų apmokestinimą, atitinkantį nacionalinį įstatymą, ir teisės naudotis programine įranga, 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 specialių investicinių fondų valdymui.

46 Pirma, dėl fiskalinių užduočių primintina, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkto taikymo sritį patenka ne tik investicijų valdymas, bet ir pačių kolektyvinio investavimo subjektų 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 teisines ir fondų valdymo apskaitos paslaugas, taip pat investicijų įvertinimą ir investicinių vienetų kainos nustatymą (įskaitant mokestinius aspektus).

48 Be to, tai, kad tam tikros paslaugos nėra išvardytos KIAVPS direktyvos II priede, netrukdo jų priskirti prie būdingų paslaugų, susijusių su specialių investicinių fondų „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 specialių investicinių fondų 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 sąvoka specialių investicinių fondų „valdymas“, kaip ji 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 periodinėms ataskaitoms ir mokesčių statistinėms 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 sąvokos specialių investicinių fondų „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 investicinių vienetų savininkų gautų fondų pajamų apmokestinimą, neatskiriamai susijusios su specialių investicinių fondų valdymo veikla, joms taikomas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytas neapmokestinimas.

53 Antra, dėl teisės naudoti programinę įrangą 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 į PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatyto neapmokestinimo taikymo sritį nepatenka bet kokia paslauga, kurią 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 elektroninėmis 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 bendrovėms 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 minėtos paslaugos nėra būdingos specialių investicinių fondų valdymui, nes jos buvo skirtos įvairaus pobūdžio investicijoms ir gali būti vienodai naudojamos specialių investicinių fondų valdymui.

57 Kadangi tokia paslauga, kaip teisės naudotis programine įranga suteikimas, teikiama išimtinai specialių investicinių, o ne kitų fondų, valdymui, ji gali būti laikoma „būdinga“ šiuo tikslu.

58 Taigi iš to, kas minėta, matyti, kad paslaugų teikimui, kaip antai fiskalinėms užduotims, kuriomis siekiama užtikrinti investicinių vienetų savininkų gautų fondų pajamų apmokestinimą, atitinkantį nacionalinį įstatymą, ir teisės naudotis programine įranga, 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 specialių investicinių fondų valdymu ir teikiamos išimtinai šių fondų valdymo tikslais.

59 Nagrinėjamu 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 specialiems 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 programinės įrangos skaičiavimai yra esminis pagrindas tam, kad DBKAG galėtų vykdyti Austrijos įstatyme numatytas rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimo funkcijas. Taigi, tai, kad ši programinė įranga yra skirta atlikti aptariamų fondų administracinėms rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimo esminiams skaičiavimams gali leisti manyti, kad ši programinė įranga yra esminė šio fondo valdymui. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar įvykdytos 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 trečiųjų asmenų teikiamoms paslaugoms specialių investicinių fondų valdymo bendrovėms, kaip fiskalinės užduotys, kurias atliekant siekiama užtikrinti nacionalinį įstatymą atitinkantį investicinių vienetų savininkų gautų fondo pajamų apmokestinimą, ir teisės naudotis programine įranga, kurios paskirtis – atlikti pagrindinius rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimų skaičiavimus, suteikimas, taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, jei paslaugos turi neatsiejamą ryšį su specialių investicinių fondų valdymo veikla ir teikiamos išimtinai šių fondų valdymo tikslais, net jeigu jos ne visos yra užsakomosios.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

63 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 trečiųjų asmenų teikiamoms paslaugoms specialių investicinių fondų valdymo bendrovėms, kaip fiskalinės užduotys, kurias atliekant siekiama užtikrinti nacionalinį įstatymą atitinkantį investicinių vienetų savininkų gautų fondo pajamų apmokestinimą, ir teisės naudotis programine įranga, kurios paskirtis – atlikti pagrindinius rizikos valdymo ir veiklos rezultatų matavimų skaičiavimus, suteikimas, taikomas šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas, jei paslaugos turi neatsiejamą ryšį su specialių investicinių fondų valdymo veikla ir teikiamos išimtinai šių fondų valdymo tikslais, net jeigu jos ne visos yra užsakomosios.

Parašai.