Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

17. lipnja 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 135. stavak 1. – Izuzeća – Upravljanje posebnim investicijskim fondovima – Eksternalizacija – Usluge koje pruža treća osoba"

U spojenim predmetima C-58/20 i C-59/20,

povodom dvaju zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija), odlukama od 29. siječnja 2020. (C-59/20) i od 30. siječnja 2020. (C-58/20), koje je Sud zaprimio 4. veljače 2020., u postupcima

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

protiv

Finanzamt Österreich, prije Finanzamt Linz,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica Suda u svojstvu sutkinje prvog vijeća, L. Bay Larsen, C. Toader i N. Jääskinen, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: D. Dittert, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 3. veljače 2021.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za K i DBKAG, G. Aigner, *Steuerberater*,

– za austrijsku vladu, A. Posch, F. Koppensteiner, J. Schmoll i S. Zolles, u svojstvu agenata,

– za vladu Helenske Republike, K. Georgiadis, A. Dimitrakopoulou i M. Tassopoulou, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

– za Europsku komisiju, L. Mantl i R. Lyal, a zatim L. Mantl i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjevi su upućeni u okviru sporova između osobe K (predmet C-58/20) i društva DBKAG (predmet C-59/20), s jedne strane, i Finanzamta Österreich, prije Finanzamta Linz (Porezna uprava Austrije, prije Porezna uprava u Linzu, Austrija) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), s druge strane, u vezi s odbijanjem te uprave da im odobri korištenje izuzeća od poreza na dodanu vrijednost (PDV), koje je predviđeno u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Člankom 135. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u propisuje se izuzeće koje je izričajem u biti istovjetno izuzeću koje je prethodno bilo propisano člankom 13. dijelom B točkom (d) podtočkom 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

4 U skladu s člankom 135. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(g) upravljanje posebnim investicijskim fondovima u skladu s definicijom država članica;

[…]”

Direktiva UCITS

5 Direktivom 2009/65/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. srpnja 2009. o usklađivanju zakona i drugih propisa u odnosu na subjekte za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) (SL 2009., L 302, str. 32.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak

3., str. 213. i ispravak SL 2014., L 281, str. 10.; u daljnjem tekstu: Direktiva UCITS) ukidanjem je preinačena Direktiva Vijeća 85/611/EEZ od 20. prosinca 1985. o usklađivanju zakona i drugih propisa o subjektima za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) (SL 1985., L 375, str. 3.), kako je izmijenjena, među ostalim, Direktivom 2001/107/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 21. siječnja 2002. (SL 2002., L 41, str. 20.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 85/611).

6 Članak 2. Direktive UCITS glasi:

„1. Za potrebe ove Direktive, primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

(b) ‚društvo za upravljanje' znači društvo čija je osnovna djelatnost upravljanje UCITS-ima koji imaju oblik investicijskih fondova ili društava za investicije (upravljanje zajedničkim portfeljem UCITS-a);

[…]

2. Za potrebe stavka 1. točke (b), osnovna djelatnost društva za upravljanje obuhvaća poslove navedene u Prilogu II.

[…]"

7 Prilog II. Direktivi UCITS sadržava indikativan popis poslova uključenih u djelatnost upravljanja zajedničkim portfeljem. Taj popis, istovjetan onomu iz Priloga II. Direktivi 85/611, navodi sljedeće poslove:

„– upravljanje ulaganjima,

– administrativni poslovi:

(a) [pravne i računovodstvene usluge] u okviru upravljanja fondom;
(b) upiti klijenata;
(c) vrednovanje i utvrđivanje cijena (uključujući povrate poreza);
(d) praćenje usklađenosti s propisima;
(e) vođenje registra imatelja udjela;
(f) raspodjela dobiti;
(g) izdavanje i isplata udjela;
(h) podmirivanje ugovornih obveza (uključujući izdavanje potvrda);
(i) vođenje evidencije.

– trgovanje."

Austrijsko pravo

8 Člankom 6. stavkom 1. točkom 8. podtočkom i. Umsatzsteuergesetza 1994. (Zakon o PDV-u, BGBl. 663/1994), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku, propisuje se da su od PDV-a izuzeti prihodi od „upravljanja posebnim investicijskim fondovima", prihodi od

„upravljanja udjelima u okviru djelatnosti ulaganja kapitala […] od strane poduzetnika koji u tu svrhu imaju koncesiju” kao i prihodi od „upravljanja posebnim investicijskim fondovima kako su utvrđeni u drugim državama članicama”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

Predmet C-58/20

9 Između 2008. i 2014. različita društva za upravljanje (koja su se prije 2011. nazivala društva za ulaganje kapitala) prenijela su na treću osobu, u ovom slučaju osobu K, određene usluge izračuna vrijednosti koje su relevantne za potrebe oporezivanja prihoda imatelja udjela u fondovima, kao što su to porezni obračuni. Kako bi pružila te usluge, osoba K morala se osloniti na izračun prihoda na razini fondova kako su ga utvrdila društva za upravljanje na temelju opće bilance i računovodstvene dokumentacije depozitarne banke. Osoba K preuzimala je nakon obične provjere vjerodostojnosti (bez provjere točnosti) vrijednosti koje su bile navedene u općoj bilanci i izračunu prihoda na razini fondova. Nadalje, kako bi se utvrdio porezni obračun na razini imatelja udjela, osoba K morala je uzeti u obzir, među ostalim, obilježja svojstvena različitim vrstama ulagača, ali i izraditi vlastiti obračun troškova, poštovati samostalan redoslijed dodjele, kao i izračun posebnih gubitaka.

10 Tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku društva za upravljanje koja su ovlastila osobu K i dalje su zadržala svojstvo poreznih zastupnika koji su zaduženi da standardiziranom prijavom odjelu za prijave podnesu vrijednosti koje su relevantne za potrebe oporezivanja prihoda imatelja udjela u fondovima. Društva za upravljanje stoga su preuzimala neizmijenjene relevantne vrijednosti koje je izračunala osoba K te su ih podnosili odjelu za prijave. Međutim, društva za upravljanje bila su odgovorna za točnost iznosa prijavljenih odjelu za prijave, osobito u pogledu poreza na prihod od kapitala. Osoba K je na temelju građanskog prava bila odgovorna prema tim društvima za namjerno uzrokovanu štetu zbog netočno prijavljenih relevantnih poreznih vrijednosti.

11 Osoba K je obračunavala, bez PDV-a, usluge koje je pružala društvima za upravljanje. Naime, osoba K tvrdila je da se na te usluge primjenjuje izuzeće koje se odnosi na upravljanje posebnim investicijskim fondovima, propisano člankom 135. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u, s obzirom na to da one ispunjavaju uvjete predviđene sudskom praksom Suda, osobito one iz točke 72. presude od 4. svibnja 2006., Abbey National (C-169/04,EU:C:2006:289), prema kojoj usluge koje pruža treća osoba moraju, općenito gledano, činiti zasebnu cjelinu te biti specifične i bitne za upravljanje tim posebnim investicijskim fondovima kako bi bile obuhvaćene tim izuzećem. Prema stajalištu osobe K, usluge izračuna vrijednosti koje su relevantne za potrebe oporezivanja prihoda imatelja udjela u fondovima za koje je ta osoba zadužena, postoje samo u području posebnih investicijskih fondova, tako da je riječ o administrativnim uslugama koje su specifične i bitne za upravljanje tim fondovima. Usto, osoba K smatra da za primjenu izuzeća nije nužno da su sve te usluge eksternalizirane.

12 Međutim, prema stajalištu porezne uprave, usluge koje je osoba K pružala društvima za upravljanje ne mogu biti obuhvaćene tim izuzećem. S jedne strane, porezna uprava smatra da usluga koju pruža osoba K, a koja se sastoji od izračuna vrijednosti koje su relevantne za potrebe oporezivanja prihoda imatelja udjela u fondovima, nije specifična i bitna za upravljanje posebnim

investicijskim fondovima. Radi se prije o usluzi koja je specifična za zanimanje poreznog savjetnika odnosno ovlaštenog revizora. S druge strane, porezna uprava tvrdi da ta usluga nije dovoljno samostalna da bi bila obuhvaćena područjem primjene izuzeća od PDV-a.

13 Osoba K podnijela je tužbu protiv odluka porezne uprave od 9. rujna 2014. u pogledu PDV-a za razdoblje od 2008. do 2012., od 25. rujna 2015. u pogledu PDV-a za 2013. i od 23. siječnja 2019. u pogledu PDV-a za 2014. sudu koji je uputio zahtjev, koji smatra da postoje dvojbe u pogledu tumačenja pojma „upravljanje posebnim investicijskim fondovima" u smislu članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u.

14 U tim je okolnostima Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 135. stavak 1. točku (g) [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da se pod pojmom ‚upravljanje posebnim investicijskim fondovima' podrazumijevaju i porezne zadaće koje je društvo za upravljanje prenijelo trećoj osobi, a koje se sastoje u osiguravanju oporezivanja prihoda imatelja udjela u fondovima u skladu sa zakonom?"

Predmet C-59/20

15 Društvo SC GmbH s poslovnim nastanom u Njemačkoj ugovorom o licenciji od 11. prosinca 2008. dodijelilo je društvu DBKAG, koje upravlja posebnim investicijskim fondovima, pravo na korištenje računalnim programom, koji služi za izračune koji su bitni za upravljanje rizicima i mjerenje uspješnosti, u zamjenu za plaćanje naknade (u daljnjem tekstu: računalni program SC).

16 Računalni program SC posebno je prilagođen aktivnosti investicijskih fondova i složenim zakonodavnim zahtjevima u tim područjima. Društvo SC odgovorno je za točne izračune pokazatelja rizika i uspješnosti.

17 Računalni program SC može se koristiti samo u interakciji s drugim računalnim programima društva DBKAG. Naime, društvo DBKAG moralo je prilagoditi svoje informatičko okruženje potrebama računalnog programa SC i odrediti parametre (osobito metode izračuna) koje taj računalni program mora koristiti. Podaci o tržišnim cijenama i tržišnim vrijednostima koje unosi društvo DBKAG i koji su potrebni za izračune koje provodi društvo SC, automatski se i svakodnevno unose u računalni program SC posredstvom sučelja s drugim računalnim programima društva DBKAG. Stoga se tim računalnim programom izračunavaju pokazatelji rizika i uspješnosti na temelju podataka koje je unijelo društvo DBKAG. Nadalje, društvo DBKAG koristi se pokazateljima rizika i uspješnosti, izračunanih računalnim programom SC, kako bi sastavilo izvješća i ispunilo zakonske obveze informiranja tijela i ulagača u vezi s upravljanjem rizicima i uspješnosti.

18 Drugim ugovorima od 11. prosinca 2008. dogovoreno je da će društvo SC pružati društvu DBKAG različite usluge podrške. Konkretno, društvo SC obvezalo se obrazovati osoblje društva DBKAG za podešavanje računalnog programa SC i ručno unošenje podataka nužnih za njegovo funkcioniranje. Društvo SC također se obvezalo ažurirati taj računalni program radi otklanjanja njegovih mogućih nedostataka.

19 Društvo SC obračunalo je dodjelu licencije i druge isporuke usluga kao oporezive isporuke koje podliježu PDV-u u državi odredišta, odnosno Republici Austriji, ne ističući pritom PDV, ali uz navođenje da na temelju mehanizma prijenosa porezne obveze postoji prijenos poreznog duga na društvo DBKAG.

20 Međutim, društvo DBKAG smatra da usluge koje pruža društvo SC moraju biti obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u. Naime, društvo DBKAG smatra da se računalnim programom SC pružaju usluge izračuna pokazatelja rizika i uspješnosti koje su specifične i bitne za upravljanje posebnim investicijskim fondovima. Prema mišljenju društva DBKAG, činjenica da ono sâmo unosi određene podatke u računalni program SC ne smije utjecati na kvalifikaciju tih usluga kao izuzetih transakcija.

21 Porezna uprava, pak, smatra da je dodjela prava na korištenje računalnog programa SC usluga koja podliježe PDV-u. Prema njezinu mišljenju, društvo SC pruža samo običnu tehničku pomoć koja nije ni specifična ni bitna za upravljanje posebnim investicijskim fondom. Usto, porezna uprava ističe da usluga društva SC nije dovoljno samostalna kako bi bila obuhvaćena izuzećem od PDV-a jer se računalnim programom SC ne mogu izvršiti predmetni izračuni, a da u tome ne sudjeluje društvo DBKAG.

22 Društvo DBKAG podnijelo je pred sudom koji je uputio zahtjev tužbu protiv odluka porezne uprave od 24. listopada 2014. o ponovnom pokretanju postupka oporezivanja PDV-om za 2009. i 2010., kao i protiv poreznih rješenja o oporezivanju PDV-om za 2009. i 2010.

23 Kao i u predmetu C-58/20, sud koji je uputio zahtjev smatra da postoje dvojbe u pogledu tumačenja pojma „upravljanje posebnim investicijskim fondovima” u smislu članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u. Doduše, sud koji je uputio zahtjev smatra da usluge upravljanja rizicima i mjerenja uspješnosti predstavljaju djelatnosti koje su specifične za upravljanje posebnim investicijskim fondovima. Međutim, on se pita je li odgovornost koju je društvo SC preuzelo u ovom slučaju dovoljna da bi se na uslugu koju pruža to društvo primijenilo izuzeće predviđeno tom odredbom.

24 U tim je okolnostima Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 135. stavak 1. točku (g) [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da, u svrhu izuzimanja od poreza predviđenog tom odredbom, izraz ‚upravljanje posebnim investicijskim fondovima’ obuhvaća i dodjelu prava na korištenje posebnim računalnim programom za upravljanje posebnim investicijskim fondovima, od strane treće osobe davatelja licencije društvu za investicije, ako taj posebni računalni program, kao u glavnom postupku, služi isključivo za izvršavanje specifičnih i bitnih djelatnosti povezanih s upravljanjem posebnim investicijskim fondovima, ali se za korištenje tim programom upotrebljava tehnička infrastruktura društva za investicije te on može ispunjavati svoje funkcije samo uz podredno sudjelovanje društva za investicije i uz stalno korištenje tržišnim podacima koje pruža društvo za investicije?”

25 Odlukom predsjednika Suda od 3. ožujka 2020., predmeti C-58/20 i C-59/20 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog dijela postupka i donošenja presude.

O prethodnim pitanjima

26 Svojim prethodnim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 135. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u tumačiti na način da izuzeće iz te odredbe obuhvaća isporuke usluga koje treće osobe pružaju društvima za upravljanje posebnim investicijskim fondovima, poput usluge obavljanja poreznih zadaća koje se sastoje od osiguranja da se prihodi fonda koje su primili imatelji udjela oporezuju u skladu s nacionalnim zakonom i usluge dodjele prava na korištenje računalnim programom koji služi za izračune koji su bitni za upravljanje rizicima i mjerenje uspješnosti.

27 Uvodno valja istaknuti da, s obzirom na to da je Direktivom o PDV-u stavljena izvan snage i zamijenjena Šesta direktiva, tumačenje koje je Sud dao u pogledu odredaba Šeste direktive vrijedi i za odredbe Direktive o PDV-u ako se odredbe tih dvaju instrumenata prava Unije mogu smatrati istovjetnima.

28 Slijedom toga, tumačenje koje je Sud dao u pogledu članka 13. dijela B točke (d) podtočke 6. Šeste direktive vrijedi i za članak 135. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u, s obzirom na to da, kao što je to već utvrđeno u točki 3. ove presude, te odredbe imaju u biti istovjetan izričaj i stoga se mogu smatrati istovjetnima.

29 U tom pogledu valja podsjetiti na to da su prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda izuzeća iz članka 135. stavka 1. Direktive o PDV-u autonomni pojmovi prava Unije čiji je predmet izbjegavanje razilaženja u primjeni sustava PDV-a među državama članicama (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, t. 21. i navedena sudska praksa).

30 Usto, iz sudske prakse Suda proizlazi da izraze upotrijebljene za utvrđivanje izuzeća u članku 135. stavku 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti usko jer je riječ o odstupanjima od općeg načela prema kojem se PDV naplaćuje na svaku naplatnu isporuku usluga poreznog obveznika (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, t. 22. i navedena sudska praksa).

31 Osim toga, na temelju načela porezne neutralnosti gospodarski subjekti moraju moći odabrati organizacijski model koji im s usko ekonomskog stajališta najbolje odgovara, a da se pritom ne izlažu opasnosti da će njihove transakcije biti isključene iz primjene izuzeća predviđenog u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, t. 50. i navedena sudska praksa).

32 Stoga su usluge upravljanja koje pruža treći upravitelj u načelu obuhvaćene područjem primjene članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u (presuda od 4. svibnja 2006., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, t. 69.).

33 Međutim, kako bi se mogle smatrati transakcijama koje su izuzete u smislu članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u, usluge koje pruža treći upravitelj moraju općenito gledano činiti zasebnu cjelinu, namijenjenu obavljanju specifičnih i bitnih poslova upravljanja posebnim investicijskim fondovima (presuda od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, t. 47. i navedena sudska praksa).

34 Prethodna pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev treba ispitati s obzirom na sudsku praksu navedenu u točkama 29. do 33. ove presude.

Uvjet koji se odnosi na zasebnu ili samostalnu prirodu

35 Kao prvo, kako bi se utvrdilo jesu li isporuke usluga koje treće osobe pružaju društvima za upravljanje posebnim investicijskim fondovima obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, valja ocijeniti čine li te usluge, općenito gledano, zasebnu cjelinu.

36 U tom pogledu valja napomenuti da se uvjet koji se odnosi na „zasebnu" prirodu ne može tumačiti na način da se isporuka usluge koja je specifična i bitna za upravljanje posebnim investicijskim fondovima mora u cijelosti eksternalizirati kako bi bila obuhvaćena izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u.

37 Naime, valja podsjetiti na to da je, u skladu sa sudskom praksom Suda, cilj izuzeća iz te odredbe olakšati pristup malim ulagačima tržištu vrijednosnih papira. Naime, zajedničko upravljanje ulaganjima u okviru posebnih investicijskih fondova omogućuje tim ulagačima da neovisno o skromnom ulaganju raspolažu raznolikim portfeljem koji ih štiti od rizika svojstvenih promjeni vrijednosti vrijednosnih papira te im omogućuje da raspodijele troškove stručnog upravljanja. Kada ne bi postojalo izuzeće, imatelji udjela u subjektima za zajednička ulaganja bili bi oporezovaniji od ulagača koji su *a priori* veći i svoj novac izravno ulažu u vrijednosne papire te se ne koriste uslugama upravljanja fondovima. Međutim, načelu porezne neutralnosti protivi se to da se u području ubiranja PDV-a različito postupa s gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, t. 43. i 44. i navedenu sudsku praksu).

38 Dakle, iako izuzeće predviđeno u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti usko, načelo porezne neutralnosti i ciljevi tog izuzeća govore u prilog tumačenju koje ga ne lišava njegova učinka (vidjeti u tom smislu presudu od 9. prosinca 2015., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, t. 68.).

39 Doista, ako bi usluga koja je specifična i bitna za upravljanje posebnim investicijskim fondovima morala podlijegati PDV-u samo zbog činjenice da nije u cijelosti eksternalizirana, time bi se dala prednost društvima za upravljanje koja sama pružaju tu uslugu kao i ulagačima koji izravno ulažu svoj novac u vrijednosne papire, a ne koriste se uslugama upravljanja fondovima (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, t. 72. i navedenu sudsku praksu).

40 Stoga bi tumačenje uvjeta u vezi sa „zasebnom" prirodom na način da se smatra da isporuka usluge koja je specifična i bitna za upravljanje posebnim investicijskim fondovima mora u cijelosti biti eksternalizirana kako bi se na nju moglo primijeniti izuzeće predviđeno u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, dovelo do ograničavanja korisnog učinka mogućnosti da se na takvu uslugu primijeni navedeno izuzeće kad je pruža treća osoba.

41 Uostalom, Sud je smatrao da izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u mogu biti obuhvaćene usluge savjetovanja o ulaganju vrijednosnih papira i preporuke za kupoprodaju imovine koje treća osoba pruža društvu za upravljanje posebnim investicijskim fondovima, pri čemu su te usluge specifične i bitne za upravljanje tim fondom (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2013., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, t. 33.).

42 Naime, Sud je smatrao da nije važna okolnost da je to društvo za upravljanje moralo provesti te preporuke nakon provjere da se njima ne povređuje nijedno zakonsko ograničenje u području ulaganja koje se primjenjuje na posebne investicijske fondove i da je tako ono zadržalo ovlast odlučivanja i krajnju odgovornost (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2013., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, t. 27.).

43 Kako bi se u ovom slučaju, kad je riječ o predmetu C-58/20, utvrdilo jesu li usluge koje osoba K pruža predmetnim društvima za upravljanje, poput usluga izračuna vrijednosti koje su relevantne za potrebe oporezivanja prihoda imatelja udjela u fondovima, obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, na sudu je koji je uputio zahtjev da ocijeni treba li te usluge smatrati specifičnima i bitnima za djelatnost upravljanja posebnim investicijskim fondovima. Činjenica da društva za upravljanje moraju izraditi standardizirane prijave na temelju izračuna koje je izvršila treća osoba i da te prijave moraju proslijediti odjelu za prijave nije sama po sebi odlučujuća za odlučivanje o tome jesu li takve usluge obuhvaćene navedenim izuzećem.

44 Isto tako, što se tiče predmeta C-59/20, kako bi se utvrdilo jesu li usluge koje društvo SC pruža društvu DBKAG, poput usluge dodjele prava na korištenje računalnog programa SC, obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, na sudu je koji je uputio zahtjev da ocijeni treba li te usluge smatrati specifičnima i bitnima za djelatnost upravljanja posebnim investicijskim fondovima. Činjenica da se predmetni računalni program može koristiti samo na tehničkoj infrastrukturi predmetnog društva za upravljanje i da može ispunjavati svoje funkcije samo uz podrednu suradnju tog društva stalnim korištenjem tržišnih podataka koje ono osigurava nije sama po sebi odlučujuća za odlučivanje o tome jesu li takve usluge obuhvaćene navedenim izuzećem.

Uvjet koji se odnosi na specifičnu i bitnu prirodu usluge

45 Kao drugo, kako bi se utvrdilo jesu li isporuke usluga koje treće osobe pružaju društvima za upravljanje posebnim investicijskim fondovima obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, poput usluge obavljanja poreznih zadaća koje se sastoje od osiguranja da se prihodi fonda koje su primili imatelji udjela oporezuju u skladu s nacionalnim zakonom i usluge dodjele prava na korištenje računalnim programom koji služi za izračune koji su bitni za upravljanje rizicima i mjerenje uspješnosti, valja ocijeniti jesu li te usluge specifične i bitne za upravljanje posebnim investicijskim fondovima.

46 Kao prvo, što se tiče poreznih zadaća, valja podsjetiti na to da je Sud presudio da su područjem primjene članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u uz poslove upravljanja portfeljem obuhvaćeni poslovi upravljanja samim subjektima za zajednička ulaganja, poput onih navedenih u Prilogu II. Direktivi UCITS (presuda od 4. svibnja 2006., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, t. 64.).

47 Naime, Prilogom II. Direktivi UCITS predviđa se da djelatnost zajedničkog upravljanja portfeljem obuhvaća, među ostalim, administrativne poslove kao što su to pravne i računovodstvene usluge u okviru upravljanja fondom te vrednovanje i utvrđivanje cijena (uključujući povrate poreza).

48 Usto, činjenica da određene usluge nisu navedene u Prilogu II. Direktivi UCITS nije prepreka tomu da ih se uključi u kategoriju djelatnosti „upravljanj[a]” posebnim investicijskim fondom u smislu članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u (presuda od 7. ožujka 2013. GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, t. 25.).

49 Naime, kako bi se utvrdilo jesu li usluge koje treća osoba pruža društvu za upravljanje obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u, valja istražiti je li usluga koju ona pruža usko povezana s vlastitom djelatnošću društva za upravljanje na način da je njezin učinak obavljanje specifičnih i bitnih poslova za upravljanje posebnim investicijskim fondom (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2013., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, t. 23.).

50 U tom su pogledu pojmom „upravljanje" posebnim investicijskim fondom u smislu članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive o PDV-u obuhvaćene i administrativne i računovodstvene usluge kao što je izračun iznosa prihoda i cijene udjela ili dionica fonda, procjena imovine, računovodstvo, priprema izjava o raspodjeli prihoda, davanje podataka i dokumenata radi redovitog vođenja računa i radi poreznih prijava, statističkih prijava i prijava PDV-a kao i priprema procjena očekivanih prihoda, a ne samo upravljanje ulaganjima koje podrazumijeva odabir i prijenos imovine koja je predmet tog upravljanja (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2013., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, t. 27.).

51 Nasuprot tomu, usluge koje nisu specifične za djelatnost posebnog investicijskog fonda, nego su svojstvene svim vrstama ulaganja, ne ulaze u područje primjene tog pojma „upravljanje" posebnim investicijskim fondom (vidjeti u tom smislu presudu od 9. prosinca 2015., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, t. 78.).

52 Stoga su administrativne i računovodstvene usluge koje treća osoba pruža društvu za upravljanje, poput usluge obavljanja poreznih zadaća koje se sastoje od osiguranja da se prihodi fonda koje su primili imatelji udjela oporezuju u skladu s nacionalnim zakonom, obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u ako su usko povezane s djelatnošću upravljanja posebnim investicijskim fondovima.

53 Kao drugo, što se tiče dodjele prava na korištenje računalnog programa, točno je da se u točki 71. presude od 4. svibnja 2006., Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), Sud pozvao na presudu od 5. lipnja 1997., SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), kako bi utvrdio da obične materijalne ili tehničke usluge, poput stavljanja na raspolaganje informatičkog sustava, nisu bile obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 13. dijelu B točki (d) podtočki 6. Šeste direktive, koji je zamijenjen člankom 135. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u (presuda od 9. prosinca 2015., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, t. 74.).

54 Međutim, tu se sudsku praksu ne može tumačiti na način da znači da iz područja primjene izuzeća predviđenog člankom 135. stavkom 1. točkom (g) Direktive o PDV-u valja odmah isključiti svaku uslugu koju posredstvom informatičkog sustava treća osoba pruža društvu za upravljanje.

55 Naime, Sud je u točki 37. presude od 5. lipnja 1997., SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), pojasnio da sama činjenica da se neka usluga u cijelosti pruža elektroničkim sredstvima ne sprečava sama po sebi primjenu izuzeća na tu uslugu.

56 Konkretnije, iako se u presudi od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), radilo o uslugama, među ostalim, nadzora uspješnosti i rizika koje posredstvom informatičke platforme treća osoba pruža društvima za upravljanje fondovima, Sud nije odmah isključio te usluge iz područja primjene izuzeća predviđenog u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u. Suprotno tomu, Sud je smatrao da se na te usluge ne može primijeniti to izuzeće upućujući u točkama 48. i 49. te presude na okolnost da navedene usluge

nisu specifične za upravljanje posebnim investicijskim fondovima jer su bile osmišljene za upravljanje ulaganjima različite prirode, kao i na to da se mogu jednako koristiti za upravljanje posebnim investicijskim fondovima i za upravljanje drugim fondovima.

57 Stoga, kada se usluga poput dodjele prava na korištenja računalnog programa pruža isključivo u svrhe upravljanja posebnim investicijskim fondovima, a ne drugim fondovima, može se smatrati da je usluga „specifična” u tu svrhu.

58 Stoga iz prethodno navedenog proizlazi da su isporuke usluga, poput usluge obavljanja poreznih zadaća koje se sastoje od osiguranja da se prihodi fonda koje su primili imatelji udjela oporezuju u skladu s nacionalnim zakonom i usluge dodjele prava na korištenje računalnim programom koji služi za izračune koji su bitni za upravljanje rizicima i mjerenje uspješnosti, obuhvaćene izuzećem predviđenim u članku 135. stavku 1. točki (g) Direktive o PDV-u ako su usko povezane s upravljanjem posebnim investicijskim fondovima i ako se pružaju isključivo u svrhe upravljanja takvim fondovima.

59 U ovom je slučaju na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri ispunjavaju li te uvjete usluge koje pružaju osoba K i društvo SC društvima za upravljanje o kojima je riječ u glavnom postupku.

60 Konkretno, u predmetu C-58/20 sud koji je uputio zahtjev mora, među ostalim, istražiti odgovaraju li porezne zadaće koje obavlja osoba K obvezama predviđenim austrijskim zakonom koje su specifične za posebne investicijske fondove i koje se, dakle, razlikuju od obveza predviđenih za druge vrste investicijskih fondova.

61 U predmetu C-59/20, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da sud koji je uputio zahtjev smatra da su usluge upravljanja rizicima i mjerenja uspješnosti specifične djelatnosti za upravljanje takvim fondovima. Taj sud također navodi da su izračuni računalnog programa o kojem je riječ u glavnom postupku bitna osnova kako bi društvo DBKAG moglo obavljati poslove upravljanja rizicima i mjerenja uspješnosti koji se zahtijevaju austrijskim zakonom. Stoga se na temelju činjenice da predmetni računalni program služi za izračune koji su bitni za administrativne usluge upravljanja rizicima i mjerenja uspješnosti predmetnog fonda može smatrati da je taj program bitan za upravljanje navedenim fondom. Međutim, na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri jesu li ispunjeni uvjeti navedeni u točki 58. ove presude.

62 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 135. stavak 1. točku (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izuzeće iz te odredbe obuhvaća isporuke usluga koje treće osobe pružaju društvima za upravljanje posebnim investicijskim fondovima, poput usluge obavljanja poreznih zadaća koje se sastoje od osiguranja da se prihodi fonda koje su primili imatelji udjela oporezuju u skladu s nacionalnim zakonom i usluge dodjele prava na korištenje računalnim programom koji služi isključivo za izračune koji su bitni za upravljanje rizicima i mjerenje uspješnosti, ako su usko povezane s upravljanjem posebnim investicijskim fondovima i ako se pružaju isključivo u svrhe upravljanja takvim fondovima, čak i ako te isporuke usluga nisu u cijelosti eksternalizirane.

Troškovi

63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 135. stavak 1. točku (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da izuzeće iz te odredbe obuhvaća isporuke usluga koje treće osobe pružaju društvima za upravljanje posebnim investicijskim fondovima, poput usluge obavljanja poreznih zadaća koje se sastoje od osiguranja da se prihodi fonda koje su primili imatelji udjela oporezuju u skladu s nacionalnim zakonom i usluge dodjele prava na korištenje računalnim programom koji služi isključivo za izračune koji su bitni za upravljanje rizicima i mjerenje uspješnosti, ako su usko povezane s upravljanjem posebnim investicijskim fondovima i ako se pružaju isključivo u svrhe upravljanja takvim fondovima, čak i ako te isporuke usluga nisu u cijelosti eksternalizirane.

Potpisi