

Byla C-59/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. vasario 4 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzgericht (Austrija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. sausio 29 d.

Ieškovė:

DBKAG

Atsakovė:

Finanzamt Linz (Linco mokesčių inspekcija)

Pagrindinės bylos arba prašymo priimti prejudicinį sprendimą objektas ir teisinis pagrindas

Su specialių investicinių fondų valdymu susijusios užsakomosios paslaugos neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu vadovaujantis Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punktu licencijuojant apskaičiavimo programą, kuri naudojama teikiant dalį valdymo užduočių

Prejudicinis klausimas

Ar Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punktas aiškintinas taip, kad šioje nuostatoje numatyto neapmokestinimo tikslais sąvoka „specialių investicinių fondų valdymas“ apima ir licenciją suteikusių trečiojo asmens investicinei bendrovei (IB) suteiktą teisę naudotis specialiais investiciniams fondams specialiai sukurta specialia programine įranga, jei ši speciali programinė įranga, kaip ir pagrindinėje byloje, yra skirta tik būdingai ir esminei veiklai, susijusiai su specialių investicinių fondų veikla, vykdyti, tačiau naudojama kartu su technine

IB infrastruktūra ir jos funkcijos gali būti atliekamos tik padedant IB ir tik nuolat naudojantis IB pateikiamais rinkos duomenimis?

Nurodytos Sąjungos teisės aktų nuostatos

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 44 straipsnis, 135 straipsnio 1 dalies g punktas ir 196 straipsnis

1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 85/611/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIPVPS), derinimo (nagrinėjamu laikotarpiu galiojusi redakcija, žr. Direktyvos 2009/65/EB III priedo A dalį)

Nurodytos nacionalinės teisės aktų nuostatos

Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymas) (*BGBL*. Nr. 663/1994 – *BGBL*. I Nr. 24/2007 redakcija) 3a straipsnio 6 dalis, 6 straipsnio 1 dalies 8 punkto i papunktis, 19 straipsnio 1 dalis ir 20 straipsnio 1 dalis

Investmentfondsgesetz 1993 (1993 m. Investicinių fondų įstatymas, *BGBL*. Nr. 532/1993 – *BGBL*. I Nr. 69/2008 redakcija)

Nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencija

2006 m. gegužės 4 d. Sprendimas *Abbey National plc*, C-169/04; 2013 m. kovo 7 d. Sprendimas *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH*, C-275/11; 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *ATP PensionService A / S*, C-464/12; 2015 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Fiscale Eenheid X NV cs*, C-595/13; 1997 m. birželio 5 d. Sprendimas *SDC*, C-2/95; 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *CSC*, C-235/00; 2016 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Bookit Ltd*, C-607/14; 2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *DPAS Ltd*, C-5/17; 2019 m. spalio 3 d. Sprendimas *Cardpoint GmbH*, C-42/18; 1982 m. spalio 6 d. Sprendimas *CILFIT*, C-283/81

Faktinių aplinkybių ir proceso apibūdinimas

- 1 DBKAG teikia neapmokestinamą specialių investicinių fondų valdymo paslaugą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punktą. Vokietijoje įsikūrusi *SC GmbH* 2008 m. gruodžio 11 d. licencijos sutartimi už vienkartinę licencijos mokesį suteikė DBKAG teisę neribotai naudotis *SC* programine įranga, skirta rengti skaičiavimus, itin svarbius teikiant tokias valdymo paslaugas kaip rizikos valdymas ir veiklos rezultatų vertinimas. 12 mėnesių po sistemos perdavimo *SC* užtikrina, kad pagal paskirtį naudojamos programinės įrangos savybės bus tokios, dėl kokių susitarta sutartyje. Remiantis

sutartimi, SC programinė įranga pritaikyta veikti tik su kita pačios DBKAG programine įranga.

- 2 Vėlesnėse, 2008 m. gruodžio 11 d. sudarytose, sutartyse (Paslaugų sutartis, Aptarnavimo ir techninės priežiūros sutartis) buvo susitarta dėl įvairių neribotą laiką teikiamų SC paslaugų, kurios padėtų DBKAG, pavyzdžiui, diegti sistemą arba mokyti DBKAG darbuotojus. Be išsamiau apibrėžtų aptarnavimo paslaugų SC taip pat įsipareigojo šalinti sistemos trūkumus, atsirandančius atnaujinant programą.
- 3 SC yra atsakinga tik už techninę plėtrą ir (arba) DBKAG nurodymų vykdymą, taip pat už techninį programinės įrangos veikimą – taip siekiama užtikrinti, kad naudojantis šia programine įranga iš tiesų būtų galima atlikti sutartą darbą, t. y. apskaičiuoti rizikos ir veiklos rezultatų rodiklius. Kadangi abu SC sukurti moduliai buvo pritaikyti pagal DBKAG nustatytus parametrus, SC neatsako už klaidingus rezultatus, gaunamus dėl DBKAG nustatytų parametrų arba pateiktų rinkos duomenų, o visų pirma yra atsakinga, be vien techninių aspektų, už teisingų rodiklių skaičiavimų parengimą. SC programinės įrangos atliktiems skaičiavimams DBKAG tiesioginės įtakos neturėjo. Pagal sutartį SC yra atsakinga DBKAG už tyčia padarytą žalą ir (atlygina ribotą sumą) labai aplaidaus elgesio ir intelektinės nuosavybės teisių pažeidimų atveju. Taigi net tuo atveju, jei administracinės sankcijos būtų skirtos DBKAG, SC galėtų būti laikoma atsakinga už teisės aktų nuostatų pažeidimą, pavyzdžiui, dėl programavimo klaidų arba techninių gedimų.
- 4 Suteikta naudojimo teisė laikytina terminuota tuo požiūriu, kad SC, atlikdama sutartyje numatytus naudojant programinę įrangą būtinus aptarnavimo ir techninės priežiūros darbus, teikia esmines paslaugas ir naudotis programine įranga nebegalima, jei šios papildomos paslaugos, dėl kurių susitarta, nebeužsakomos ir už jas nebemokama. Jei bendradarbiavimas su SC baigiamas, DBKAG visas išsaugotas programinės įrangos kopijas ir kitus su jomis susijusius duomenis privalo nedelsiant ištrinti.
- 5 Atlikdama parengiamuosius su SC programų naudojimu susijusius darbus, DBKAG turėjo pritaikyti duomenų apdorojimo terpę, įvertindama programinę ir aparatinę įrangą, pagal SC programinei įrangai keliamus reikalavimus. Kitame etape DBKAG nustatė SC keliamus su parametrais (pavyzdžiui, programinės įrangos funkcijomis, apskaičiavimo metodais ir pan.) susijusius reikalavimus. Iki tol, kol SC programa pradės veikti, DBKAG į savo duomenų bazę rankiniu būdu dar įvedė tam tikras vertes. Šie pirminiai rankiniai DBKAG darbai taip pat yra atliekami nuolat, pirmiausia, kai keičiasi su vertybiniais popieriais susiję duomenys. Dalis duomenų taip pat automatiškai įtraukiami iš fondo buhalterinės apskaitos sistemų. Pirminiams darbams atlikti tenka apie 10 proc. kasdienių rizikos valdymo skyriaus sąnaudų. Vėliau SC programinė įranga automatiškai ir savarankiškai atlieka kasdienes rizikai valdyti reikalingus skaičiavimus arba savaitinius ar neplaninius skaičiavimus veiklos rezultatams įvertinti.

- 6 Naudojantis sąsajomis su kitais DBKAG moduliais kasdien į SC programą automatiškai įtraukiami skaičiavimams reikalingi kurso duomenys ir vertės. DBKAG visiškai nesikiša į pačios SC programinės įrangos skaičiavimus. SC programa įspėjimus atsakingiems DBKAG darbuotojams prireikus siunčia ir savarankiškai. Pasibaigus techniniams skaičiavimo procesams, apskaičiuotus rizikos ir veiklos rezultatų rodiklius SC programa įrašo tiesiai į DBKAG duomenų bazę. Vėliau pati DBKAG parengia ataskaitas fondų valdytojams ir (arba) teisės aktuose numatytas ataskaitas pateikia valdžios institucijoms.
- 7 Taip SC sukurtais moduliais užtikrinama, kad specialioms investiciniais fondams valdyti reikalingi rizikos ir veiklos rezultatų rodikliai būtų apskaičiuoti per nustatytą terminą, o DBKAG taip gali įvykdyti teisės aktuose numatytas pareigas ir patenkinti rinkos poreikius, susijusius su rizikos valdymu ir veiklos rezultatų ataskaitomis.
- 8 *Finanzamt* (mokesčių inspekcija), įvertinusi konkrečias atliekant mokesčių patikrinimą nustatytas naujai paaškęusias paslaugos teikimo aplinkybes, konstatavo, kad teisės naudotis suteikimas yra apmokestinamas, ir, vykdydama dabar nagrinėjamas atnaujintas procedūras, apskaičiavo gautos paslaugos apyvartos mokesčių, kurių pagal *Reverse Charge System* (anglų k. atvirkštinio apmokestinimo sistema) privalo sumokėti DBKAG. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą ESTT pateikti klausimai kyla *Bundesfinanzgericht* teisėjui, kuris yra atsakingas už skundus, gautus dėl *Finanzamt* sprendimų.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 9 *Finanzamt* nuomone, tokias valdymo paslaugas kaip rizikos valdymas ir veiklos rezultatų skaičiavimas DBKAG teikia naudodamasi įgyta teise naudotis pačia programine įranga, ir leidimo naudotis šia programine įranga negalima perkvalifikuoti į aktyvią valdymo paslaugą. Be leidimo naudotis programine įranga, kitų paslaugų SC teikti neprivalo. Visus skaičiavimams reikalingus duomenis ir vertes automatiškai įrašo DBKAG duomenų bazės arba rankiniu būdu įkelia DBKAG darbuotojai. Atsižvelgiant į įvykdytą paslaugų tarpuskaitą, taip pat negalima daryti prielaidos ir apie aktyvias SC paslaugas. Leidimas naudotis programine įranga bet kuriuo atveju turėtų būti suprantamas kaip techninės pagalbos paslauga, kuri nėra būdinga ir esminė specialaus investicinio fondo valdymo veikla. Bet kuriuo atveju dėl esminio DBKAG indėlio į abu SC teikiamų paslaugų komponentus rizikos valdymas ir veiklos rezultatų skaičiavimas nebūtų savarankiškai atliekamas kaip atskira visuma. Nedalyvaujant DBKAG, SC programa nagrinėjamų skaičiavimų atlikti negalėtų. Pagal atsakomybę numatančias nuostatas taip pat galima daryti išvadą, kad SC yra atsakinga tik už programinės įrangos parengimą pagal sutartį ir vėlesnį perleidimą naudotis, o ne už tam tikrą valdymo užduočių vykdymą.
- 10 Vis dėlto **DBKAG** mano, kad ekonominiu požiūriu abi būdingas ir esmines „rizikos ir veiklos rezultatų skaičiavimo“ valdymo paslaugas, atsižvelgiant į jų

turinį, iš esmės faktiškai teikia SC programa, taigi automatiškai ir SC. Anot jos, SC jai teikė neapmokestinamąją užsakomąją investicinių fondų valdymo paslaugą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punktą. Vertinimas apyvartos mokesčio požiūriu neturėtų būti siejamas su vertinimu pagal civilinės teisės nuostatas. Leidimas naudotis, pasak jos, yra tik paslaugos teikimo forma, o ne realus jos turinys, kuris buvo papildomai įsigytas. Šios programinės įrangos automatiškai teikiamos paslaugos, jos nuomone, pakeistų paslaugas, kurias anksčiau būtų teikę DBKAG darbuotojai. Ji taip pat nurodo, kad DBKAG pateiktus duomenis SC programinė įranga automatiškai atsisiunčia ir integruoja juos į programą. Tai, kad pati DBKAG teikia tam tikrus abiem paslaugos komponentams neesminius komponentus, vadovaujantis ESTT sprendimu *GfBk*, pagal kurį net užsakovo priimtas galutinis sprendimas dėl rekomenduojamo pirkimo ir pardavimo nebuvo kliūtis taikyti atleidimą nuo mokesčio, yra visiškai nesvarbu. Be to, remiantis minėtu sprendimu, tikriausiai net vien glaudaus užsakomosios veiklos ryšio su neapmokestinamu specialių investicinių fondų valdymu pakanka, kad būtų galima taikyti neapmokestinimą. Siūlydama visą paketą, apimančią programinės įrangos naudojimo perleidimą ir kitas atskirai apmokamas aptarnavimo ir techninės priežiūros paslaugas, SC jai patikėtas užsakomąsias valdymo paslaugas iš esmės teikia neribotą laiką.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų santrauka

- 11 ESTT jau ne kartą yra nagrinėjęs Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punkte numatytos neapmokestinimo nuostatos dėl specialių investicinių fondų (kaip juos apibrėžia valstybės narės) valdymo ir nusprendęs, kad trečiajam valdytojui perduotos vykdyti valdymo paslaugos taip pat gali būti neapmokestinamos, jei šiomis paslaugomis atliekamos būdingos ir esminės specialių investicinių fondų valdymo funkcijos ir jei jos sudaro bendrai vertinamą atskirą visumą (žr. minėtus sprendimus). Atsižvelgiant į paslaugų teikėjo vertinimo skirtumus, į skirtingą bylos šalių savarankiškumo kriterijaus apimtį aiškinimą vykstant administraciniam teismo procesui ir į galimą tokį neapmokestinimo taikymą susiaurinančių aiškinimo kriterijų prieštaravimą gana plačiam neapmokestinimo nuostatos tikslui, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, vis dėlto išlieka abejonių dėl Sąjungos teisę atitinkančio sąvokos „specialių investicinių fondų valdymas“ aiškinimo.
- 12 Rizikos valdymas ir veiklos rezultatų vertinimas, remiantis 1993 m. Investicinių fondų įstatymo nuostatomis, iš esmės yra būdingi ir esminiai specialių investicinių fondų valdymo komponentai, kurie vykdant reikalaujamas sąlygas, kaip tai suprantama pagal ESTT jurisprudenciją, paprastai gali būti perduoti teikti išorės asmenims kaip neapmokestinama valdymo paslauga. Bylos šalys taip pat sutaria dėl to, kad, jei sąlygos įvykdomos, užsakomoji paslauga galėtų būti teikiama ir elektroniniu būdu ar automatizuotai. Be to, mokesčių administratoriaus nuomone, abi SC programos yra investicinių fondų veiklai specialiai pritaikyta programinė įranga, kurią kuriant buvo atitinkamai įvertinti sudėtingi teisės aktų leidėjo reikalavimai šiose srityse. Tačiau kyla klausimas, ar nagrinėjamas paslaugas,

naudodamasis suteikta programine įranga, teikia licencijos davėjas ar pats licencijos gavėjas ir ar tuo atveju, jei paslaugos priskiriamos licencijos davėjui, specialaus investicinio fondo valdymo paslaugos konkrečiomis pagrindinės bylos aplinkybėmis yra būdingos, esminės ir pakankamai savarankiškos, kaip tai suprantama pagal ligšiolinį ESTT aiškinimą. Nors naudojantis suteikta programine įranga gauti skaičiavimai ir informacija yra esminis dviejų paslaugos komponentų pagrindas, tačiau jie galiausiai suteikiami esant DBKAG ir SC paslaugų sąveikai.

- 13 Taigi ir iš KIPVPS direktyvos 85/611/EEB, ir iš šios direktyvos įgyvendinimo šalyje priėmus 1993 m. Investicinių fondų įstatymą, atsižvelgiant į šioje byloje taikytinas normas, susijusias su abiem valdymo komponentais (rizikos valdymu ir veiklos rezultatų vertinimu), aiškiai matyti šios būdingos ir privalomos pagal teisės aktus funkcijos: 1) nuolatinis su atskirų pozicijų ir bendru investicijų profiliu susijusios rizikos vertinimas ir stebėjimas; 2) įpareigojimų teikti ataskaitas valdžios institucijoms ir jas informuoti vykdymas; 3) metinės atskaitomybės ataskaitos rengimas su palyginamąja 5 paskutinių metų apžvalga, kurioje turi būti atskleisti veiklos rezultatai (verčių kitimas); 4) pareigos informuoti investuotojus vykdymas. DBKAG šias funkcijas iš dalies vykdo pasitelkdama savo pačios darbuotojus, savo programinę įrangą, savo pačios nustatytus ir papildomai įsigytus duomenis, taip pat SC programinę įrangą.
- 14 Minėti ESTT sprendimai *SDC*, *CSC*, *Bookit Ltd*, *DPAS Ltd* ir *Cardpoint GmbH* buvo susiję su taikytinoje Pridėtinės vertės mokesčio direktyvoje konkrečiai nurodytomis neapmokestinamomis finansinėmis paslaugomis, pavyzdžiui, sandoriais dėl mokėjimų ir pervedimų ar su tam tikrais vertybiniais popieriais susijusiais sandoriais. Tačiau šioje byloje neapmokestinimo taikymas iš esmės toliau aprašyti paslaugai „specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymas“ yra ginčytinas. Be to, ESTT nurodo (pavyzdžiui, žr. Sprendimo *SDC* 66 punktą), kad paslauga, kuri yra būdinga su pervedimais susijusiam sandoriui, turi padėti pervesti lėšas ir ją suteikus turi pasikeisti teisinė ir finansinė padėtis. Taigi ESTT teiginiai dėl konkrečių finansinių paslaugų būdingumo negali būti be jokių apribojimų taikomi platesniam „specialių investicinių fondų valdymui“ tuo požiūriu, kad šiuo atveju gali būti tik viena būdinga paslauga, turinti tiesioginį poveikį finansinei fondo padėčiai (portfelio valdymas siaurąja prasme). ESTT sprendime *Abbey National*, kuriame aiškiai nepritariama Komisijos ir Jungtinės Karalystės nuomonei, kad sąvoka „specialių investicinių fondų valdymas“ turi būti aiškinama siaurai, laikomasi nuomonės, kad specialių investicinių fondų valdymas iš esmės neapsiriboja vien portfelio valdymu siaurąja prasme. Taigi atitinkamų ESTT teiginių dėl konkrečiai nurodytų neapmokestinamų finansinių paslaugų būdingumo negalima taikyti specialių investicinių fondų valdymui. Šiuo atveju juk neapmokestinamas yra ne „kolektyvinis iš visuomenės pritraukto kapitalo investavimas“, o „specialių investicinių fondų valdymas“. Tačiau, kalbant apie bendrus teiginius, susijusius su užsakomosios paslaugos neapmokestinimu arba su galimybe paslaugas teikti ir elektroninėmis priemonėmis, minėtais sprendimais remtis galima. Tačiau pirmiausia lieka neaišku, ar pasyvus leidimas naudotis programine įranga jau gali

būti laikomas rizikos valdymo ir veiklos rezultatų vertinimo paslauga ir ar šiai veiklai būdingas reikiamas savarankiškumas.

- 15 Pagal neapmokestinimo nuostatos tikslą, į kurią reikia atsižvelgti teikiant išaiškinimą, smulkiesiems investuotojams turėtų būti sudarytos palankesnės sąlygos investuoti į investicinius fondus. Dalyvavimas investiciniame fonde ir tiesioginis investavimas į vertingus daiktus turėtų būti fiskaliai neutralūs apyvartos mokesčio požiūriu. Taigi būdingas ir įprastas investicinio turto valdymui paslaugas, siekiant išvengti nepageidaujamo pabrangimo, iš esmės turi būti galima perduoti išorės paslaugų teikėjams. Pavyzdžiui, ESTT sprendime *GfBk* (31 punktas) konstatuojama, kad verslininko, kuris neapmokestinamą su valdymu susijusią paslaugą teikia pasitelkdamas savo darbuotojus, situacija nėra palankesnė nei verslininko, kuris paslaugas patikėjo teikti tretiesiems asmenims. Tačiau klausimų kyla dėl to, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją neapmokestinimo nuostatos iš esmės „visgi“ (minėto sprendimo *Abbey National* 70 punktas) turi būti aiškinamos siaurai, todėl neapmokestinimo taikymą galimai ribojantys Teisingumo Teismo kriterijai (paslaugos būdingumas, esmingumas ir reikiamas savarankiškumas) prieštarauja neapmokestinimo tikslui, į kurią būtina atsižvelgti.

Licencijos davėjo arba licencijos gavėjo teikiama valdymo paslauga

- 16 DBKAG tvirtina, kad konkretus paslaugos teikimo būdas įtakos neapmokestinimo taikymui neturi (nesvarbu, ar paslauga teikiama elektroniniu, automatiniu ar rankiniu būdu). Vien tai, kad visa paslauga teikiama duomenis apdorojant tik elektroniniu būdu, nėra kliūtis taikyti neapmokestinimą. Tačiau jei paslauga apima tik techninę ir elektroninę pagalbą tam asmeniui, kuris vykdo esminę ir būdingą neapmokestinimo aspektu veiklą, neapmokestinimas negali būti taikomas. Tačiau tai lemia paslaugos pobūdis, o ne jos teikimo būdas (minėto ESTT sprendimo *SDC* 37 punktas).
- 17 Remiantis minėto sprendimo *Abbey National* 66 ir 67 punktais, specialių investicinių fondų valdymas aiškinamas pagal suteiktą paslaugą, o ne pagal paslaugų teikėjo ar paslaugų gavėjo tapatybę. Sprendime *Bookit* (52 punktas) ESTT priduria, kad tokios paslaugos automatinis pobūdis, ypač aplinkybė, kad perdavus atsiskaitymų bylą automatiškai pradedami vykdyti atitinkami mokėjimai ar pervedimai, negali pakeisti teikiamos paslaugos pobūdžio, todėl neturi įtakos nagrinėjamo neapmokestinimo taikymui.
- 18 ESTT pateiktas klausimas visų pirma kyla dėl to, kad pagrindinėje byloje *SDC* (vadovaujantis 8 punktu) užsakymo vykdytojas savo užsakovams teisės naudotis savo programine įranga nesuteikė, o nagrinėjamas paslaugas *SDC* elektroniniu būdu teikė naudodamas savo programinę įrangą. Iš bylos *Bookit* faktinių aplinkybių taip pat matyti, kad *Bookit* savo paslaugas teikė neperduodama programinės įrangos naudojimo teisių savo užsakovui. O čia nagrinėjamomis faktinėmis aplinkybėmis SC už vienkartinį mokestį leido užsakovui DBKAG naudotis programine įranga. Taigi kyla klausimas, ar šiomis aplinkybėmis

apskritai pati SC teikia specialių investicinių fondų valdymo paslaugą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, tik išsiaiškinus šį principinį klausimą galima patikrinti, ar tenkinami kiti kriterijai.

Būdingumas, esmingumas ir bendrai vertinamos atskiros visumos egzistavimas

- 19 Minėtos tokių paslaugos komponentų, kaip rizikos valdymas ir veiklos rezultatų vertinimas, funkcijos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, iš esmės yra būdinga specialiųjų investicinių fondų veikla. Bet kuriuo atveju šios paslaugos yra glaudžiai susijusios su fondo valdymu, turi tiesioginės įtakos fondo finansinei padėčiai ir turi lemiamą ir tiesioginį poveikį finansinės rizikos arba investicinių sprendimų vertinimui (arba sudaro jam sąlygas).
- 20 Bet kuriuo atveju SC programinės įrangos skaičiavimai yra svarbus pagrindas atliekant minėtas teisės aktuose numatytas rizikos valdymo ir veiklos rezultatų vertinimo funkcijas (žr. Direktyvą 85/611/EEB). Galiausiai abu programinės įrangos moduliai visgi savarankiškai atlieka 1 ir 2 funkcijas ir DBKAG 3 bei 4 funkcijoms atlikti pateikia pagrindinius apskaičiavimo rezultatus, kuriais remdamasi ji gali atlikti valdymo užduotis. Taigi, atsižvelgiant į ESTT reikalaujamą atsakomybę už perimtas funkcijas ir užsakomosios valdymo paslaugos savarankiškumą, kyla klausimas, ar atskirų paslaugos komponentų teikimas būdingoms rizikos valdymo ir veiklos rezultatų vertinimo funkcijoms įgyvendinti gali būti neapmokestinamas.

Dėl atsakomybės

- 21 Neapmokestinamą paslaugą, kaip apibrėžta direktyvoje, reikia atskirti nuo paprastos fizinės ar techninės paslaugos teikimo. Šiuo tikslu nacionalinis teismas visų pirma turi išnagrinėti trečiojo asmens atsakomybės užsakovui apimtį, tiksliau klausimą, ar ši atsakomybė apsiriboja techniniais aspektais, ar apima ir būdingas neapmokestinamos paslaugos funkcijas (Teisingumo Teismo sprendimo *Bookit* 40 punktas ir Sprendimo *DPAS* 36 punktas).
- 22 Darant prielaidą, kad rizikos analizė ir veiklos rezultatų vertinimas yra būdingi specialių investicinių fondų valdymo elementai, reikia nustatyti, kokias funkcijas šie elementai turi atlikti arba kokie rezultatai yra įprasti šioms funkcijoms ir ar SC atsako ir už šiuos būdingus atitinkamos funkcijos rezultatus. Taigi užsakomąsias rizikos valdymo ir veiklos rezultatų vertinimo paslaugas teikiantis asmuo turėtų būti atsakingas už minėtas esmines rizikos analizės ir veiklos rezultatų vertinimo funkcijas.
- 23 Bent jau vidaus santykiuose SC yra atsakinga už pirmąsias dvi DBKAG funkcijas. Kalbant apie 3 ir 4 punktus, atitinkama SC atsakomybė gali kilti dėl to, kad vykdydama šias funkcijas DBKAG remiasi iš SC programų gautais rodikliais.
- 24 Trijuose atitinkamuose ESTT sprendimuose *Abbey National*, *GfBk* ir *Fiscale Eenheid* klausimas dėl atsakomybės, kaip ji suprantama šioje byloje, liko neišnagrinėtas. Šį aspektą ESTT įvertino sprendimuose, susijusiuose su

nurodytomis konkrečiomis neapmokestinamomis finansinėmis paslaugomis. Sprendime *GfBk* ESTT sutiko, kad atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas, nors galutinė atsakomybė ir palikta IB. Taigi lieka neaišku, ar šios bylos aplinkybėmis atsakomybės klausimas apskritai yra svarbus, ir, jei atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, ar šiuo atveju SC priimtą atsakomybę pagal ESTT jurisprudenciją yra pakankama.

Dėl reikalaujamo savarankiškumo

- 25 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, nėra aišku, ar SC indėlis teikiant tokias paslaugas kaip rizikos valdymas ir veiklos rezultatų vertinimas yra pakankamai savarankiškas, kaip tai suprantama pagal ligšiolinę ESTT jurisprudenciją, ir atsižvelgiant į neapmokestinimo taikymą.
- 26 Generalinė advokatė savo 2005 m. rugsėjo 8 d. išvadoje, pateiktoje byloje *Abbey National* (98 ir paskesni punktai), nurodė, kas turėtų būti suprantama kaip „bendrai vertinama atskira visuma“: tai, kad nagrinėjamu atveju paslaugos sudaro atskirą grupę, liudija aplinkybė, jog, kiek tai susiję su būdingu ir esminiu valdymo komponentu, perimamos vykdyti ne tik atskiros papildomos funkcijos, bet tam tikra prasme visas jų kompleksas. Taigi savarankiškumo sąlyga būtų įvykdyta, jei tretieji asmenys perimtų vykdyti paslaugų visumą, sudarančią esminę visų fondo valdymo funkcijų dalį.
- 27 *Finanzamt* nuomone, SC programinė įranga bet kuriuo atveju atitinka dalinį tokios valdymo paslaugos kaip rizikos valdymas ir veiklos rezultatų vertinimas aspektą ir naudojant SC programinę įrangą ši valdymo paslauga kaip visas kompleksas neperimama. DBKAG, priešingai, tvirtina, kad dėl to, jog ESTT Sprendime *GfBk* pakankamo savarankiškumo kriterijus nepaminėtas, galima daryti išvadą, kad ESTT šiam kriterijui didelės reikšmės neteikia. Jos nuomone, labai svarbu, kad tai būtų atskiriama paties paslaugos teikėjo paslauga, kuri būtų glaudžiai susijusi su pačios valdymo bendrovės veikla. Be to, svarbu, kad naudojant SC programinę įrangą būtų teikiama pagrindinė nagrinėjamų paslaugos komponentų dalis, t. y. atliekami rizikos ir veiklos rezultatų rodiklių skaičiavimai. Nereikšmingas DBKAG indėlis, anot jos, nereiškia, kad Sprendimu *GfBk* negali būti remiamasi.
- 28 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, iš ESTT sprendimų dėl užsakomųjų finansinių paslaugų, priimtų po Sprendimo *GfBk* byloje priėmimo (byla *Bookit*, byla *DPAS*, byla *Fiscale Eenheid* ir byla *Cardpoint*), aiškiai matyti, kad ESTT ir toliau mano, jog „bendrai vertinamos atskiros visumos“ egzistavimas yra būtinas tam, kad užsakomoji paslauga galėtų būti neapmokestinama. Remiantis Sprendimo *Bookit* 38–41 punktais, Sprendimo *DPAS* 34 punktu ir Sprendimo *Fiscale Eenheid* 71 punktu reikia atsižvelgti į funkcinius paslaugos aspektus: kad paslaugą būtų galima kvalifikuoti kaip su specialių investicinių fondų valdymu susijusį sandorį, paslauga turi sudaryti bendrai vertinamą atskirą visumą, susijusią su būdingų ir esminių specialių investicinių fondų valdymo funkcijų vykdymu. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui neaišku, koks turi būti užsakomosios valdymo

paslaugos savarankiškumo mastas, kad būtų galima laikyti, jog egzistuoja bendrai vertinama atskira visuma.

- 29 Kyla klausimas, ar dalies atitinkamų paslaugų teikimas jau yra pakankamai savarankiškas, todėl sudaro bendrai vertinamą atskirą visumą. Jei ir toliau reikalaujama bendrai vertinamos atskiros visumos, neaišku, ar SC teikiama paslauga dėl minėtos DBKAG ir SC sąveikos yra pakankamai savarankiška, kaip tai suprantama pagal ankstesnį ESTT išaiškinimą.
- 30 Atsakymai į klausimus, susijusius su Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punkto, visų pirma su sąvokos „specialių investicinių fondų valdymas“ apimties, aiškinimu, yra labai svarbūs sprendžiant *Bundesfinanzgericht* (Federalinis finansinių bylų teismas) nagrinėjamą ginčą dėl teisės naudotis aptariama programine įranga suteikimo vertinimo kaip neapmokestinamo arba kaip apmokestinamo. *Bundesfinanzgericht*, pirmiausia remdamasis iki šiol išspręstomis bylomis ir minėtomis faktinėmis aplinkybėmis, nemano, kad šiuo atveju nėra jokių abejonių, kaip turėtų būti aiškinama Sąjungos teisė. Be to, siekiant Europos Sąjungoje užtikrinti neutralumo principu grindžiamą konkurenciją, svarbu greitai išaiškinti neaiškias direktyvos nuostatas.