Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

17. června 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Čl. 135 odst. 1 – Osvobození – Správa fondů kolektivního investování – Externalizace – Služby poskytované třetí osobou“

Ve spojených věcech C-58/20 a C-59/20,

jejímž předmětem jsou dvě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) ze dne 29. ledna 2020 (C-59/20) a 30. ledna 2020 (C-58/20), došlými Soudnímu dvoru dne 4. února 2020, v řízeních

K (C-58/20),

DBKAG (C-59/20)

proti

Finanzamt Österreich, dříve Finanzamt Linz,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně Soudního dvora vykonávající funkci soudkyně prvního senátu, L. Bay Larsen, C. Toader a N. Jääskinen, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: D. Dittert, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 3. února 2021,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za K a DBKAG par G. Aigner, Steuerberater,

– za rakouskou vládu A. Poschem, F. Koppensteinerem, jakož i J. Schmoll a S. Zolles, jako zmocněnci,

– za řeckou vládu K. Georgiadis jakož i A. Dimitrakopoulou a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi původně L. Mantlem a R. Lyalem, poté L. Mantlem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporu mezi společnostmi K (věc C-58/20) a DBKAG (věc C-59/20) a Finanzamt Österreich, dříve Finanzamt Linz (finanční úřad Rakousko, dříve finanční úřad v Linzi, Rakousko) (dále jen správce daně), jehož předmětem je odmítnutí správce daně přiznat těmto společnostem osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) podle čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH v podstatě totožnou formulací stanoví osvobození od daně dříve stanovené v článku 13 části B písm. d) bodě 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

4 Článek 135 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

g) správa fondů kolektivního investování, jak je vymezují členské státy;

[…]“

Směrnice SKIPCP

5 Směrnice 2009/65/ES Evropského parlamentu a Rady ze dne 13. července 2009 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) (Úř. věst. 2009, L 302, s. 32, dále jen „směrnice SKIPCP“) v rámci jejího přepracování zrušila směrnici Rady 85/611/EHS ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) (Úř. věst. 1985, L 375, s. 3; Zvl. vyd. 06/01, s. 139), ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/107/ES ze dne 21. ledna 2002 (Úř. věst. L 2002, s. 41) (dále jen „směrnice 85/611“).

6 Článek 2 směrnice SKIPCP stanoví:

„1. Pro účely této směrnice se rozumí:

[…]

b) ‚správcovskou společností' společnost, jejíž obvyklou činností je správa SKIPCP ve formě podílových fondů nebo investičních společností (kolektivní správa portfolií SKIPCP);

[…]

2. Pro účely odst. 1 písm. b) patří k obvyklé činnosti správcovské společnosti funkce uvedené v příloze II.

[…]"

7 Příloha II směrnice SKIPCP obsahuje demonstrativní výčet funkcí zahrnutých do činnosti kolektivní správy portfolia. Tento výčet, který je totožný s výčtem obsaženým v příloze II směrnice 85/611, uvádí následující funkce:

„ – správa investic,

– administrativní činnosti:
  a) právní služby a účetní služby v rámci správy fondu;
  b) vyřizování žádostí o informace od zákazníků;
  c) oceňování a stanovování cen (včetně daňových přiznání);
  d) sledování dodržování právních předpisů;
  e) vedení registru podílníků;
  f) rozdělování zisku;
  g) emitování a vyplácení podílových jednotek;
  h) smluvní vyrovnání (včetně odeslání osvědčení);
  i) vedení záznamů,

– obchodování."

Rakouské právo

8 Článek 6 odst. 1 bod 8 písm. i) Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o DPH, BGBI. 663/1994), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví, že příjmy pocházející ze „správy fondů kolektivního investování", „správy podílů v rámci kapitálových vkladů […] podniky, které k tomu mají koncesi", jakož i „správy fondů kolektivního investování, jak je vymezují členské státy", jsou osvobozeny od DPH.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-58/20

9 V letech 2008 až 2014 delegovaly různé správcovské společnosti (do roku 2011 nazývané investiční společnosti) na třetí osobu, v projednávaném případě společnost K, plnění určitých služeb spočívajících ve výpočtu hodnot relevantních pro účely zdanění příjmů podílníků fondu, jako jsou daňová vyúčtování. Pro účely poskytování těchto služeb měla společnost K vycházet z výpočtu příjmů na úrovni fondu, jak jej určily správcovské společnosti na základě předvahy a účetnictví fondů

vypracovaných depozitní bankou. Společnost K přebírala hodnoty uvedené v předvaze a ve výpočtu příjmů na úrovni fondů pouze po kontrole věrohodnosti (bez ověření správnosti). Poté měla společnost K pro účely připravení daňového vyúčtování na úrovni podílníků zohlednit zejména charakteristiky jednotlivých typů investorů, ale rovněž sestavit vlastní vyúčtování nákladů a respektovat autonomně určené pořadí a výpočet zvláštních ztrát.

10 V období dotčeném ve věci v původním řízení zůstaly správcovské společnosti, které zmocnily společnost K, daňovými zmocněnci povinnými deklarovat hodnoty relevantní pro účely zdanění příjmů podílníků fondů prostřednictvím standardního hlášení příslušnému daňovému oddělení. Správcovské společnosti tak přebíraly relevantní hodnoty vyčíslené společností K a beze změny je předávaly daňovému oddělení. Správcovské společnosti nicméně odpovídaly za správnost částek deklarovaných daňovému oddělení z titulu daně z kapitálových příjmů. Společnost K nesla vůči těmto společnostem občanskoprávní odpovědnost pro případ škody způsobené pochybeními při vykazování relevantních hodnot pro daňové účely.

11 Společnost K fakturovala služby, které poskytovala správcovským společnostem, bez DPH. Společnost K totiž tvrdí, že na tyto služby se vztahuje osvobození od daně týkající se správy fondů kolektivního investování podle čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, jelikož splňují podmínky stanovené judikaturou Soudního dvora, a sice podmínky uvedené v bodě 72 rozsudku ze dne 4. května 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), podle kterého k tomu, aby se na služby poskytované třetí osobou vztahovalo toto osvobození, musí tvořit samostatnou skupinu posuzovanou jako celek a být specifické a podstatné pro správu těchto fondů kolektivního investování. Podle společnosti K existují služby spočívající ve výpočtu hodnot relevantních pro účely zdanění příjmů podílníků fondů, které má na starosti, pouze ve vztahu k fondům kolektivního investování, takže se podle ní jedná o specifické administrativní služby, které jsou pro správu těchto fondů podstatné. Společnost K má dále za to, že k tomu, aby se na tyto služby vztahovalo osvobození, není nezbytné, aby byly všechny externalizovány jako celek.

12 Podle správce daně však služby poskytované společností K správcovským společnostem nemohou spadat pod toto osvobození. Má za to, že služba poskytovaná společností K, které spočívá ve výpočtu hodnot relevantních pro účely zdanění příjmů podílníků fondu, není specifická a podstatná pro správu fondů kolektivního investování. Jedná se podle ní spíše o službu specifickou pro povolání daňového poradce nebo auditora. Podle správce daně dále tato služba není dostatečně samostatná k tomu, aby se na ni vztahovalo osvobození od DPH.

13 Společnost K podala proti rozhodnutí správce daně ze dne 9. září 2014 týkajícímu se DPH za roky 2008 až 2012, rozhodnutí ze dne 25. září 2015 týkajícímu se DPH za roky 2013 a rozhodnutí z 23. ledna 2019 týkajícímu se DPH za rok 2014 žaloby k předkládajícímu soudu, který má pochybnosti o výkladu pojmu „správa fondů kolektivního investování“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

14 Za těchto okolností se Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že se pojmem ‚správa fondů kolektivního investování‘ rozumí i daňové agendy, které správcovská společnost přenesla na třetí osobu a které spočívají v dohledu nad tím, aby zdaňování výnosů z fondu podílníků proběhlo v souladu se zákonem?“

Věc C-59/20

15 Na základě licenční smlouvy ze dne 11. prosince 2008 udělila společnost SC GmbH se sídlem v Německu společnosti DBKAG, která zajišťuje správu fondů kolektivního investování, užívací právo ke zpoplatněnému softwaru sloužícímu k provádění výpočtů nezbytných pro správu rizik a měření výkonnosti (dále jen „software SC“).

16 Software SC je specificky přizpůsoben činnosti investičních fondů a komplexním technickým požadavkům ze strany zákonodárce v těchto oblastech. SC odpovídá za provedení správných výpočtů, co se týče ukazatelů rizik a ukazatelů výkonnosti.

17 Software SC může být používán pouze v interakci s ostatním softwarem společnosti DBKAG. DBKAG totiž musela přizpůsobit své počítačové prostředí potřebám softwaru SC a určit parametry (zejména metody výpočtu), které musí tento software používat. Díky společnému rozhraní s ostatním softwarem společnosti DBKAG jsou údaje o kurzech a tržní hodnotě, které společnost DBKAG zadává a které jsou nezbytné pro výpočty prováděné SC, automaticky denně importovány softwarem SC. Tento software tak provádí výpočty týkající se ukazatelů rizik a ukazatelů výkonnosti na základě údajů zadávaných společností DBKAG. Ukazatele rizik a ukazatele výkonnosti vypočítané softwarem SC poté společnost DBKAG používá k vypracování zpráv za účelem splnění zákonných informačních povinností vůči orgánům a investorům týkajících se správy rizik a výkonnosti.

18 V rámci jiných smluv ze dne 11. prosince 2008 bylo dohodnuto, že SC poskytne DBKAG různé podpůrné služby. SC se zejména zavázala vyškolit zaměstnance společnosti DBKAG ohledně úkonů, které je třeba provést za účelem konfigurace softwaru SC a ručního zadávání údajů nezbytných pro jeho fungování. SC se rovněž zavázala provádět aktualizace tohoto softwaru za účelem odstranění jeho případných nedostatků.

19 Společnost SC vyúčtovala udělení licence a jiné služby jako zdanitelná plnění podléhající DPH ve státě určení, tj. Rakouská republika, aniž uvedla DPH, a doplnila zmínku o tom, že daňový dluh je na společnost DBKAG převeden na základě mechanismu přenesení daňové povinnosti.

20 DBKAG však má za to, že se na služby poskytnuté společností SC musí vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Podle DBKAG totiž software SC poskytuje služby spočívající ve výpočtu ukazatelů rizik a ukazatelů výkonnosti, které jsou specifické a podstatné pro správu fondů kolektivního investování. Podle společnosti DBKAG nemůže mít skutečnost, že ona sama zadává určité údaje do softwaru SC, vliv na kvalifikaci těchto plnění jako plnění osvobozených od daně.

21 Správce daně má za to, že oprávnění používat software SC je plněním podléhajícím DPH. Podle něj společnost SC poskytuje pouze technickou asistenci, která není ani specifická, ani podstatná pro správu fondů kolektivního investování. Kromě toho správce daně tvrdí, že vzhledem k tomu, že software SC nemůže provádět dotčené výpočty bez účasti společnosti DBKAG, plnění poskytované společností SC není dostatečně samostatné na to, aby se na něj vztahovalo osvobození od DPH.

22 Společnost DBKAG podala k předkládajícímu soudu žalobu proti rozhodnutím správce daně ze dne 24. října 2014 o opětovném zahájení řízení o vyměření DPH za roky 2009 a 2010, jakož i proti daňovým výměrům na DPH za roky 2009 a 2010.

23 Stejně jako ve věci C-58/20 má předkládající soud pochybnosti o výkladu pojmu „správa fondů kolektivního investování“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Podle předkládajícího soudu jsou služby spočívající ve správě rizik a měření výkonnosti činnostmi, které jsou specifické pro správu fondů kolektivního investování. Předkládající soud se nicméně táže, zda odpovědnost, kterou v projednávané věci nese společnost SC, postačuje k tomu, aby se na službu poskytovanou společností SC vztahovalo osvobození od daně stanovené tímto ustanovením.

24 Za těchto okolností se Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že pro účely osvobození od daně stanoveného tímto ustanovením spadá pod pojem ‚správa fondů kolektivního investování' i poskytnutí užívacího práva na využívání programu specificky koncipovaného ke správě fondů kolektivního investování kapitálové investiční společnosti, pokud tento speciální software – jako v této věci – slouží výhradně k plnění specifických a podstatných činností v souvislosti se správou fondů kolektivního investování, přitom je ale provozován na technické infrastruktuře kapitálové investiční společnosti a funkce může plnit pouze díky asistenci ze strany kapitálové investiční společnosti, jelikož soustavně využívá údaje o trhu, které tato společnost poskytuje?"

25 Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 3. března 2020 byly věci C-58/20 a C-59/20 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

26 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že takové služby poskytované třetími osobami společnostem spravujícím fondy kolektivního investování, jako je daňová agenda spočívající v dohledu nad tím, že budou příjmy podílníků z fondu zdaněny v souladu s vnitrostátní právní úpravou, a v poskytnutí oprávnění používat software, který slouží k provádění výpočtů nezbytných pro správu rizik a měření výkonnosti, spadají pod toto osvobození od daně.

27 Úvodem je třeba konstatovat, že v rozsahu, v němž směrnice o DPH zrušuje a nahrazuje šestou směrnici, platí výklad ustanovení směrnice o DPH podaný Soudním dvorem rovněž pro ustanovení směrnice o DPH, pokud lze ustanovení těchto dvou předpisů unijního práva kvalifikovat jako rovnocenná.

28 Výklad čl. 13 části B písm. d) bodu 6 šesté směrnice podaný Soudním dvorem tedy platí i pro čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, neboť tato ustanovení, jak již bylo konstatováno v bodě 3 tohoto rozsudku, mají v podstatě totožné znění, a mohou být tedy kvalifikována jako rovnocenná.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou osvobození od daně uvedená v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH autonomními pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílům v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 21 a citovaná judikatura].

30 Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že výrazy použité pro označení osvobození od daně uvedených v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého úplatného poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 22 a citovaná judikatura)].

31 Podle zásady daňové neutrality musí ostatně hospodářské subjekty mít možnost vybrat si způsob organizace, který jim ze striktně hospodářského hlediska vyhovuje nejlépe, aniž by riskovaly, že jejich činnosti budou vyloučeny z osvobození od daně stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 50 a citovaná judikatura)].

32 Služby spravování poskytované externím správcem tedy v zásadě spadají do oblasti působnosti čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH (rozsudek ze dne 4. května 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, bod 69).

33 Aby však služby poskytované externím správcem mohly být považovány za plnění osvobozená od daně ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, musí tvořit samostatnou skupinu posuzovanou jako celek, určenou k plnění specifických a podstatných funkcí správy fondů kolektivního investování [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 47 a citovaná judikatura].

34 Předběžné otázky položené předkládajícím soudem je proto třeba zkoumat ve světle judikatury připomenuté v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku.

K podmínce samostatnosti

35 Zaprvé pro účely zjištění, zda služby poskytované třetími osobami společnostem spravujícím fondy kolektivního investování spadají pod osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, je třeba posoudit, zda tyto služby tvoří z celkového hlediska samostatnou skupinu.

36 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že podmínka „samostatnosti“ nemůže být vykládána v tom smyslu, že k tomu, aby se na poskytnutí služby, která je specifická a podstatná pro spravování fondů kolektivního investování, vztahovalo osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, musí být poskytování služeb externalizováno jako celek.

37 Je totiž třeba připomenout, že v souladu s judikaturou Soudního dvora je cílem osvobození uvedeného v tomto ustanovení usnadnit malým investorům přístup na trh cenných papírů. Společná správa investic ve fondech kolektivního investování jim totiž umožňuje držet si i s nízkými investicemi diverzifikované portfolio, které je chrání před riziky spojenými s kolísáním hodnoty cenných papírů, a umožňuje jim sdílet náklady na expertní správu. Kdyby neexistovalo toto osvobození, byli by držitelé podílových jednotek ve fondech kolektivního investování daňově více zatíženi než investoři, kteří jsou *a priori* větší a investují své finance přímo do cenných papírů a nevyužívají služeb správy fondu. Zásada daňové neutrality přitom podle Soudního dvora brání tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, body 43 a 44, jakož i citovaná judikatura).

38 I když musí být osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vykládáno striktně, zásada daňové neutrality, jakož i cíle tohoto osvobození svědčí ve prospěch výkladu, který jej nezbavuje jeho účinku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. prosince 2015, Fiscale Eenheid X, EU:C:2015:801, bod 68).

39 Pokud by přitom služba, která je specifická a podstatná pro správu fondů kolektivního investování, musela podléhat DPH pouze z toho důvodu, že není externalizována jako celek, zvýhodňovalo by to správcovské společnosti, které tuto službu poskytují samy, jakož i investory, kteří své finance investují přímo do cenných papírů a nevyužívají službu správy fondů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, bod 72 a citovaná judikatura).

40 Výklad podmínky „samostatnosti“, která spočívá v tom, že k tomu, aby se na poskytování služeb, které jsou specifické a podstatné pro správu fondů kolektivního investování, mohlo uplatnit osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, musí být tyto služby externalizovány jako celek, by omezil užitečný účinek možnosti osvobodit takovou službu, je-li poskytována třetí osobou.

41 Soudní dvůr ostatně konstatoval, že na poradenské služby spočívající v investování cenných papírů a doporučení třetí osoby k nákupu a prodeji aktiv poskytované společnosti spravující fondy kolektivního investování, které jsou specifické a podstatné pro správu tohoto fondu, se může vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 33).

42 Soudní dvůr byl totiž toho názoru, že není důležité, že tato správcovská společnost musí tato doporučení realizovat poté, co ověří, že nejsou v rozporu s žádným zákonným omezením v oblasti investic, které se vztahuje na fondy kolektivního investování, a že si tak uvedená správcovská společnost zachovává rozhodovací pravomoc a konečnou odpovědnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 27).

43 Pokud jde v tomto případě o věc C-58/20, aby bylo možné určit, zda se na takové služby poskytované společností K dotyčným správcovským společnostem, jako jsou služby spočívající ve výpočtu hodnot relevantních pro účely zdanění příjmů podílníků fondů, vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, předkládajícímu soudu přísluší, aby posoudil, zda musí být tyto služby považovány za specifické a podstatné pro správu fondů kolektivního investování. To, že musí správcovská společnost připravovat standardizovaná prohlášení na základě výpočtů provedených třetí osobou, jakož i předávat tato prohlášení příslušnému daňovému oddělení, není samo sobě rozhodující pro účely rozhodnutí, zda se na takové služby vztahuje uvedené osvobození.

44 Stejně tak, pokud jde o věc C-59/20, za účelem určení, zda se na takové služby poskytované společností SC společnosti DBKAG, jako je poskytnutí oprávnění využívat software SC, vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, je na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda musí být tyto služby považovány za specifické a podstatné pro správu fondů kolektivního investování. Skutečnost, že dotčený software může být používán pouze v technické infrastruktuře dotčené správcovské společnosti a může fungovat pouze s asistencí této společnosti, jelikož nepřetržitě využívá údaje o trhu, které tato společnost zadává, není sama o sobě rozhodující pro účely rozhodnutí, zda se na takové služby vztahuje uvedené osvobození.

K podmínce specifičnosti a podstatnosti služby

45 Zadruhé, pro účely odpovědi na otázku, zda se osvobození podle čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH vztahuje na takové služby poskytované třetími osobami společnostem spravujícím fondy kolektivního investování, jako je daňová agenda spočívající v dohledu nad tím, že budou příjmy podílníků z fondu zdaněny v souladu s vnitrostátním zákonem, a poskytnutí oprávnění využívat software, který slouží k provádění výpočtů nezbytných pro správu rizik a měření výkonnosti, je třeba posoudit, zda jsou tyto služby specifické a podstatné pro správu fondů kolektivního investování.

46 Zaprvé, pokud jde o daňovou agendu, je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že kromě činností správy investic spadají do působnosti čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH i administrativní činnosti samotných subjektů kolektivního investování, jako jsou činnosti uvedené v příloze II směrnice SKIPCP (rozsudek ze dne 4. května 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, bod 64).

47 Příloha II směrnice SKIPCP totiž stanoví, že činnost kolektivní správy portfolia zahrnuje zejména administrativní činnosti, jako jsou právní služby a účetní služby v rámci správy fondu, jakož i oceňování a stanovování cen (včetně daňových přiznání).

48 Skutečnost, že určitá plnění nejsou uvedena v příloze II směrnice SKIPCP, mimoto nebrání jejich zařazení do kategorie specifických služeb spadajících do činností v rámci „správy“ fondu kolektivního investování ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH (rozsudek ze dne 7. března 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 25).

49 Pro účely určení, zda služby poskytované třetí osobou správcovské společnosti spadají pod osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, je totiž třeba zjistit, zda služba poskytovaná touto třetí osobou inherentně souvisí s činností vlastní správcovské společnosti, takže plní specifické a podstatné funkce správy fondu kolektivního investování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 23).

50 V tomto ohledu pod pojem „správa“ fondů kolektivního investování ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH patří nikoliv pouze spravování investic, které zahrnuje výběr a disponování s aktivy, které jsou předmětem této správy, ale rovněž taková plnění týkající se administrativy a účetnictví, jako je výpočet výše zisku a hodnoty podílových jednotek fondu, hodnocení aktiv, účetnictví, příprava prohlášení pro distribuci zisku, poskytování informací a dokumentace pro pravidelné účty a pro daňová přiznání, statistiky a DPH, jakož i příprava ziskových prognóz (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, bod 27).

51 Naproti tomu služby, které nejsou specifické pro činnost fondu kolektivního investování, ale jsou vlastní jakémukoliv typu investování, nespadají do oblasti působnosti tohoto pojmu „správa“ fondů kolektivního investování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. prosince 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, bod 78).

52 Vzhledem k tomu, že takové administrativní a účetní služby poskytované třetí osobou správcovské společnosti, jako je daňová agenda spočívající v dohledu nad tím, že budou příjmy z fondů získané podílníky zdaněny v souladu s vnitrostátním zákonem, inherentně souvisí s činností spravování fondů kolektivního investování, vztahuje se na ně osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.

53 Zadruhé, pokud jde o oprávnění využívat software, je pravda, že v bodě 71 rozsudku ze dne 4. května 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), Soudní dvůr vycházel z rozsudku ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), když konstatoval, že na pouhá technická nebo materiální plnění, jako je poskytnutí systému výpočetní techniky se osvobození od daně stanovené v čl. 13 části B písm. d) bodu 6 šesté směrnice, které bylo nahrazeno čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, nevztahuje (rozsudek ze dne 9. prosince 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, bod 74).

54 Tuto judikaturu však nelze chápat tak, že znamená, že z působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH je třeba bez dalšího vyloučit jakoukoli službu poskytovanou třetí osobou správcovské společnosti prostřednictvím systému výpočetní techniky.

55 Soudní dvůr totiž v bodě 37 rozsudku ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278), upřesnil, že pouhá skutečnost, že je služba zcela poskytována elektronickými prostředky, nebrání sama o sobě uplatnění osvobození od daně na tuto službu.

56 Soudní dvůr konkrétně v rozsudku ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513), kde se jednalo o služby, a sice kontrolu výkonnosti a rizik, poskytované třetí osobou společnostem spravujícím fondy prostřednictvím IT platformy, automaticky nevyloučil tyto služby z působnosti osvobození od daně stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Avšak konstatoval, že tyto služby nemohou být takto osvobozeny od daně, když v bodech 48 a 49 tohoto rozsudku, vycházel z toho, že uvedené služby nejsou specifické pro správu fondů kolektivního investování, jelikož byly koncipovány za účelem správy různých druhů investic a lze je použít bez rozdílu jak pro správu fondů kolektivního investování, tak pro správu jiných fondů.

57 Pokud je tedy taková služba, jako je poskytnutí oprávnění využívat software, poskytována výlučně pro účely správy fondů kolektivního investování, a nikoli jiných fondů, může být za tímto účelem považována za „specifickou“.

58 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že na takové služby, jako je daňová agenda spočívající v dohledu nad tím, že budou příjmy z fondů získané podílníky zdaněny v souladu s vnitrostátním zákonem, a poskytnutí oprávnění používat software sloužící k provádění výpočtů nezbytných pro správu rizik a měření výkonnosti, se vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, pokud inherentně souvisí se správou fondů kolektivního investování a jsou poskytovány výlučně pro účely správy takových fondů kolektivního investování.

59 V projednávané věci přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda služby, které společnosti K a SC poskytují správcovským společnostem dotčeným ve věci v původním řízení, splňují tyto podmínky.

60 Ve věci C-58/20 bude muset předkládající soud zejména zjistit, zda daňová agenda zajišťovaná společností K odpovídá povinnostem stanoveným rakouským zákonem, které jsou specifické pro fondy kolektivního investování, a liší se tedy od povinností stanovených pro jiné druhy investičních fondů.

61 Ve věci C-59/20 z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že předkládající soud má za to, že služby správy rizik a měření výkonnosti jsou činnostmi, které jsou specifické pro správu takových fondů. Tento soud rovněž uvádí, že výpočty prováděné softwarem dotčeným ve věci v původním řízení jsou podstatným základem pro to, aby společnost DBKAG mohla plnit funkce správy rizik a měření výkonnosti vyžadované rakouským zákonem. Skutečnost, že tento software slouží k provádění výpočtů nezbytných pro administrativní služby týkající se správy rizik a měření výkonnosti dotčeného fondu, by tedy mohla vést k závěru, že je uvedený software podstatný pro správu uvedených fondů. Předkládajícímu soudu nicméně přísluší ověřit, zda jsou splněny podmínky uvedené v bodě 58 tohoto rozsudku.

62 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že na takové služby poskytované třetími osobami společnostem spravujícím fondy kolektivního investování, jako je daňová agenda spočívající v dohledu nad tím, že budou příjmy podílníků z fondu zdaněny v souladu s vnitrostátní právní úpravou, a v poskytnutí oprávnění používat software sloužící k provádění výpočtů nezbytných pro správu rizik a měření výkonnosti, se vztahuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení, pokud tyto služby inherentně souvisí se správou fondů kolektivního investování a jsou poskytovány výlučně pro účely správy takových fondů kolektivního investování, ačkoli tyto služby jako celek nebyly externalizovány.

K nákladům řízení

63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastnice původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 135 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že na takové služby poskytované třetími osobami společnostem spravujícím fondy kolektivního investování, jako je daňová agenda spočívající v dohledu nad tím, že budou příjmy podílníků z fondu zdaněny v souladu s vnitrostátní právní úpravou, a v poskytnutí oprávnění používat software sloužící k provádění výpočtů nezbytných pro správu rizik a měření výkonnosti, se vztahuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení, pokud tyto služby inherentně souvisí se správou fondů kolektivního investování a jsou poskytovány výlučně pro účely správy takových fondů kolektivního investování, ačkoli tyto služby jako celek nebyly externalizovány.

Podpisy.