Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

17 юни 2021 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Член 135, параграф 1 — Случаи на освобождаване — Управление на специални инвестиционни фондове — Възлагане на външен изпълнител — Услуги, предоставяни от трето лице“

По съединени дела C-58/20 и C-59/20

с предмет две преюдициални запитвания, отправени на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) с актове от 29 януари 2020 г. (C-59/20) и от 30 януари 2020 г. (C-58/20), постъпили в Съда на 4 февруари 2020 г., в рамките на производства по дела

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

срещу

Finanzamt Österreich, предишна Finanzamt Linz,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състава, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател на Съда, изпълняващ функциите на съдия от първи състав, L. Bay Larsen, C. Toader и N. Jääskinen, съдии,

генерален адвокат: P. Pikamäe,

секретар: D. Dittert, началник на отдел,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 3 февруари 2021 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за K и DBKAG, от G. Aigner, Steuerberater,

* Език на производството: немски.

– за австрийското правителство, от A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll и S. Zolles, в качеството на представители,

– за гръцкото правителство, от K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou и M. Tassopoulou, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, първоначално от L. Mantl и R. Lyal, а впоследствие от L. Mantl и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 135, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитванията са отправени в рамките на спорове между K (дело C-58/20) и DBKAG (дело C-59/20), от една страна, и Finanzamt Österreich, предишна Finanzamt Linz (Данъчна администрация на Австрия, предишна данъчна администрация на Линц, Австрия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“), от друга страна, по повод на отказ на последната да им разреши да се ползват от освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС), предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

3 Текстът на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, в който се предвижда данъчно освобождаване, по същество е идентичен с текста, в който преди това такова освобождаване е било посочено в член 13, Б, буква г), точка 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

4 Съгласно член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

ж) управлението на специалните инвестиционни фондове съгласно определенията, дадени от държавите членки;

[…]“.

Директивата за ПКИПЦК

5 С Директива 2009/65/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 13 юли 2009 година относно координирането на законовите, подзаконовите и административните разпоредби относно предприятията за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК) (ОВ L 302, 2009 г., стр. 32, наричана по-нататък „Директивата за ПКИПЦК“) се отменя и преработва Директива 85/611/ЕИО на Съвета от 20 декември 1985 година относно координирането на законовите, подзаконовите и административните разпоредби относно предприятията за колективно инвестиране в прехвърлими ценни книжа (ПКИПЦК) (ОВ L 375, 1985 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 4, стр. 149), изменена по-специално с Директива 2001/107/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 21 януари 2002 г. (ОВ L 41, 2002 г., стр. 20; Специално издание на български език, 2007 г., глава 6, том 1, стр. 138) (наричана по-нататък „Директива 85/611“).

6 Член 2 от Директивата за ПКИПЦК гласи:

„1. За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

[…]

б) „управляващо дружество“ означава дружество, чиято обичайна дейност е управлението на ПКИПЦК под формата на взаимни фондове или инвестиционни дружества (колективно управление на портфейли на ПКИПЦК);

[…]

2. За целите на параграф 1, буква б) обичайната дейност на управляващо дружество включва функциите, посочени в приложение II.

[…]“.

7 Приложение II към Директивата за ПКИПЦК съдържа неизчерпателен списък на функциите, включени в дейността по колективно управление на портфейли. В този списък, който е идентичен с този в приложение II към Директива 85/611, се посочват следните функции:

„– Управление на инвестициите.

– Администриране:

а) правни услуги и счетоводни услуги по управление на фонда;
б) искане за сведения за клиентите;
в) оценка на портфейла и определяне на стойността на дяловете (включително данъчни декларации);

г) мониторинг на спазването на регулаторните изисквания;
д) поддържане на регистъра на притежателите на дялове;
е) разпределение на приходите;
ж) емисии и изкупуване на дялове;
з) плащания по договора (включително изпращането на сертификати);
и) съхранение на операциите.

– Предлагане“.

Австрийска правна уредба

8 В член 6, параграф 1, точка 8, буква i) от Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон за ДДС, BGBI. 663/1994) в редакцията му, приложима към фактите по главното производство, се предвижда, че се освобождават от облагане с ДДС приходите от „управлението на специалните инвестиционни фондове“, „управление на дялови участия в рамките на дейност по извършване на вноски в капитала […] от предприятия, които разполагат с концесия за тази цел“, както и „управлението на специалните инвестиционни фондове съгласно определенията, дадени от другите държави членки“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

Дело C-58/20

9 В периода от 2008 г. до 2014 г. различни управляващи дружества (наричани преди 2011 г. капиталови инвестиционни дружества) възлагат на трето лице, в случая K, извършването на определени услуги по изчисляване на релевантни стойности за целите на данъчното облагане на доходите на притежателите на дялове във фондовете, като свързаните с изготвянето на данъчни декларации. За да извърши тези услуги, K трябва да се основава на изчисленията на доходите на равнището на фондовете, така както са определени от управляващите дружества, въз основа на оборотната ведомост и счетоводната документация на фондовете, установени от банката депозитар. След като извършва обикновен контрол за достоверност (без да извършва проверка за точност), K взема стойностите, посочени в оборотната ведомост и при изчисленията на доходите на равнището на фондовете. След това, за да изготви данъчна декларация на равнището на притежателите на дялове, K е трябвало да вземе предвид по-специално характеристиките, присъщи на различните видове инвеститори, но също така да изготви свой собствен отчет на разходите, да съблюдава самостоятелна последователност на заделяне на средства и да извърши изчисляване на специфичните загуби.

10 През разглеждания в главното производство период управляващите дружества, които са упълномощили K, са продължили да са данъчни упълномощени представители, натоварени със задачата да въвеждат релевантните стойности за целите на облагането на доходите на притежателите на дялове във фондовете в съответната клетка за деклариране посредством стандартна декларация. Така управляващите дружества са вземали релевантните стойности, изчислени от K, без да ги изменят, и са ги въвеждали в клетката за деклариране. Управляващите дружества обаче продължават да носят отговорност за точността на сумите, декларирани в клетката за деклариране и по-специално във връзка с данъка върху приходите от инвестиции. Съгласно гражданското право K носи отговорност

спрямо тези дружества за вреди, причинени от виновното посочване на неточна информация при декларирането на релевантните стойности във връзка с данъчното облагане.

11 K фактурира без ДДС услугите, които предоставя на управляващите дружества. Всъщност K твърди, че тези услуги се ползват от освобождаването във връзка с управлението на специалните инвестиционни фондове, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, тъй като отговарят на условията, предвидени от практиката на Съда, и по-специално на условията по точка 72 от решение от 4 май 2006 г., Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), съгласно която, за да попаднат в обхвата на това освобождаване, предоставяните от трето лице услуги трябва, разгледани в тяхната съвкупност, да представляват едно обособено цяло и да са специфични и съществени за специалните инвестиционни фондове. Според K услуги по изчисляване на стойностите, които са релевантни за целите на данъчното облагане, на доходите на притежателите на дялове във фондовете, които то е трябвало да извърши, съществуват само в областта на специалните инвестиционни фондове, така че ставало въпрос за специфични и съществени услуги по администриране при управлението на тези фондове. Освен това K счита, че за да се ползва от освобождаването, не е необходимо тези услуги изцяло да бъдат възложени на външен изпълнител.

12 Според данъчната администрация обаче услугите, предоставяни от K на управляващите дружества, не могат да попаднат в обхвата на това освобождаване. От една страна, тя счита, че предоставяната от K услуга, която се състои в изчисляване на релевантните стойности за целите на данъчното облагане на доходите на притежателите на дялове във фондовете, не е специфична и съществена за управлението на специалните инвестиционни фондове. По-скоро ставало въпрос за услуга, която е специфична за лица с професията данъчен консултант или регистриран одитор. От друга страна, според данъчната администрация тази услуга не е достатъчно самостоятелна, за да попадне в приложното поле на освобождаването от ДДС.

13 K обжалва решенията на данъчната администрация от 9 септември 2014 г. относно ДДС за периода 2008—2012 г., от 25 септември 2015 г. относно ДДС за 2013 г. и от 23 януари 2019 г. относно ДДС за 2014 г. пред запитващата юрисдикция, която приема, че продължават да съществуват съмнения относно тълкуването на понятието „управление на специални инвестиционни фондове“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

14 При тези обстоятелства Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 135, параграф 1, буква ж) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че понятието „управление на специални инвестиционни фондове“ включва и възложените от управляващото дружество за изпълнение на трето лице задачи по данъчно обслужване, които се състоят в осигуряване на законосъобразно данъчно облагане на доходите от фонда на притежателите на дялове?“.

Дело C-59/20

15 С лицензионен договор от 11 декември 2008 г. установеното в Германия дружество SC GmbH предоставя срещу заплащане на лицензионно възнаграждение на дружеството DBKAG, което осигурява управлението на специални инвестиционни фондове, правото да използва софтуер, който служи за извършване на основни изчисления във връзка с управление на риска и отчитане на изпълнението (наричан по-нататък „софтуерът SC“).

16 Софтуерът SC е специално пригоден към дейността на инвестиционните фондове и към комплексните изисквания на законодателя в тези области. SC носи отговорност за правилното изчисляване на свързаните с риска и изпълнението показатели.

17 Софтуерът SC може да бъде използван единствено при взаимодействие с другите видове софтуер на DBKAG. Всъщност DBKAG е трябвало да адаптира компютърната си среда спрямо нуждите на софтуера SC и да определи параметрите (по-специално методите за изчисляване), които този софтуер трябва да използва. Чрез интерфейси към други програми на DBKAG данните за курсовете и пазарните стойности, с които разполага DBKAG и които са необходими за извършваните от SC изчисления, се въвеждат автоматично и ежедневно в програмата на софтуера SC. По този начин софтуерът изчислява свързаните с риска и изпълнението показатели въз основа на въведените от DBKAG данни. След това изчислените от софтуера SC свързани с риска и изпълнението показатели се използват от DBKAG при изготвянето на доклади с цел съобразяване със законовите задължения за предоставяне на информация на органите и на инвеститорите относно управлението на риска и изпълнението.

18 С други договори от 11 декември 2008 г. е постигнато съгласие SC да предоставя на DBKAG различни помощни услуги. По-специално SC поема задължението да обучи служителите на DBKAG да изпълняват задачи, свързани с конфигуриране на софтуера SC и с ръчното въвеждане на данните, които са необходими за функционирането му. SC се задължава също така да актуализира този софтуер, за да отстранява евентуалните пропуски в него.

19 SC фактурира предоставянето на лицензa и другите доставки на услуги като облагаеми доставки на услуги, подлежащи на облагане с ДДС в държавата на получаване, Република Австрия, без обаче да посочва ДДС, но като посочва прехвърлянето на данъчното задължение на DBKAG съгласно механизма за обратно начисляване.

20 DBKAG обаче счита, че предоставяните от SC услуги трябва да попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. Всъщност DBKAG счита, че със софтуера SC се предоставят услуги по изчисляване на свързаните с риска и изпълнението показатели, които са специфични и съществени за управлението на специалните инвестиционни фондове. Според DBKAG фактът, че самото то предоставя определени данни за софтуера SC, не трябва да бъде от значение за квалифицирането на тези услуги като освободени сделки.

21 От своя страна данъчната администрация счита, че предоставянето на право на използване на софтуера SC представлява облагаема с ДДС услуга. Според нея SC предоставя само техническа помощ, която не е нито специфична, нито съществена за управлението на специалния инвестиционен фонд. Освен това данъчната администрация посочва, че тъй

като софтуерът SC не може да извършва въпросните изчисления без участието на DBKAG, предоставената от SC услуга не е достатъчно самостоятелна, за да попадне в обхвата на освобождаването от ДДС.

22 DBKAG обжалва решенията на данъчната администрация от 24 октомври 2014 г. за възобновяване на процедурата по облагане с ДДС за 2009 г. и 2010 г., както и актовете за установяване на данъчни задължения за ДДС за 2009 г. и 2010 г. пред запитващата юрисдикция.

23 Както по дело C-58/20, запитващата юрисдикция счита, че продължават да съществуват съмнения относно тълкуването на понятието „управление на специални инвестиционни фондове“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. Запитващата юрисдикция несъмнено счита, че услугите по управление на риска и отчитане на изпълнението представляват специфични дейности във връзка с управлението на специални инвестиционни фондове. Запитващата юрисдикция обаче иска да се установи дали поетата в случая от SC отговорност е достатъчна, за да може предоставяната от SC услуга да се ползва от предвиденото в посочената разпоредба освобождаване.

24 При тези обстоятелства Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 135, параграф 1, буква ж) от [Директивата за ДДС] да се тълкува в смисъл, че за целите на предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данък понятието „управление на специални инвестиционни фондове“ обхваща и случая, когато трето лице лицензодател предоставя на инвестиционно дружество право на ползване върху специализиран софтуер, разработен конкретно за управлението на специални инвестиционни фондове, ако, както в главното производство, този специализиран софтуер служи само за изпълнението на специфични и съществени дейности във връзка с управлението на специалните инвестиционни фондове, но се задейства на техническата инфраструктура на инвестиционното дружество и може да осъществява функциите си само при субординирано участие на посоченото дружество и при непрекъснато ползване на предоставени от него пазарни данни?“.

25 С определение на председателя на Съда от 3 март 2020 г. дела C-58/20 и C-59/20 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството, както и на съдебното решение.

По преюдициалните въпроси

26 С преюдициалните си въпроси запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на услуги от трети лица на дружества за управление на специален инвестиционен фонд, каквито са задачите по данъчно обслужване, които се състоят в осигуряване на данъчно облагане на доходите от фонда на притежателите на дялове съгласно национален закон, и в предоставянето на право на използване на софтуер, който служи за извършването на основни изчисления във връзка с управлението на риска и отчитане на изпълнението, попадат в обхвата на предвиденото в тази разпоредба освобождаване.

27 В самото начало следва да се отбележи, че доколкото Директивата за ДДС отменя и заменя Шеста директива, извършеното от Съда тълкуване на разпоредбите на последната директива важи и за разпоредбите на Директивата за ДДС, когато разпоредбите на тези два акта от правото на Съюза могат да се квалифицират като еквивалентни.

28 Следователно извършеното от Съда тълкуване на член 13, Б, буква г), точка 6 от Шеста директива важи и за член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, тъй като, както вече бе констатирано в точка 3 от настоящото решение, текстовете на тези разпоредби по същество са еднакви и поради това могат да бъдат определени като еквивалентни.

29 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда случаите на освобождаване по член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, т. 21 и цитираната съдебна практика).

30 Освен това съгласно практиката на Съда формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключения от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, т. 22 и цитираната съдебна практика).

31 Освен това съгласно принципа на данъчна неутралност икономическите оператори трябва да имат възможност да изберат организационния модел, който е най-подходящ за тях от чисто икономическа гледна точка, без да се излагат на риска за сделките им да не се приложи освобождаването по член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС (решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, т. 50 и цитираната съдебна практика).

32 Така предоставените от управител, трето лице, услуги по управление по принцип попадат в приложното поле на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС (решение от 4 май 2006 г., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, т. 69).

33 За да бъдат обаче квалифицирани като освободени сделки по смисъла на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, услугите, предоставени от управител, трето лице, трябва, разгледани в тяхната съвкупност, да представляват едно обособено цяло и да са специфични и съществени за управлението на специалните инвестиционни фондове (решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, т. 47 и цитираната съдебна практика).

34 Поставените от запитващата юрисдикция преюдициални въпроси трябва да се разгледат именно с оглед на съдебната практика, припомнена в точки 29—33 от настоящото решение.

По условието, свързано с обособения или самостоятелния характер

35 На първо място, за да се установи дали доставките на услуги от трети лица на дружества за управление на специални инвестиционни фондове попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, следва да се прецени дали тези услуги, разгледани в тяхната съвкупност, представляват едно обособено цяло.

36 В това отношение следва да се отбележи, че условието, свързано с „обособения“ характер, не може да се тълкува в смисъл, че за да попадне в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, доставката на услуга, която е специфична и съществена за управлението на специални инвестиционни фондове, трябва изцяло да бъде възложена на външен изпълнител.

37 Всъщност следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда предвиденото в тази разпоредба освобождаване има за цел да насърчи достъпа на малките инвеститори до пазара на ценни книжа. Всъщност общото управление на инвестициите в рамките на специалните инвестиционни фондове им дава възможност въпреки ограничена по размер инвестиция да притежават диверсифициран портфейл, който ги предпазва от рисковете, свързани с колебанията в стойността на ценните книжа, и им позволява да си поделят разходите за експертно управление. При липсата на освобождаване притежателите на дялове в предприятията за колективно инвестиране биха понесли по-голяма данъчна тежест от инвеститорите, които a priori са по-големи, пряко инвестират паричните си средства в ценни книжа и не прибягват до услугите по управление на фондове. Принципът на данъчен неутралитет обаче не допуска икономическите оператори, които осъществяват едни и същи сделки, да бъдат третирани различно при събиране на ДДС (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, т. 43 и 44 и цитираната съдебна практика).

38 Така, макар предвиденото в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС освобождаване да подлежи на стриктно тълкуване, принципът на данъчен неутралитет и целите на това освобождаване подкрепят тълкуване, което не би го лишило от действието му (вж. в този смисъл решение от 9 декември 2015 г., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, т. 68).

39 Ако обаче специфична и съществена за управлението на специални инвестиционни фондове услуга трябва да се облага с ДДС само поради факта че не е възложена изцяло на външен изпълнител, това би поставило в по-благоприятно положение управляващите дружества, които сами предоставят тази услуга, както и инвеститорите, които пряко инвестират своите парични средства в ценни книжа и не прибягват до услугите по управление на фондове (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, т. 72 и цитираната съдебна практика).

40 В този смисъл тълкуване на условието, свързано с „обособения“ характер, което се състои в това да се приеме, че за да се ползва от освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, доставката на услуга, която е специфична и съществена за управлението на специални инвестиционни фондове, трябва да бъде възложена изцяло на външни изпълнители, би довело до ограничаване на полезното действие на възможността такава доставка на услуга да се ползва от посоченото освобождаване, когато услугата се предоставя от трето лице.

41 Впрочем Съдът е приел, че консултантските услуги във връзка с инвестирането в прехвърлими ценни книжа и препоръките за покупка и продажба на активи, предоставяни от трето лице на дружество за управление на специални инвестиционни фондове, които са специфични и съществени за управлението на този фонд, могат да попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 7 март 2013 г., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, т. 33).

42 Всъщност Съдът приема, че няма особено значение обстоятелството, че управляващото дружество е трябвало да изпълнява тези препоръки, след като провери, че те не противоречат на някое от законовите ограничения за инвестиране, приложими за специалните инвестиционни фондове, и че по този начин посоченото управляващо дружество запазва правомощието да взема окончателните решения и да носи отговорност за тях (вж. в този смисъл решение от 7 март 2013 г., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, т. 27).

43 В случая, що се отнася до дело C-58/20, за да се определи дали услугите, предоставяни от K на съответните управляващи дружества, каквито са услугите по изчисляване на релевантните стойности за целите на данъчното облагане на доходите на притежателите на дялове във фондовете, попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция следва да прецени дали тези услуги трябва да се разглеждат като специфични и съществени за дейността по управление на специални инвестиционни фондове. Обстоятелството, че управляващите дружества са длъжни да изготвят стандартни декларации въз основа на изчисления, извършени от трето лице, както и да въвеждат тази декларирана информация в съответната клетка за деклариране, само по себе си не е от решаващо значение за преценката дали тези услуги попадат в обхвата на посоченото освобождаване.

44 По същия начин, що се отнася до дело C-59/20, за да определи дали услугите, предоставяни от SC на DBKAG, като предоставянето на правото на използване на софтуера SC, попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция следва да прецени дали тези услуги трябва да се разглеждат като специфични и съществени за дейността по управление на специални инвестиционни фондове. Фактът, че разглежданият софтуер може да се използва само в техническата инфраструктура на съответното управляващо дружество и може да изпълнява функциите си само при субординирано участие на това дружество и при непрекъснато ползване на предоставени от него пазарни данни, само по себе си не е от решаващо значение за преценката дали тези услуги попадат в обхвата на посоченото освобождаване.

По условието, свързано със специфичния и съществен характер на услугата

45 На второ място, за да се определи дали доставките на услуги от трети лица на дружества за управление на специални инвестиционни фондове, каквито са задачите по данъчно обслужване, които се състоят в осигуряване на данъчно облагане на доходите от фонда на притежателите на дялове съгласно национален закон и предоставянето на право на използване на софтуер, който служи за извършването на основни изчисления във връзка с управлението на риска и отчитане на изпълнението, попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, следва да се прецени дали тези услуги са специфични и съществени за управлението на специалните инвестиционни фондове.

46 Първо, що се отнася до задачите по данъчно обслужване, следва да се припомни, че Съдът е постановил, че освен функциите по управление на портфейли, в приложното поле на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС попадат и функциите по администриране на самите предприятия за колективно инвестиране, като посочените в приложение II към Директивата за ПКИПЦК (решение от 4 май 2006 г., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, т. 64).

47 Всъщност приложение II към Директивата за ПКИПЦК предвижда, че функциите по колективно управление на портфейл включват по-специално администриране като правни услуги и счетоводни услуги по управление на фонда, както и оценка на портфейла и определяне на стойността на дяловете (включително данъчни декларации).

48 Освен това фактът, че някои услуги не са изброени в приложение II към Директивата за ПКИПЦК, не е пречка за включването им в категорията на специфичните услуги, съставляващи дейност по „управление“ на специален инвестиционен фонд по смисъла на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС (решение от 7 март 2013 г., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, т. 25).

49 Всъщност, за да се определи дали услугите, предоставени от трето лице на управляващо дружество, попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, следва да се установи дали предоставяната от това трето лице услуга е тясно свързана с присъщата за управляващото дружество дейност и така изпълнява функции, специфични и съществени за управлението на специален инвестиционен фонд (вж. в този смисъл решение от 7 март 2013 г., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, т. 23).

50 В това отношение в обхвата на понятието „управление“ на специален инвестиционен фонд по смисъла на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС попада не само управлението на инвестиции, което предполага избор и прехвърляне на управляваните активи, но и услугите по администриране и счетоводна отчетност, като изчисляване на размера на приходите и определяне на стойността на дяловете или акциите на фонда, оценка на активите, счетоводна отчетност, изготвяне на декларации за разпределяне на приходи, предоставяне на информация и документация за периодичните отчети и данъчните декларации, статистическите декларации и декларациите по ДДС, както и изготвяне на прогнози за приходите (вж. в този смисъл решение от 7 март 2013 г., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, т. 27).

51 За разлика от това услуги, които не са специфични за дейността на специален инвестиционен фонд, а са присъщи на всеки вид инвестиране, не попадат в приложното поле на понятието „управление“ на специален инвестиционен фонд (вж. в този смисъл решение от 9 декември 2015 г., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, т. 78).

52 Така, доколкото услугите по администриране и счетоводна отчетност, предоставяни от трето лице на управляващо дружество, каквито са задачите по данъчно обслужване, които се състоят в осигуряване на данъчно облагане на доходите от фонда на притежателите на дялове съгласно национален закон, са тясно свързани с дейността по управление на специални инвестиционни фондове, те попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

53 Второ, що се отнася до предоставянето на право на използване на софтуер, несъмнено в точка 71 от решение от 4 май 2006 г., Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289) Съдът се е позовал на решение от 5 юни 1997 г., SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), за да приеме, че простите материални или технически престации като предоставянето на информационна система, не са обхванати от освобождаването, предвидено в член 13, Б, буква г), точка 6 от Шеста директива, който е заменен с член 135, параграф 1, буква ж), от Директивата за ДДС (решение от 9 декември 2015 г., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, т. 74).

54 Тази съдебна практика обаче не може да се тълкува в смисъл, че от приложното поле на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, следва автоматично да се изключи всяка услуга, предоставена от трето лице на управляващо дружество чрез информационна система.

55 Всъщност Съдът уточнява в точка 37 от решение от 5 юни 1997 г., SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), че самият факт, че дадена услуга се извършва изцяло с електронни средства, сам по себе си не е пречка да се приложи освобождаване по отношение на тази услуга.

56 По-специално в решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), макар да става въпрос за услуги, по-специално свързани с мониторинг на изпълнението и риска, предоставяни от трето лице на управляващи дружества на фондове чрез информационна платформа, Съдът не е изключил автоматично тези услуги от приложното поле на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. За сметка на това в точки 48 и 49 от горепосоченото съдебно решение Съдът приема, че тези услуги не могат да се ползват от освобождаване, което се основава на обстоятелството, че посочените услуги не са специфични за управлението на специални инвестиционни фондове, тъй като са замислени за целите на управлението на инвестиции от разнообразно естество и могат да бъдат използвани по един и същ начин при управлението на специални инвестиционни фондове и на други фондове.

57 Поради това, тъй като услуга като предоставянето на право на използване на софтуер се предоставя единствено за целите на управлението на специални инвестиционни фондове, а не на други фондове, тя може да се счита за „специфична“ за тази цел.

58 Ето защо от изложеното по-горе следва, че доставките на услуги, каквито са задачите по данъчно обслужване, които се състоят в осигуряване на данъчно облагане на доходите от фонда на притежателите на дялове съгласно национален закон и предоставянето на право на използване на софтуер, който служи за извършване на основни изчисления във връзка с управлението на риска и отчитане на изпълнението, попадат в обхвата на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, ако са тясно свързани с управлението на специални инвестиционни фондове и ако се предоставят единствено за целите на управлението на такива фондове.

59 В случая запитващата юрисдикция следва да провери дали услугите, предоставяни от K и SC на разглежданите в главното производство управляващи дружества, отговарят на тези условия.

60 По-специално по дело C-58/20 запитващата юрисдикция трябва по-конкретно да провери дали извършваните от K задачи по данъчно обслужване отговарят на предвидените в австрийския закон изисквания, които са специфични за специалните инвестиционни фондове и които следователно се различават от изискванията, предвидени за други видове инвестиционни фондове.

61 По дело C-59/20 от акта за преюдициално запитване е видно, че според запитващата юрисдикция услугите по управление на риска и отчитане на изпълнението представляват дейности, специфични за управлението на такива фондове. Горепосочената юрисдикция посочва също, че изчисленията, които се извършват с разглеждания в главното производство софтуер, представляват съществено условие, за да може DBKAG да изпълнява функциите по управление на риска и отчитане на изпълнението, изисквани от австрийския закон. Следователно фактът, че този софтуер се използва за основни изчисления във връзка с услугите по администриране, свързани с управление на риска и отчитане на изпълнението на разглеждания фонд, би могъл да позволи да се приеме, че посоченият софтуер е от съществено значение за управлението на фонда. Все пак запитващата юрисдикция следва да провери дали са изпълнени условията, посочени в точка 58 от настоящото решение.

62 С оглед на изложените по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на услуги от трети лица на дружества за управление на специални инвестиционни фондове, каквито са задачите по данъчно обслужване, които се състоят в осигуряване на данъчно облагане на доходите от фонда на притежателите на дялове съгласно национален закон и в предоставянето на право на използване на софтуер, който служи единствено за извършването на основни изчисления във връзка с управлението на риска и отчитане на изпълнението, попадат в обхвата на предвиденото в тази разпоредба освобождаване, ако са тясно свързани с управлението на специални инвестиционни фондове и ако се предоставят единствено за целите на управлението на такива фондове, дори когато предоставянето на тези услуги не е изцяло възложено на външни изпълнители.

По съдебните разноски

63 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 135, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на услуги от трети лица на дружества за управление на специални инвестиционни фондове, каквито са задачите по данъчно обслужване, които се състоят в осигуряване на данъчно облагане на доходите от фонда на притежателите на дялове съгласно национален закон и в предоставянето на право на използване на софтуер, който служи единствено за извършването на основни изчисления във връзка с управлението на риска и отчитане

на изпълнението, попадат в обхвата на предвиденото в тази разпоредба освобождаване, ако са тясно свързани с управлението на специални инвестиционни фондове и ако се предоставят единствено за целите на управлението на такива фондове, дори когато предоставянето на тези услуги не е изцяло възложено на външни изпълнители.

Подписи