A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2021. június 17.*

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – A 135. cikk (1) bekezdése – Adómentességek – Kollektív befektetési alapok kezelése – Kiszervezés – Harmadik személy által nyújtott szolgáltatások”

A C-58/20. és C-59/20. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) a Bírósághoz 2020. február 4-én érkezett, 2020. január 29-i (C-59/20) és 2020. január 30-i (C-58/20) határozatával terjesztett elő

a **K** (C-58/20),

a **DBKAG** (C-59/20)

és

a **Finanzamt Österreich**, korábban Finanzamt Linz

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot tanácselnök (előadó), R. Silva de Lapuerta, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács bírájaként eljárva, L. Bay Larsen, C. Toader és N. Jääskinen bírák,

főtanácsnok: P. Pikamäe,

hivatalvezető: D. Dittert egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2021. február 3-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a K és a DBKAG képviseletében G. Aigner Steuerberater,

– az osztrák kormány képviseletében A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll és S. Zolles, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében kezdetben L. Mantl és R. Lyal, később L. Mantl és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 135. cikke (1) bekezdése g) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmeket a K (C-58/20. sz. ügy), valamint a DBKAG (C-59/20. sz. ügy) és a Finanzamt Österreich, korábban Finanzamt Linz (osztrák adóhatóság, korábban: linzi adóhatóság, Ausztria; a továbbiakban: adóhatóság) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy e hatóság megtagadta az előbbiektől a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentességet.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja lényegében azonos formában írja elő a korábban a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1997. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke B. része d) pontjának 6. alpontjában előírt adómentességet.

4 A héairányelv 135. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

g) a tagállamok által meghatározott befektetési alapok [helyesen: kollektív befektetési alapok] kezelése;

[…]”

Az ÁÉKBV-irányelv

5 Az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 2009. július 13-i 2009/65/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2009. L 302., 32. o.; a továbbiakban: ÁÉKBV-irányelv) átdolgozta a 2002. január 21-i 2001/107/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvvel (HL L 41., 20. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 4. kötet, 287. o.) módosított, az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 1985. december 20-i 85/611/EGK tanácsi irányelvet (HL 1985. L 375., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 6. fejezet, 1. kötet, 139. o.; a továbbiakban: 85/611 irányelv), és hatályon kívül helyezte azt.

6 Az ÁÉKBV-irányelv 2. cikke kimondja:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában a következő fogalommeghatározásokat kell alkalmazni:

[…]

b) »alapkezelő társaság«: olyan társaság, amelynek alaptevékenysége a közös alap vagy befektetési társaság formájában tevékenykedő ÁÉKBV kezelése (az ÁÉKBV kollektív portfóliókezelése);

[…]

(2) Az (1) bekezdés b) pontja alkalmazásában az alapkezelő társaság alaptevékenysége tartalmazza a II. mellékletben említett tevékenységeket.

[…]”

7 Az ÁÉKBV-irányelv II. melléklete tartalmazza a kollektív portfóliókezelési tevékenységhez tartozó funkciók nem kimerítő felsorolását. Ez a lista, amely megegyezik a 85/611 irányelv II. mellékletében foglalt listával, a következő funkciókat tartalmazza:

„– befektetéskezelés [helyesen: portfóliókezelés],

– igazgatás [helyesen: adminisztráció]:

a) jogi- és a pénzeszközök kezelésével kapcsolatos számviteli szolgáltatások;
b) ügyfélszolgálat;
c) értékelés és árképzés (beleértve az adóbevallásokat);
d) jogszerű magatartás ellenőrzése [helyesen: a jogszabályi rendelkezések tiszteletben tartásának ellenőrzése];
e) befektetésijegy-tulajdonosok nyilvántartásának vezetése;
f) bevétel felosztása;
g) befektetési jegyek kibocsátása és visszaváltása;
h) szerződések elszámolása (beleértve a bizonylatok megküldését);
i) nyilvántartás,

– marketing.”

Az osztrák jog

8 Az Umsatzsteuergesetz 1994 (a héáról szóló 1994. évi törvény, BGBI. 663/1994) az alapügy tényállására alkalmazandó változatában előírja, hogy mentesek a héa alól a „kollektív befektetési alapok kezeléséből”, a „tőkejuttatási tevékenység körében erre irányulóan koncesszióval rendelkező vállalkozások által folytatott részesedéskezelésből […]”, valamint „a tagállamok által meghatározott kollektív befektetési alapok kezeléséből” származó bevételek.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-58/20. sz. ügy

9 2008 és 2014 között különböző alapkezelő társaságok (2011-et megelőzően úgynevezett befektetési alapkezelő társaságok) bizonyos, a befektetőknek az alapokból származó jövedelme tekintetében adóügyi szempontból releváns értékek kiszámítására irányuló szolgáltatásokat, így például az adókimutatás elkészítését, egy harmadik személyhez, a jelen ügyben a K-hoz szerveztek ki. E szolgáltatások nyújtása során a K-nak azon számításokra kellett támaszkodnia, amelyeket az alapkezelő társaság a jövedelmek tekintetében az alapok szintjén a letétkezelő bank által elkészített általános mérleg, illetve az alapok könyvelése alapján meghatározott. A K az általános mérlegben és a bevételek kiszámításában megjelölt értékeket az alapok szintjén egy egyszerű valószínűségi vizsgálatot követően (az értékek pontosságának ellenőrzése nélkül) vette át. Ezt követően a befektetők szintjén végzett adókimutatás elkészítése érdekében a K-nak figyelembe kellett vennie többek között a különböző típusú befektetők sajátos jellemzőit, továbbá el kellett készítenie a saját költségelszámolását, tiszteletben kellett tartania az önálló elszámolási rendelet és a sajátos veszteségek kiszámítását.

10 Az alapügyben szóban forgó időszakban továbbra is a K-t megbízó alapkezelő társaságok maradtak az adóügyi képviselők, amelyek kötelesek voltak arra, hogy a befektetők jövedelemadóztatása szempontjából releváns adóügyi értékeket szabványosított bejelentés útján megküldjék az adatgyűjtő szerv részére. Az alapkezelő társaságok így módosítás nélkül vették át a K által kiszámított releváns értékeket, és azokat megküldték az adatgyűjtő szerv részére. Az alapkezelő társaságok ugyanakkor felelősséggel tartoztak az adatgyűjtő szervnél, többek között a tőkejövedelem-adó címén bejelentett összegek pontosságáért. A K az adóügyi szempontból releváns értékekre vonatkozó bejelentés vétkesen előidézett pontatlanságával okozott kár esetén a polgári jogi szabályok szerint tartozott felelősséggel.

11 A K héa nélkül számlázta ki az alapkezelő társaságok részére nyújtott szolgáltatásokat. A K ugyanis arra hivatkozik, hogy e szolgáltatások a kollektív befektetési alapok kezelésére vonatkozó, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak, mivel megfelelnek a Bíróság ítélkezési gyakorlatában, különösen a 2006. május 4-i Abbey National ítélet (C-169/04, EU:C:2006:289) 72. pontjában előírt azon feltételeknek, amelyek szerint ahhoz, hogy e szolgáltatások ezen adómentesség hatálya alá tartozzanak, a harmadik személy által nyújtott szolgáltatásoknak általában véve önálló egységet kell alkotniuk, és azoknak a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemzőnek, és annak lényegéhez tartozónak kell lenniük. A K szerint a befektetőknek az alapokból származó jövedelme tekintetében adóügyi szempontból releváns értékek kiszámítására irányuló azon szolgáltatások, amelyek a feladatkörébe tartoznak, csak a kollektív befektetési alapok kezelésének területén állnak fenn, így az ezen alapok kezelésére

jellemző és annak lényegéhez tartozó adminisztratív szolgáltatásokról van szó. Ezenkívül a K úgy véli, hogy az adómentesség igénybevételéhez nem szükséges, hogy e szolgáltatásokat teljes egészében kiszervezzék.

12 Az adóhatóság szerint ugyanakkor a K által az alapkezelő társaságok részére nyújtott szolgáltatások nem tartozhatnak ezen adómentesség hatálya alá. Ezen adóhatóság egyrészt úgy véli, hogy a K által nyújtott szolgáltatás, amely a befektetőknek az alapokból származó jövedelme tekintetében adóügyi szempontból releváns értékek kiszámítására irányul, nem jellemző e kollektív befektetési alapok kezelésére, és nem tartozik annak lényegéhez. Sokkal inkább adótanácsadók vagy könyvvizsgálók adott szakmára jellemző szolgáltatásairól van szó. Másrészt az adóhatóság szerint e szolgáltatás nem kellő mértékben önálló ahhoz, hogy a héamentesség hatálya alá tartozzon.

13 A K keresetet nyújtott be az adóhatóság 2008–2012. évi héára vonatkozó 2014. szeptember 9-i, 2013. évi héára vonatkozó 2015. szeptember 25-i és 2014. évi héára vonatkozó 2019. január 23-i határozataival szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz, amely úgy véli, hogy kétségek merülnek fel a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „[kollektív] befektetési alapok kezelése” fogalmának értelmezését illetően.

14 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontját, hogy a »[kollektív] befektetési alapok kezelésének« fogalma az alapkezelő társaság által egy harmadik személyre bízott olyan adóügyi feladatokat is magában foglalja, amelyek tárgyát a befektetők alapból származó jövedelme jogszabályokkal összhangban álló adóztatásának biztosítása képezi?”

A C-59/20. sz. ügy

15 A németországi székhelyű SC GmbH a 2008. december 11-i licenciaszerződéssel díjfizetés ellenében használati jogot biztosított a kollektív befektetési alapok kezelését végző DBKAG részére a kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások szempontjából lényeges számítások elvégzésére szolgáló SC-szoftverre vonatkozóan (a továbbiakban: SC-szoftver).

16 Az SC-szoftver esetében kifejezetten a befektetésialap-tevékenységre szabott szoftverről van szó, amely figyelembe veszi a jogalkotó által e területeken támasztott összetett követelményeket. Az SC felelősséggel tartozik a kockázati és teljesítménymutatók helyes számításainak elvégzéséért.

17 Az SC-szoftver csak a DBKAG többi szoftverével együtt használható. A DBKAG-nak ugyanis az SC-szoftver követelményeihez kellett igazítania az informatikai környezetét, és meg kellett határoznia azokat a paramétereket (különösen a számítási módszereket), amelyeket e szoftvernek használnia kell. A DBKAG által bevitt és az SC által elvégzett számításokhoz szükséges friss árfolyamadatok és értékek a DBKAG más moduljaihoz kapcsolódó interfészeken keresztül mindennap automatikusan betáplálódnak az SC-szoftverbe. Ily módon e szoftver a DBKAG által bevitt adatok alapján végezte el a kockázati és teljesítménymutatók kiszámítását. Az SC-szoftver által kiszámított kockázati és teljesítménymutatókat a DBKAG ezt követően jelentések készítésére használja fel, hogy teljesítse a kockázati és teljesítménymutatók kezelése tekintetében a hatóságokkal és a befektetőkkel szemben fennálló, jogszabályban előírt tájékoztatási kötelezettségeit.

18 2008. december 11-én további szerződések megkötésére is sor került, amelyekben megállapodtak abban, hogy az SC különböző támogatási szolgáltatásokat nyújt a DBKAG részére. Az SC kötelezettséget vállalt különösen a DBKAG személyzetének az SC-szoftver beállítása és az annak működéséhez szükséges adatok manuális betáplálása céljából történő képzésére. Az SC arra is kötelezettséget vállalt, hogy a rendszerben esetlegesen bekövetkező hibákat programfrissítések révén elhárítja.

19 Az SC a használati jog átadását és az egyéb, adóköteles és a rendeltetési hely szerinti államban, az Osztrák Köztársaságban héaköteles szolgáltatásnyújtásokat héa felszámítása nélkül számlázta ki, ugyanakkor szerepeltette a fordított adózási mechanizmus alapján a DBKAG-t terhelő adófizetési kötelezettséget.

20 A DBKAG azonban úgy véli, hogy az SC által nyújtott szolgáltatások a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak. A DBKAG ugyanis úgy véli, hogy az SC-szoftverrel nyújtott, kockázati és teljesítménymutatók kiszámítására irányuló szolgáltatások a kollektív befektetési alapok kezelése szempontjából jellemzőek és alapvető fontosságúak. A DBKAG szerint az a körülmény, hogy bizonyos adatokat ő maga szolgáltat az SS-szoftver számára, nem befolyásolhatja e szolgáltatások adómentes ügyletnek való minősítését.

21 Az adóhatóság a maga részéről úgy véli, hogy az SC-szoftver használati jogának átadása héaköteles szolgáltatás. Álláspontja szerint az SC csupán egyszerű műszaki szolgáltatást nyújt, amely nem jellemző, és nem is alapvető fontosságú a kollektív befektetési alapok kezelése szempontjából. Ezenkívül az adóhatóság úgy érvel, hogy mivel az SC-szoftver a DBKAG közreműködése nélkül nem végezheti el a szóban forgó számításokat, az SC szolgáltatása nem kellően önálló ahhoz, hogy a héamentesség hatálya alá tartozzon.

22 A DBKAG keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz az adóhatóságnak a 2009. és 2010. évi héafizetési eljárás újbóli megnyitására vonatkozó 2014. október 24-i határozataival, valamint a 2009. és 2010. évre vonatkozó héamegállapító határozataival szemben.

23 Csakúgy, mint a C-58/20. sz. ügyben, a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy kétségek merülnek fel a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „[kollektív] befektetési alapok kezelése” fogalmának értelmezését illetően. A kérdést előterjesztő bíróság kétségtelenül úgy véli, hogy a kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemző tevékenységek. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor arra keresi a választ, hogy az SC-t a jelen ügyben terhelő felelősség kellő mértékű-e ahhoz, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség kiterjedjen az SC szolgáltatására.

24 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzgericht (szövetségi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontját, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség szempontjából a »[kollektív] befektetési alapok kezelésének« fogalma a kifejezetten befektetési alapok kezeléséhez kifejlesztett különleges szoftverre vonatkozó használati jognak egy hasznosítást engedélyező harmadik személy által a befektetési alapkezelő társaság részére történő átadását is magában foglalja, ha ez a különleges szoftver – akárcsak az alapügyben – kizárólag a befektetési alap kezelésével kapcsolatos jellemző és lényeges tevékenységek elvégzését szolgálja, ennek során azonban a befektetési alapkezelő társaság

műszaki infrastruktúráján működik, és funkcióit csak a befektetési alapkezelő társaság járulékos közreműködésével és a befektetési alapkezelő társaság által rendelkezésre bocsátott piaci adatok folyamatos felhasználása mellett tudja ellátni?”

25 A Bíróság elnöke a 2020. március 3-i határozatával az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából egyesítette a C-58/20. és a C-59/20. sz. ügyet.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

26 Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontját, hogy a harmadik személyek által kollektív befektetési alapokat kezelő társaságok részére nyújtott, olyan adóügyi feladatokhoz hasonló szolgáltatások, amelyek a befektetők alapból származó jövedelme jogszabályokkal összhangban álló adóztatásának biztosítására és a kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások szempontjából lényeges számítások elvégzésére szolgáló szoftver használati jogának átadására irányulnak, az e rendelkezésben előírt adómentesség hatálya alá tartoznak.

27 Előzetesen meg kell állapítani, hogy mivel a héairányelv hatályon kívül helyezi a hatodik irányelvet, és annak helyébe lép, a Bíróság által az utóbbi irányelv rendelkezései tekintetében adott értelmezés a héairányelv rendelkezéseire is érvényes, amennyiben e két uniós jogszabály rendelkezései egyenértékűnek tekinthetők.

28 Következésképpen a Bíróság által a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 6. alpontja tekintetében adott értelmezés a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjára is érvényes, mivel – amint az a jelen ítélet 3. pontjában már megállapításra került – e rendelkezések szövege lényegében azonos, így azok egyenértékűnek tekinthetők.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a héairányelv 135. cikkének (1) bekezdésében foglalt valamennyi adómentesség esetében az uniós jog önálló fogalmairól van szó, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (2020. július 2-i Blackrock Investment Management [UK] ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Ezenfelül a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy a héairányelv 135. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, tekintettel arra, hogy kivételnek minősülnek azon általános elvhez képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített valamennyi szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni (2020. július 2-i Blackrock Investment Management [UK] ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Másfelől az adósemlegesség elve alapján a gazdasági szereplőknek meg kell tudniuk választani azt a szervezeti formát, amely szigorúan gazdasági szempontból a legjobban megfelel számukra, anélkül hogy felmerülne annak kockázata, hogy ügyleteik ne tartozzanak a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá (2020. július 2-i Blackrock Investment Management [UK] ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Így a harmadik személy alapkezelő által nyújtott alapkezelési szolgáltatások főszabály szerint a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése g) pontjának a hatálya alá tartoznak (2006. május 4-i Abbey National ítélet, C-169/04, EU:C:2006:289, 69. pont).

33 Azonban ahhoz, hogy a harmadik személy alapkezelő által nyújtott szolgáltatások a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében adómentes ügyleteknek minősüljenek, általában véve önálló egységet kell alkotniuk, és azoknak a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemzőnek, és annak lényegéhez tartozónak kell lenniük (2020. július 2-i Blackrock Investment Management [UK] ítélet, C-231/19, EU:C:2020:513, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket a jelen ítélet 29–33. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatra tekintettel kell megvizsgálni.

Az önálló vagy autonóm jellegre vonatkozó feltételről

35 Elsősorban, annak megállapításához, hogy a harmadik személyek által kollektív befektetési alapokat kezelő társaságok részére nyújtott szolgáltatások a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak-e, azt kell értékelni, hogy e szolgáltatások általában véve önálló egységet alkotnak-e.

36 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az „önálló” jellegre vonatkozó feltételt nem lehet úgy értelmezni, hogy ahhoz, hogy valamely, a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemző és annak lényegéhez tartozó szolgáltatás a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartozzon, azt teljes egészében ki kell szervezni.

37 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően az e rendelkezésben említett adómentesség célja, hogy elősegítse a kis befektetőknek az értékpapírok piacához való hozzáférését. A befektetési alapok kollektív befektetési alapok keretében való közös kezelése ugyanis lehetőséget nyújt ez utóbbiaknak arra, hogy szerény befektetés mellett olyan diverzifikált portfolióval rendelkezzenek, amely védelmet nyújt az értékpapírok értékének ingadozásával járó kockázatokkal szemben, és lehetővé teszi számukra, hogy megosszák egymás között a szakértők által történő kezelés költségeit. Amennyiben ez az adómentesség nem létezne, akkor a kollektív befektetési vállalkozásokba fektető befektetésijegy-tulajdonosok adózási szempontból nagyobb terhet viselnének, mint az eleve nagyobb méretű befektetők, akik közvetlenül fektetik be a pénzüket értékpapírokba, és nem veszik igénybe alapkezelő szolgáltatásait. Márpedig ellentétes az adósemlegesség elvével, ha az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket a héa kivetése során eltérően kezelik (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i ATP PensionService ítélet, C-464/12, EU:C:2014:139, 43. és 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Ily módon, még ha a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentességet szigorúan is kell értelmezni, az adósemlegesség elve, valamint e mentesség céljai olyan értelmezés mellett szólnak, amely nem fosztja azt meg annak érvényesülésétől (lásd ebben az értelemben: 2015. december 9-i Fiscale Eenheid X ítélet, C-595/13, EU:C:2015:801, 68. pont).

39 Márpedig, ha valamely, a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemző és annak lényegéhez tartozó szolgáltatást pusztán azon körülménynél fogva kellene héakötelezettség alá vonni, hogy azt nem szervezték ki teljes egészében, az előnyben részesítené azokat az alapkezelő társaságokat, amelyek maguk nyújtják e szolgáltatást, valamint azokat a befektetőket, akik közvetlenül fektetik

be a pénzüket értékpapírokba, és nem veszik igénybe alapkezelő szolgáltatásait (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i ATP PensionService ítélet, C-464/12, EU:C:2014:139, 72. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

40 Így az „önálló” jelleghez kapcsolódó feltétel olyan értelmezése, amely szerint ahhoz, hogy valamely, a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemző és annak lényegéhez tartozó szolgáltatás a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentességben részesüljön, azt teljes egészében ki kell szervezni, ahhoz vezetne, hogy korlátoznák azon lehetőség hatékony érvényesülését, hogy az ilyen szolgáltatás az említett mentességben részesüljön, amennyiben azt harmadik személy nyújtja.

41 Másfelől a Bíróság megállapította, hogy az átruházható értékpapírokba történő olyan befektetési tanácsadási szolgáltatás, valamint a harmadik személy által a kollektív befektetési alapkezelő társaságnak nyújtott, értékpapírok vételére és eladására vonatkozó olyan javaslatok, amelyek a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemzőek, és annak lényegéhez tartoznak, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartozhatnak (lásd ebben az értelemben: 2013. március 7-i GfBk-ítélet, C-275/11, EU:C:2013:141, 33. o.).

42 A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy csekély jelentősége van annak, hogy ezen alapkezelő társaság feladata e javaslatok annak ellenőrzését követő végrehajtása, hogy e javaslatok nem sértik a jogszabályban meghatározott, a befektetési alapokra vonatkozó korlátokat, és hogy az említett alapkezelő társaság ily módon megőrzi a végső döntési jogkörét, és őt terheli a végső felelősség (lásd ebben az értelemben: 2013. március 7-i GfBk-ítélet, C-275/11, EU:C:2013:141, 27. pont).

43 A jelen esetben, ami a C-58/20. sz. ügyet illeti, annak megállapítása érdekében, hogy a K által az érintett alapkezelő társaságok részére nyújtott olyan szolgáltatások, mint például a befektetőknek az alapokból származó jövedelme tekintetében adóügyi szempontból releváns értékek kiszámítására irányuló szolgáltatások, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak-e, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy e szolgáltatásokat a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemzőnek és annak lényegéhez tartozónak kell-e tekinteni. Az, hogy az alapkezelő társaságok feladata, hogy valamely harmadik személy által elvégzett számítások alapján szabványosított bejelentéseket készítsen, és e bejelentéseket megküldje az adatgyűjtő szerv részére, önmagában nem meghatározó annak eldöntése szempontjából, hogy az ilyen szolgáltatások az említett adómentesség hatálya alá tartoznak-e.

44 Ugyanilyen módon, ami a C-59/20. sz. ügyet illeti, annak megállapítása érdekében, hogy az SC által a DBKAG részére nyújtott olyan szolgáltatások, mint például az SC-szoftver használati jogának átadása, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak-e, a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak értékelése, hogy e szolgáltatásokat a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemzőnek és annak lényegéhez tartozónak kell-e tekinteni. Az, hogy a szóban forgó szoftver csak az érintett alapkezelő társaság műszaki infrastruktúráján működik, és funkcióit csak e befektetési társaság járulékos közreműködésével és az általa rendelkezésre bocsátott piaci adatok folyamatos felhasználása mellett tudja ellátni, önmagában nem meghatározó annak eldöntése szempontjából, hogy az ilyen szolgáltatások az említett adómentesség hatálya alá tartoznak-e.

A szolgáltatás jellemző és lényegi jellegére vonatkozó feltételről

45 Másodsorban, annak megállapítása érdekében, hogy a harmadik személyek által kollektív befektetési alapokat kezelő társaságok részére nyújtott, olyan adóügyi feladatokhoz hasonló szolgáltatások, amelyek a befektetők alapból származó jövedelme jogszabályokkal összhangban álló adóztatásának biztosítására és a kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások szempontjából lényeges számítások elvégzésére szolgáló szoftver használati jogának átadására irányulnak, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontját előírt adómentesség hatálya alá tartoznak-e, azt kell mérlegelni, hogy e szolgáltatások a kollektív befektetési alapok kezelésére jellemzőek-e, és annak lényegéhez tartoznak-e.

46 Először is, az adóügyi feladatokat illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdése g) pontjának hatálya alá tartoznak a portfoliókezelési ügyleteken túlmenően a kollektív befektetési vállalkozások adminisztrálására vonatkozó, az ÁÉKBV-irányelv II. mellékletében felsorolt tevékenységek (2006. május 4-i Abbey National ítélet, C-169/04, EU:C:2006:289, 64. pont).

47 Az ÁÉKBV-irányelv II. melléklete ugyanis előírja, hogy a közös portfóliókezelési tevékenység magában foglalja többek között az olyan ügyviteli feladatokat, mint például a jogi és számviteli szolgáltatások, valamint a portfólió értékelése és a befektetési jegyek értékének meghatározása (beleértve az adózási szempontokat is).

48 Ezen túlmenően az a körülmény, hogy bizonyos szolgáltatások nem szerepelnek az ÁÉKBV-irányelv II. mellékletében, nem zárja ki, hogy azokat a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett kollektív befektetési alap „kezelési” tevékenységéhez tartozó jellemző szolgáltatások csoportjába sorolják (2013. március 7-i GfBk-ítélet, C-275/11, EU:C:2013:141, 25. pont).

49 Ugyanis annak megállapításához, hogy valamely harmadik személy által egy befektetési alapkezelő társaságnak nyújtott szolgáltatások a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak-e, azt kell vizsgálni, hogy az e harmadik személy által nyújtott szolgáltatás szoros kapcsolatban áll-e az alapkezelő társaság saját tevékenységével, oly módon, hogy ellátja a befektetési alap jellemző és annak lényegéhez tartozó funkciókat (lásd ebben az értelemben: 2013. március 7-i GfBk-ítélet, C-275/11, EU:C:2013:141, 23. pont).

50 E tekintetben nemcsak a befektetések kezelése, amely magában foglalja a kezelés tárgyát képező eszközök kiválasztását és az azzal való rendelkezést, hanem igazgatási és számviteli szolgáltatások, mint például a jövedelem összegének, a befektetési jegyek, illetve az alapok részvényei árának kiszámításával, vagyonértékeléssel, számvitellel, a jövedelem szétosztására vonatkozó bevallások elkészítésével, a rendszeres számlazárásra vonatkozó adatok és iratok szolgáltatásával, statisztikai célú, adó- és héabevallások, valamint jövedelem-előrejelzések elkészítésével kapcsolatos szolgáltatások is a kollektív befektetési alapnak a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett „kezelése” fogalma alá tartoznak (lásd ebben az értelemben: 2013. március 7-i GfBk-ítélet, C-275/11, EU:C:2013:141, 27. pont).

51 Ezzel szemben azok a szolgáltatások, amelyek nem jellemzőek a kollektív befektetési alapok tevékenységére, hanem mindenfajta befektetési típusnak szerves részét képezik, nem tartoznak a kollektív befektetési alapok „kezelése” ezen fogalmának hatálya alá (lásd ebben az értelemben: 2015. december 9-i Fiscale Eenheid X ítélet, C-595/13, EU:C:2015:801, 78. pont).

52 Ily módon, amennyiben valamely harmadik személy által egy alapkezelő társaság részére nyújtott, olyan adóügyi feladatokhoz hasonló igazgatási és számviteli szolgáltatások, amelyek a befektetők alapból származó jövedelme jogszabályokkal összhangban álló adóztatásának biztosítására szolgálnak, szorosan kapcsolódnak a kollektív befektetési alapok kezelésére irányuló tevékenységhez, e szolgáltatások a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak.

53 Másodszor, ami valamely szoftver használati jogának átadását illeti, kétségtelen, hogy a 2006. május 4-i Abbey National ítélet (C-169/04, EU:C:2006:289) 71. pontjában a Bíróság az 1997. június 5-i SDC-ítéletre (C-2/95, EU:C:1997:278) támaszkodott annak megállapításához, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 6. alpontja, amelyet felváltott a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja, nem terjed ki az olyan, pusztán anyagi vagy technikai jellegű szolgáltatásokra, mint például valamely informatikai rendszer bevezetése (2015. december 9-i Fiscale Eenheid X ítélet, C-595/13, EU:C:2015:801, 74. pont).

54 Mindazonáltal ezt az ítélkezési gyakorlatot nem lehet úgy értelmezni, mint amely azt jelenti, hogy a harmadik személyek által valamely informatikai rendszeren keresztül egy alapkezelő társaság részére nyújtott valamennyi szolgáltatást eleve ki kell zárni a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alól.

55 A Bíróság ugyanis az 1997. június 5-i SDC-ítélet (C-2/95, EU:C:1997:278) 37. pontjában pontosította, hogy pusztán az a körülmény, hogy valamely szolgáltatást teljes egészében elektronikus úton teljesítenek, önmagában nem zárja ki az adómentesség e szolgáltatásra való alkalmazását.

56 Közelebbről, a 2020. július 2-i Blackrock Investment Management (UK) ítéletben (C-231/19, EU:C:2020:513), amelyben különösen olyan teljesítmény- és kockázatelemzésre irányuló szolgáltatásokról volt szó, amelyeket egy harmadik személy nyújtott informatikai platformon keresztül alapkezelő társaságok részére, a Bíróság nem zárta ki eleve e szolgáltatásokat a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alól. Ugyanakkor a Bíróság ezen ítélet 48. és 49. pontjában arra a körülményre hivatkozva, hogy ezen szolgáltatások nem voltak jellemzőek a kollektív befektetési alapok kezelésére, mivel azokat különböző jellegű befektetések kezelésére tervezték, és azok egyaránt felhasználhatók voltak a kollektív befektetési alapok és az egyéb alapok kezelésére, megállapította, hogy e szolgáltatások nem részesülhetnek ezen adómentességben.

57 Ily módon, amennyiben a szoftver használati jogának átadásához hasonló szolgáltatást kizárólag kollektív befektetési alapok kezelésével összefüggésben, nem pedig más alapok részére nyújtják, akkor azt e tekintetben „jellemzőnek” lehet tekinteni.

58 A fentiekből tehát az következik, hogy az olyan adóügyi feladatokhoz hasonló szolgáltatások, amelyek a befektetők alapból származó jövedelme jogszabályokkal összhangban álló adóztatásának biztosítására és a kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások szempontjából lényeges számítások elvégzésére szolgáló szoftver használati jogának átadására irányulnak, a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt adómentesség hatálya alá tartoznak, amennyiben azok szorosan kapcsolódnak a kollektív befektetési alapok kezeléséhez, és azokat kizárólag ilyen alapok kezelésével összefüggésben nyújtják.

59 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a K és az SC által az alapügyben szóban forgó alapkezelő társaságok részére nyújtott szolgáltatások megfelelnek-e e feltételeknek.

60 Közelebbről, a C-58/20. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróságnak különösen azt kell megvizsgálnia, hogy a K által ellátott adóügyi feladatok megfelelnek-e az osztrák törvény által előírt azon kötelezettségeknek, amelyek kifejezetten a kollektív befektetési alapokra vonatkoznak, és amelyek ily módon eltérnek a más befektetési alapokra előírt kötelezettségektől.

61 A C-59/20. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások az ilyen alapok kezelésére jellemző tevékenységek. E bíróság arra is rámutat, hogy az alapügyben szóban forgó szoftver számításai lényeges alapként szolgálnak ahhoz, hogy a DBKAG el tudja látni az osztrák törvény által előírt, kockázatkezelési és teljesítménymérési feladatokat. Ennélfogva az a körülmény, hogy e szoftver a szóban forgó alapra vonatkozó kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások szempontjából lényeges számítások elvégzésére szolgál, lehetővé teheti annak megállapítását, hogy az említett szoftver az említett alap kezelése szempontjából alapvető fontosságú. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a jelen ítélet 58. pontjában említett valamennyi feltétel fennáll-e.

62 A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy a harmadik személyek által kollektív befektetési alapokat kezelő társaságok részére nyújtott, olyan adóügyi feladatokhoz hasonló szolgáltatások, amelyek a befektetők alapból származó jövedelme jogszabályokkal összhangban álló adóztatásának biztosítására és kizárólag a kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások szempontjából lényeges számítások elvégzésére szolgáló szoftver használati jogának átadására irányulnak, az e rendelkezésben előírt adómentesség hatálya alá tartoznak, amennyiben azok szorosan kapcsolódnak az ilyen alapok kezeléséhez, és azokat kizárólag ilyen alapok kezelésével összefüggésben nyújtják, még akkor is, ha e szolgáltatásnyújtásokat nem teljes egészében szervezték ki.

A költségekről

63 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontját úgy kell értelmezni, hogy a harmadik személyek által kollektív befektetési alapokat kezelő társaságok részére nyújtott, olyan adóügyi feladatokhoz hasonló szolgáltatások, amelyek a befektetők alapból származó jövedelme jogszabályokkal összhangban álló adóztatásának biztosítására és kizárólag a kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatások szempontjából lényeges számítások elvégzésére szolgáló szoftver használati jogának átadására irányulnak, az e rendelkezésben előírt adómentesség hatálya alá tartoznak, amennyiben azok szorosan kapcsolódnak az

ilyen alapok kezeléséhez, és azokat kizárólag ilyen alapok kezelésével összefüggésben nyújtják, még akkor is, ha e szolgáltatásnyújtásokat nem teljes egészében szervezték ki.

Aláírások