Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 17. júna 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 135 ods. 1 – Oslobodenia od dane – Správa podielových fondov – Externé zadávanie – Služby poskytované treťou osobou“

V spojených veciach C-58/20 a C-59/20,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) z 29. januára 2020 (C-59/20) a z 30. januára 2020 (C-58/20) a doručené Súdnemu dvoru 4. februára 2020, ktoré súvisia s konaniami:

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

proti

Finanzamt Österreich, predtým Finanzamt Linz,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), podpredsedníčka Súdneho dvora vykonávajúca funkciu sudcu prvej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia L. Bay Larsen, C. Toader a N. Jääskinen,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: D. Dittert, vedúci oddelenia,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 3. februára 2021,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– K a DBKAG, v zastúpení: G. Aigner, Steuerberater,

– rakúska vláda, v zastúpení: A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll a S. Zolles, splnomocnení zástupcovia,

– grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

– Európska komisia, v zastúpení: pôvodne L. Mantl a R. Lyal, neskôr L. Mantl a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 135 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov medzi K (vec C-58/20) a DBKAG (vec C-59/20) a Finanzamt Österreich, pôvodne Finanzamt Linz (Finančný úrad Rakúska, predtým Finančný úrad Linz, Rakúsko) (ďalej len „finančná správa“), ktoré sa týkajú odmietnutia finančnej správy priznať im oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (DPH) stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Článok 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH stanovuje v podstate v zhodnom znení oslobodenie od dane, ktoré bolo predtým upravené v článku 13 B písm. d) bode 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

4 Podľa článku 135 ods. 1 smernice o DPH:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

g) správa podielových fondov, ako ich definovali členské štáty;

…“

Smernica PKIPCP

5 Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/65/ES z 13. júla 2009 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) (Ú. v. EÚ L 302, 2009, s. 32, ďalej len „smernica PKIPCP“) zrušila a prepracovala smernicu Rady 85/611/EHS z 20. decembra 1985 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do

prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) (Ú. v. ES L 375, 1985, s. 1; Mim. vyd. 06/001, s. 139), zmenenú najmä smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2001/107/ES z 21. januára 2002 (Ú. v. ES L 41, 2002, s. 20; Mim. vyd. 06/004, s. 287) (ďalej len „smernica 85/611“).

6 Článok 2 smernice PKIPCP uvádza:

„1. Na účely tejto smernice sa uplatní toto vymedzenie pojmov:

…

b) ‚správcovská spoločnosť‘ znamená spoločnosť, ktorej riadnym podnikaním je riadenie PKIPCP vo forme podielových fondov alebo investičných spoločností (spoločná správa portfólia PKIPCP);

…

2. Na účely odseku 1 písm. b) bude riadne podnikanie správcovskej spoločnosti zahŕňať funkcie uvedené v prílohe II.

…“

7 Príloha II smernice PKIPCP obsahuje demonštratívny zoznam funkcií zahrnutých v činnosti spoločnej správy portfólia. Tento zoznam, totožný so zoznamom obsiahnutým v prílohe II smernice 85/611, uvádza tieto funkcie:

„– Riadenie investícií [Správa portfólia – *neoficiálny preklad*]

– Správa [Administratívne činnosti – *neoficiálny preklad*]:
  a) právne služby a účtovníctvo spravovania fondu;
  b) informácie zákazníkom;
  c) oceňovanie a stanovovanie cien (vrátane daňových priznaní);
  d) monitoring dodržiavania právnych predpisov;
  e) udržiavanie zoznamu podielnikov;
  f) rozdelenie výnosov,
  g) vydávanie a vyplatenie podielových listov;
  h) vybavovanie zmlúv (vrátane odosielania osvedčení);
  i) uchovávanie záznamov.

– Odbyt.“

Rakúske právo

8 § 6 ods. 1 bod 8 písm. i) Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o DPH, BGBl. 663/1994) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej stanovuje, že od DPH sú oslobodené príjmy pochádzajúce zo „správy podielových fondov“, zo „správy podielov v rámci činnosti kapitálových vkladov… podnikmi, ktoré majú na tieto účely koncesiu“, ako aj zo „správy podielových fondov, ako ich definovali ostatné členské štáty“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

Vec C-58/20

9 V rokoch 2008 až 2014 rôzne správcovské spoločnosti (pred rokom 2011 nazývané kapitálové investičné spoločnosti) externe zadali určité služby tretej osobe, v tomto prípade K, na výpočet hodnôt relevantných pre zdaňovanie výnosov podielnikov fondov, ako sú daňové výkazy. Na účely poskytovania týchto služieb musela osoba K vychádzať z výkazu výnosov na úrovni fondu, ako bol zostavený správcovskými spoločnosťami na základe predvahy a účtovníctva fondov vypracovaných depozitárnou bankou. K prebrala hodnoty uvedené v predvahe a vo výkaze výnosov na úrovni fondu po jednoduchej kontrole vierohodnosti (bez overenia správnosti). Následne na účely vypracovania daňového výkazu na úrovni podielnikov musela K zohľadniť najmä charakteristiky rôznych typov investorov, ale tiež vypracovať vlastné vyúčtovanie nákladov, dodržať autonómne určenie poradia a výpočet osobitných strát.

10 Počas obdobia, o ktoré ide vo veci samej, správcovské spoločnosti, ktoré poverili K, zostali daňovými zástupcami, ktorí boli zodpovední za hlásenia hodnôt relevantných na účely zdanenia výnosov podielnikov fondov prostredníctvom štandardného hlásenia príslušnému daňovému orgánu. Správcovské spoločnosti tak prevzali relevantné hodnoty vypočítané K bez zmeny a odoslali tieto údaje daňovému orgánu. Správcovské spoločnosti však boli zodpovedné za správnosť súm hlásených daňovým orgánom, najmä pokiaľ ide o dane z kapitálových výnosov. K bola zodpovedná voči týmto spoločnostiam podľa občianskoprávnych predpisov v prípade škody spôsobenej nesprávnosťou hlásenia hodnôt, ktoré sú relevantné na daňové účely, ktorú zavinila.

11 K vyúčtovala služby, ktoré poskytovala správcovským spoločnostiam, bez DPH. K totiž tvrdí, že na tieto služby sa vzťahuje oslobodenie od dane týkajúce sa správy podielových fondov stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, keďže tieto služby spĺňajú podmienky stanovené judikatúrou Súdneho dvora, najmä tie, ktoré sú uvedené v bode 72 rozsudku zo 4. mája 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), podľa ktorého na to, aby sa na ne vzťahovalo toto oslobodenie, musia služby poskytované tretími osobami tvoriť z celkového pohľadu samostatný súbor a byť osobitné a podstatné pre správu týchto podielových fondov. Podľa K služby výpočtu relevantných hodnôt na účely zdanenia výnosov podielnikov fondov, za ktoré zodpovedá, existujú iba v oblasti podielových fondov, takže ide o plnenia osobitné a podstatné pre správu týchto fondov. Okrem toho K zastáva názor, že na uplatnenie oslobodenia od dane nie je potrebné, aby všetky tieto služby boli zadané externe.

12 Podľa finančnej správy sa však toto oslobodenie od dane nemôže vzťahovať na služby, ktoré K poskytuje správcovským spoločnostiam. Na jednej strane sa domnieva, že služba poskytnutá zo strany K, ktorá spočíva vo výpočte hodnôt relevantných na účely zdanenia výnosov podielnikov fondov, nie je služba, ktorá je osobitná a podstatná pre správu podielových fondov. Ide skôr o osobitné plnenie povolania daňového poradcu alebo audítora. Na druhej strane podľa finančnej správy táto služba nie je dostatočne autonómna na to, aby spadala do pôsobnosti oslobodenia od DPH.

13 K podala proti rozhodnutiam finančnej správy z 9. septembra 2014 týkajúcim sa DPH za roky 2008 až 2012, z 25. septembra 2015 týkajúcim sa DPH za rok 2013 a z 23. januára 2019 týkajúcim sa DPH za rok 2014 sťažnosť na vnútroštátny súd, ktorý sa domnieva, že existujú pochybnosti, pokiaľ ide o výklad pojmu „správa podielových fondov“ v zmysle článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

14 V tomto kontexte Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 135 ods. 1 písm. g) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že pod pojmom ‚správa podielových fondov' sa majú rozumieť aj daňové úlohy, ktoré správcovská spoločnosť preniesla na tretiu osobu a ktoré spočívajú v zabezpečení zdaňovania výnosov, ktoré podielnikom plynú z fondov, v súlade so zákonom?"

Vec C-59/20

15 Licenčnou zmluvou z 11. decembra 2008 SC GmbH so sídlom v Nemecku poskytla spoločnosti DBKAG, ktorá zabezpečuje správu podielových fondov, užívacie právo k softvéru na vykonávanie podstatných výpočtov pre riadenie rizík a meranie výkonnosti za jednorazový licenčný poplatok (ďalej len „softvér SC").

16 Softvér SC je osobitne prispôsobený činnosti investičných fondov a komplexným požiadavkám zákonodarcu v týchto oblastiach. SC je zodpovedná za vykonanie správnych výpočtov rizikových a výkonnostných ukazovateľov.

17 Softvér SC možno používať len spolu s inými softvérmi DBKAG. DBKAG totiž musela prispôsobiť svoje výpočtové prostredie požiadavkám softvéru SC a stanoviť parametre (najmä výpočtové metódy), ktoré tento softvér musí používať. Cez rozhrania k iným modulom spoločnosti DBKAG sa kurzové údaje a trhové hodnoty, ktoré zadala DBKAG a ktoré sú potrebné pre výpočty vykonávané spoločnosťou SC, denne automaticky nahrávajú do programu softvéru SC. Tento softvér tak vykonáva výpočty rizikových a výkonnostných ukazovateľov na základe údajov zadaných spoločnosťou DBKAG. Rizikové a výkonnostné ukazovatele vypočítané softvérom SC používa DBKAG na vypracovanie správ, aby si mohla splniť zákonné informačné povinnosti voči orgánom a investorom v súvislosti s riadením rizík a výkonnosti.

18 Ďalšími zmluvami z 11. decembra 2008 bolo dohodnuté, že SC poskytne rôzne služby na podporu spoločnosti DBKAG. SC sa predovšetkým zaviazala zaškoliť zamestnancov spoločnosti DBKAG na plnenie úloh pri konfigurácii softvéru SC a pri manuálnom zadávaní údajov potrebných na jeho fungovanie. SC sa tiež zaviazala odstraňovať prípadné vzniknuté nedostatky tohto softvéru pomocou programových aktualizácií.

19 SC vyúčtovala udelenie licencie a ďalšie poskytovania služieb ako zdaniteľné plnenia podliehajúce DPH v štáte určenia, a to v Rakúskej republike, bez uvedenia DPH, avšak so zmienkou o prevode daňového dlhu na DBKAG na základe mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti.

20 DBKAG sa však domnieva, že na služby poskytované spoločnosťou SC sa musí vzťahovať oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. DBKAG sa totiž domnieva, že softvér SC poskytuje služby výpočtu rizikových a výkonnostných ukazovateľov, ktoré sú osobitné a podstatné pre správu podielových fondov. Podľa spoločnosti DBKAG skutočnosť, že sama poskytuje určité údaje softvéru SC, nemôže mať vplyv na kvalifikáciu týchto služieb ako transakcií oslobodených od dane.

21 Finančná správa sa domnieva, že priznanie užívacieho práva k softvéru SC je službou podliehajúcou DPH. Podľa tejto správy SC poskytuje iba technickú pomoc, ktorá nie je ani osobitná, ani podstatná pre správu podielových fondov. Okrem toho finančná správa tvrdí, že vzhľadom na to, že softvér SC nemôže vykonať dotknuté výpočty bez účasti spoločnosti DBKAG, služba spoločnosti SC nie je dostatočne autonómna na to, aby sa ňu mohlo vzťahovať oslobodenie od DPH.

22 DBKAG podala proti rozhodnutiam finančnej správy z 24. októbra 2014 týkajúcim sa obnovy konania o DPH za roky 2009 a 2010, ako aj daňovým výmerom na DPH za roky 2009 a 2010 sťažnosť na vnútroštátny súd.

23 Rovnako ako vo veci C-58/20 sa vnútroštátny súd domnieva, že existujú pochybnosti, pokiaľ ide o výklad pojmu „správa podielových fondov“ v zmysle článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Je pravda, že vnútroštátny súd sa domnieva, že služby riadenia rizík a merania výkonnosti sú činnosťami, ktoré sú osobitné pre správu podielových fondov. Vnútroštátny súd sa však pýta, či zodpovednosť, ktorú v prejednávanej veci preberá SC, postačuje na to, aby sa na službu spoločnosti SC vzťahovalo oslobodenie od dane stanovené týmto ustanovením.

24 V tomto kontexte Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 135 ods. 1 písm. g) [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že na účely oslobodenia od dane stanoveného v tomto ustanovení pod pojem ‚správa podielových fondov‘ spadá aj situácia, keď externý poskytovateľ licencie poskytne kapitálovej investičnej spoločnosti (KIS) užívacie právo k špeciálnemu softvéru, ktorý bol osobitne vyvinutý pre správu podielových fondov, ak tento špeciálny softvér – tak ako vo veci samej – slúži výlučne na vykonávanie osobitných a podstatných činností v súvislosti so správou podielových fondov, ale pritom sa vykonáva na základe technickej infraštruktúry KIS a môže plniť svoje úlohy len pomocou sekundárnej spolupráce KIS a pri sústavnom používaní údajov o trhu, ktoré poskytuje KIS?“

25 Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 3. marca 2020 boli veci C-58/20 a C-59/20 spojené na spoločné konanie na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

26 Svojimi prejudiciálnymi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že na služby poskytované tretími osobami správcovským spoločnostiam podielových fondov, ako sú daňové úlohy, ktoré spočívajú v zabezpečení zdaňovania výnosov, ktoré podielnikom plynú z fondov, v súlade s vnútroštátnym zákonom, a priznanie užívacieho práva k softvéru na vykonávanie podstatných výpočtov pre riadenie rizík a meranie výkonnosti, sa vzťahuje oslobodenie od dane stanovené týmto ustanovením.

27 Na úvod treba uviesť, že v rozsahu, v akom smernica o DPH ruší a nahrádza šiestu smernicu, platí výklad prijatý Súdnym dvorom vo vzťahu k ustanoveniam tejto poslednej uvedenej smernice rovnako aj vo vzťahu k smernici o DPH, pretože ustanovenia týchto dvoch právnych nástrojov Únie možno kvalifikovať ako rovnocenné.

28 V dôsledku toho výklad podaný Súdnym dvorom, pokiaľ ide o článok 13 B písm. d) bod 6 šiestej smernice, platí aj pre článok 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, pretože ako už bolo konštatované v bode 3 tohto rozsudku, tieto ustanovenia sú formulované v podstate v rovnakom znení, a preto ich možno kvalifikovať ako rovnocenné.

29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora oslobodenia od dane stanovené v článku 135 ods. 1 smernice o DPH predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktorých cieľom je vyhnúť sa rozdielnemu uplatňovaniu systému DPH v jednotlivých členských štátoch [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 21 a citovaná judikatúra].

30 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pojmy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v článku 135 ods. 1 smernice o DPH sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 22 a citovaná judikatúra].

31 Navyše podľa zásady daňovej neutrality musia mať subjekty možnosť zvoliť si organizačný model, ktorý im z prísne ekonomického hľadiska najviac vyhovuje bez toho, aby podstupovali riziko, že ich transakcie budú vylúčené z oslobodenia od dane stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 50 a citovaná judikatúra].

32 Služby správy poskytované externým správcom tak v zásade patria do pôsobnosti článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH (rozsudok zo 4. mája 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, bod 69).

33 Na to, aby mohli byť kvalifikované ako transakcie oslobodené od dane v zmysle článku 135 ods. 1 písm. g), musia však služby poskytnuté externým správcom tvoriť z celkového pohľadu samostatný súbor určený na splnenie osobitných a podstatných funkcií podielových fondov [rozsudok z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 47 a citovaná judikatúra].

34 Prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom treba preskúmať práve s prihliadnutím na judikatúru pripomenutú v bodoch 29 až 33 tohto rozsudku.

O podmienke spojenej so samostatnou alebo autonómnou povahou

35 Po prvé na určenie, či sa na služby poskytované tretími osobami správcovským spoločnostiam podielových fondov vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, treba posúdiť, či tieto služby tvoria z celkového pohľadu samostatný súbor.

36 V tejto súvislosti treba poznamenať, že podmienku týkajúcu sa „samostatnej“ povahy nemožno vykladať v tom zmysle, že na to, aby sa na službu, ktorá je osobitná a podstatná pre správu podielových fondov, vzťahovalo oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, musí byť v celom rozsahu externe zadaná.

37 Treba totiž pripomenúť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora cieľom oslobodenia od dane uvedeného v tomto ustanovení je podporovať prístup malých investorov na trh s cennými papiermi. Spoločná správa investícií v rámci podielových fondov totiž ponúka malým investorom možnosť vlastniť napriek skromnej investícii diverzifikované portfólio, ktoré ich chráni pred rizikami spojenými s kolísaním hodnoty prevoditeľných cenných papierov a umožňuje im spojiť náklady na odbornú správu. V prípade neexistencie oslobodenia od dane, by vlastníci podielov v podnikoch kolektívneho investovania podliehali vyššiemu zdaneniu ako *a priori* väčší investori, ktorí investujú svoje peniaze priamo do cenných papierov a ktorí nevyužívajú služby správy fondov. Zásada daňovej neutrality pritom nepripúšťa, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rôzne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, body 43 a 44, ako aj citovanú judikatúru).

38 Aj keď sa má oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vykladať reštriktívne, zásada daňovej neutrality, ako aj ciele tohto oslobodenia od dane hovoria v prospech výkladu, ktorý ho nezbavuje jeho účinku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. decembra 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, bod 68).

39 Ak by však služba, ktorá je osobitná a podstatná pre správu podielových fondov, mala podliehať DPH len z dôvodu, že nie je v celom rozsahu externe zadaná, zvýhodnilo by to správcovské spoločnosti, ktoré samy poskytujú toto plnenie, ako aj investorov, ktorí umiestňujú svoje peniaze priamo do cenných papierov a ktorí nevyužívajú služby správy fondov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 72 a citovanú judikatúru).

40 Výklad podmienky spojenej so „samostatnou“ povahou, ktorý spočíva v tom, že na to, aby sa mohlo uplatniť oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, musí byť poskytnutie služby, ktorá je osobitná a podstatná pre správu podielových fondov, externe zadané v celom rozsahu, by tak obmedzil potrebný účinok možnosti takejto služby využiť uvedené oslobodenie od dane, ak je služba poskytnutá treťou osobou.

41 Okrem toho Súdny dvor konštatoval, že na poradenské služby investovania do prevoditeľných cenných papierov a odporúčania v súvislosti s nákupom a predajom aktív poskytnuté treťou osobou správcovskej spoločnosti podielových fondov, ktoré sú osobitné a podstatné pre správu tohto fondu, sa môže vzťahovať oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 33).

42 Súdny dvor totiž dospel k záveru, že nie je dôležité, že je na tejto správcovskej spoločnosti, či prijme tieto odporúčania po kontrole ich súladu so zákonnými obmedzeniami investovania uplatniteľnými na podielové fondy a že si tak uvedená správcovská spoločnosť zachová rozhodovaciu právomoc a konečnú zodpovednosť (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 27).

43 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o vec C-58/20, na účely určenia, či sa na služby, ktoré K poskytuje dotknutým správcovským spoločnostiam, ako sú služby výpočtu hodnôt relevantných na účely zdanenia výnosov podielnikov fondov, vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu posúdiť, či sa tieto služby majú považovať za osobitné a podstatné pre činnosť správy podielových fondov. Skutočnosť, že správcovské spoločnosti majú vypracovať štandardné hlásenia na základe výpočtov vykonaných treťou osobou, ako aj odoslať tieto hlásenia daňovému orgánu, nie je sama osebe rozhodujúca na účely rozhodnutia, či sa na takéto služby vzťahuje uvedené oslobodenie od dane.

44 Rovnako, pokiaľ ide o vec C-59/20, na účely určenia, či sa na služby, ktoré SC poskytuje spoločnosti DBKAG, ako je poskytnutie užívacieho práva k softvéru SC, vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu posúdiť, či sa tieto služby majú považovať za osobitné a podstatné pre činnosť správy podielových fondov. Skutočnosť, že dotknutý softvér možno používať na základe technickej infraštruktúry dotknutej správcovskej spoločnosti a svoje úlohy môže plniť len pomocou sekundárnej spolupráce tejto spoločnosti a pri sústavnom používaní údajov o trhu, ktoré poskytuje táto spoločnosť, nie je sama osebe rozhodujúca pre rozhodnutie, či sa na takéto služby vzťahuje uvedené oslobodenie od dane.

O podmienke týkajúcej sa osobitnej a podstatnej povahy služby

45 V druhom rade na účely určenia, či sa na služby poskytované tretími osobami správcovským spoločnostiam podielových fondov, ako sú daňové úlohy, ktoré spočívajú v zabezpečení zdaňovania výnosov, ktoré podielnikom plynú z fondov, v súlade s vnútroštátnym zákonom, a priznanie užívacieho práva k softvéru na vykonávanie podstatných výpočtov pre riadenie rizík a meranie výkonnosti, vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, treba posúdiť, či sú tieto služby osobitné a podstatné pre správu podielových fondov.

46 Po prvé, pokiaľ ide o daňové úlohy, treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že do pôsobnosti článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH patria okrem činností správy portfólia aj administratívne činnosti samotných podnikov kolektívneho investovania uvedené v prílohe II smernice PKIPCP (rozsudok zo 4. mája 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, bod 64).

47 Príloha II smernice PKIPCP totiž stanovuje, že činnosť spoločnej správy portfólia zahŕňa najmä administratívne činnosti, akými sú právne služby a účtovníctvo riadenia fondu, ako aj oceňovanie a stanovovanie cien (vrátane daňových priznaní).

48 Okrem toho skutočnosť, že niektoré plnenia nie sú uvedené v prílohe II smernice PKIPCP, nepredstavuje prekážku ich zaradenia do kategórie osobitných služieb týkajúcich sa činností „správy“ podielových fondov v zmysle článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH (rozsudok zo 7. marca 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 25).

49 Na určenie, či sa na služby poskytnuté treťou osobou správcovskej spoločnosti vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, treba totiž zistiť, či má služba poskytnutá treťou osobou vnútornú súvislosť s vlastnou činnosťou správcovskej spoločnosti tak, že plní osobitné a podstatné funkcie správy podielových fondov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 23).

50 V tejto súvislosti sa pojem „správa“ podielových fondov v zmysle článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vzťahuje nielen na správu investícií zahŕňajúcu výber a prevody spravovaného majetku, ale aj poskytovanie administratívnych a účtovníckych služieb, ako je výpočet výšky výnosov a ceny podielov alebo akcií fondov, oceňovanie majetku, vedenie účtovníctva, príprava výkazov na rozdelenie výnosov, poskytovanie informácií a dokladov na účely pravidelných účtovných závierok a na účely daňových priznaní, štatistických hlásení a priznaní DPH, ako aj príprava prognóz výnosov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 27).

51 Naopak plnenia, ktoré nie sú osobitné pre činnosť podielového fondu, ale sú súčasťou akéhokoľvek druhu investovania, nepatria do pôsobnosti tohto pojmu „správy“ podielového fondu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. decembra 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, bod 78).

52 Vzhľadom na to, že administratívne a účtovnícke služby poskytnuté treťou osobou správcovskej spoločnosti, ako sú daňové úlohy, ktoré spočívajú v zabezpečení zdaňovania výnosov, ktoré podielnikom plynú z fondov, v súlade s vnútroštátnym zákonom, majú vnútornú súvislosť s činnosťou správy podielových fondov, vzťahuje sa na ne oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

53 Po druhé, pokiaľ ide o poskytnutie užívacieho práva k softvéru, je pravda, že v bode 71 rozsudku zo 4. mája 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), Súdny dvor vychádzal z rozsudku z 5. júna 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), keď dospel k záveru, že na jednoduché materiálne alebo technické služby, ako napríklad sprístupňovanie informačného systému, sa nevzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 13 B písm. d) bode 6 šiestej smernice, ktorý bol nahradený článkom 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH (rozsudok z 9. decembra 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, bod 74).

54 Túto judikatúru však nemožno chápať tak, že znamená, že z pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH treba vylúčiť všetky služby poskytované treťou osobou správcovskej spoločnosti prostredníctvom informačného systému.

55 Súdny dvor totiž v bode 37 rozsudku z 5. júna 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), spresnil, že samotná skutočnosť, že služba je v celom rozsahu poskytovaná elektronickými prostriedkami, sama osebe nebráni uplatneniu oslobodenia od dane na túto službu.

56 Súdny dvor konkrétnejšie v rozsudku z 2. júla 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), hoci išlo o služby, najmä o kontrolu výkonnosti a rizík, poskytované tretími osobami správcovským spoločnostiam fondov prostredníctvom počítačovej platformy, nevylúčil tieto služby hneď na začiatku z pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Súdny dvor naopak dospel k záveru, že na tieto služby sa nemôže vzťahovať toto oslobodenie od dane, pričom sa v bodoch 48 a 49 tohto rozsudku opieral o okolnosť, že uvedené služby nie sú osobitné pre správu podielových fondov, keďže boli vytvorené na účely správy investícií rôznej povahy a možno ich bez rozdielu používať na správu podielových fondov a správu iných fondov.

57 Ak sa teda služba, ako je poskytnutie užívacieho práva k softvéru, poskytuje výlučne na účely správy podielových fondov, a nie iných fondov, možno ju považovať za „osobitnú“ na tento účel.

58 Z vyššie uvedeného teda vyplýva, že na poskytovanie služieb, ako sú daňové úlohy, ktoré spočívajú v zabezpečení zdaňovania výnosov, ktoré podielnikom plynú z fondov, v súlade s vnútroštátnym zákonom, a priznanie užívacieho práva k softvéru na vykonávanie podstatných výpočtov pre riadenie rizík a meranie výkonnosti, sa vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, ak majú vnútornú súvislosť so správou podielových fondov a sú poskytované výlučne na účely správy takých fondov.

59 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, či služby, ktoré poskytujú K a SC správcovským spoločnostiam, o ktoré ide vo veci samej, spĺňajú tieto podmienky.

60 Konkrétne vo veci C-58/20 musí vnútroštátny súd najmä zistiť, či daňové úlohy vykonávané K zodpovedajú povinnostiam stanoveným rakúskym zákonom, ktoré sú osobitné pre podielové fondy, a ktoré sa teda odlišujú od povinností stanovených pre iné typy investičných fondov.

61 Vo veci C-59/20 z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že vnútroštátny súd sa domnieva, že služby riadenia rizík a merania výkonnosti sú činnosťami, ktoré sú osobitné pre správu takýchto fondov. Tento súd tiež uvádza, že výpočty softvéru dotknutého vo veci samej predstavujú podstatný základ na to, aby DBKAG mohla plniť funkcie riadenia rizík a merania výkonnosti vyžadované rakúskym zákonom. Preto skutočnosť, že tento softvér slúži na vykonanie podstatných výpočtov pre správcovské služby riadenia rizík a merania výkonnosti dotknutého fondu, by mohla viesť k záveru, že uvedený softvér je podstatný pre správu uvedeného fondu. Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či sú splnené podmienky uvedené v bode 58 tohto rozsudku.

62 S prihliadnutím na vyššie uvedené úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že na služby poskytované tretími osobami správcovským spoločnostiam podielových fondov, ako sú daňové úlohy, ktoré spočívajú v zabezpečení zdaňovania výnosov, ktoré podielnikom plynú z fondov, v súlade s vnútroštátnym zákonom, a priznanie užívacieho práva k softvéru výlučne na vykonávanie podstatných výpočtov pre riadenie rizík a meranie výkonnosti, sa vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení, ak majú vnútornú súvislosť so správou podielových fondov a sú poskytované výlučne na účely správy takých fondov, a to aj v prípade, že tieto služby nie sú v celom rozsahu zadávané externe.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 135 ods. 1 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že na služby poskytované tretími osobami správcovským spoločnostiam podielových fondov, ako sú daňové úlohy, ktoré spočívajú v zabezpečení zdaňovania výnosov, ktoré podielnikom plynú z fondov, v súlade s vnútroštátnym zákonom, a priznanie užívacieho práva k softvéru výlučne na vykonávanie podstatných výpočtov pre riadenie rizík a meranie výkonnosti, sa vzťahuje oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení, ak majú vnútornú súvislosť so správou podielových fondov a sú poskytované výlučne na účely správy takých fondov, a to aj v prípade, že tieto služby nie sú v celom rozsahu zadávané externe.

Podpisy