

C-59/20. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2020. február 4.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzgericht (Ausztria)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. január 29.

Felperes:

DBKAG

Alperes hatóság:

Finanzamt Linz

Az alapeljárás, illetve az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

A befektetési alapok 2006/112/EK irányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti kezelésével összefüggésben a kezelési feladatok egy részének elvégzésére szolgáló számítási program hasznosításba vétele formájában kiszervezett szolgáltatás héamentessége

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontját, hogy az e rendelkezésben előírt adómentesség szempontjából a „befektetési alapok kezelésének” fogalma a kifejezetten befektetési alapok kezeléséhez kifejlesztett különleges szoftverre vonatkozó használati jognak egy hasznosítást engedélyező harmadik személy által a befektetési alapkezelő társaság részére történő biztosítását is magában foglalja, ha ez a különleges szoftver – akár csak az alapügyben – kizárólag a befektetési alap kezelésével kapcsolatos jellemző és lényeges tevékenységek elvégzését szolgálja, ennek során azonban a

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

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 44. cikke, 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja és 196. cikke

Az átruházható értékpapírokkal foglalkozó kollektív befektetési vállalkozásokra (ÁÉKBV) vonatkozó törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezések összehangolásáról szóló, 1985. december 20-i 85/611/EGK tanácsi irányelv vitatott időszakban alkalmazandó változata (lásd a 2009/65/EK irányelv III. mellékletének A. részét)

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Az Umsatzsteuergesetz 1994 (a forgalmi adóról szóló 1994. évi törvény, UStG 1994 [1994. évi UStG], BGBl. 663/1994. sz. a BGBl. I 24/2007. sz. szerinti változatban) 3a. §-ának (6) bekezdése, 6. §-a (1) bekezdése 8. pontjának i) alpontja, 19. §-ának (1) bekezdése és 20. §-ának (1) bekezdése

Investmentfondsgesetz 1993 (a befektetési alapokról szóló 1993. évi törvény, InvFG 1993 [1993. évi InvFG], BGBl 532/1993. sz. a BGBl I 69/2008. sz. szerinti változatban)

A Bíróság hivatkozott ítélkezési gyakorlata

2006. május 4-i Abbey National plc ítélet (C-169/04); 2013. március 7-i GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH ítélet (C-275/11); 2014. március 13-i ATP PensionService A/S ítélet (C-464/12); 2015. december 9-i Fiscale Eenheid X NV cs ítélet (C-595/13); 1997. június 5-i SDC ítélet (C-2/95); 2001. december 13-i CSC ítélet (C-235/00); 2016. május 26-i Bookit Ltd ítélet (C-607/14); 2018. július 25-i DPAS Ltd ítélet (C-5/17); 2019. október 3-i Cardpoint GmbH ítélet (C-42/18); 1982. október 6-i CILFIT ítélet (283/81)

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 A DBKAG befektetési alapoknak a 2006/112/EK irányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett adómentes kezelését végzi. A 2008. december 11-i hasznosítási szerződésben a Németországban székhellyel rendelkező SC GmbH egyszeri jogdíj megfizetése ellenében időbeli korlátozás nélküli használati jogot biztosított a DBKAG részére a kockázatkezelési és teljesítménymérési kezelési szolgáltatások szempontjából lényeges számítások

elvégzésére szolgáló SC-szoftverre vonatkozóan. Az SC a rendszer leszállítását követő 12 hónapig biztosítja, hogy a szoftver rendeltetésszerű használat mellett rendelkezzen a szerződéses megállapodás szerinti tulajdonságokkal. Az SC szoftvere a megállapodás szerint kizárólag a DBKAG egyéb saját szoftvereivel képes együttműködni.

- 2 2008. december 11-én további szerződések (szolgáltatási szerződés, szervizelési és karbantartási szerződés) megkötésére is sor került, amelyekben a felek abban állapodtak meg, hogy az SC időbeli korlátozás nélkül különböző szolgáltatásokat nyújt annak érdekében, hogy támogassa a DBKAG-ot például a rendszer üzembe helyezésében vagy a DBKAG személyzetének képzésében. Részletesen meghatározott szervizelési szolgáltatások mellett az SC arra is kötelezettséget vállalt, hogy a rendszerben bekövetkező hibákat programfrissítések révén elhárítja.
- 3 Az SC kizárólag a DBKAG előírásainak műszaki kidolgozásáért, illetve megvalósításáért, valamint a szoftver műszaki működéséért felel, ami azt hivatott biztosítani, hogy a szóban forgó szoftver ténylegesen is nyújtani tudja a megállapodás szerinti szolgáltatást, vagyis a kockázati és teljesítménymutatók számítását. Mivel az SC által kifejlesztett mindkét modul a DBKAG által előírt paraméterekre állították be, az SC nem felel a DBKAG által előírt paraméterekre, illetve rendelkezésre bocsátott piaci adatokra visszavezethető hibás eredményekért, hanem a tisztán műszaki vonatkozások mellett mindenekelőtt a mutatók helyes számításának elvégzéséért. Az SC-szoftver által elvégzett számításokra a DBKAG-nak nem volt közvetlen befolyása. A szerződés szerint az SC felel a DBKAG-gal szemben a szándékosan okozott károkért és (meghatározott összeg erejéig) súlyosan gondatlan magatartásáért és a szellemi tulajdon-jogok megsértéséért. E tekintetben az SC akkor is felelősséggel tartozhat, ha a DBKAG-gal szemben közigazgatási szankciót szabnak ki a jogszabályi rendelkezések például hibás programozás vagy műszaki hiba miatti megsértése miatt.
- 4 A biztosított használati jogot illetően annyiban áll fenn időbeli korlátozás, amennyiben a szerződésben kikötött szervizelési és karbantartási szolgáltatások révén az SC nyújtja a szoftver használata szempontjából lényeges szolgáltatásokat, és a szoftver nem használható tovább, ha ezeket a kiegészítő jelleggel kikötött szolgáltatásokat nem veszik igénybe és fizetik meg. Az SC-vel való együttműködés megszüntetése esetén a DBKAG köteles a szoftver összes tárolt másolatát és az ahhoz kapcsolódó további adatokat teljeskörűen törölni.
- 5 A SC programjai használatának előkészítése során a DBKAG-nak az SC-szoftver követelményeihez kellett igazítania informatikai környezetét a szoftverek és hardverek tekintetében. Ezt követően a DBKAG meghatározta a paramétereket (például a szoftver funkciói, számítási módszerek stb.) az SC számára. Ahhoz, hogy az SC-szoftver el tudja látni funkcióit, a DBKAG bizonyos értékeket is betáplált manuálisan saját adatbázisába. Ezekre a DBKAG által elvégzendő manuális előkészítő munkákra folyamatos jelleggel is sor kerül különösen az

értékpapíradatok változásai esetén. Az adatok egy részét emellett automatizált módon táplálják be az alap könyveléséből. A kockázatkezelési részleg napi munkamennyiségének körülbelül 10%-a esik az előkészítő munkákra. Az SC-szoftver ezt követően automatikusan és önállóan végzi el a napi számításokat a kockázatkezelés, illetve a heti és eseti számításokat a teljesítményszámítások tekintetében.

- 6 A DBKAG más moduljaihoz kapcsolódó interfészekon keresztül mindennap automatikusan betáplálódnak az SA-programba a számításokhoz szükséges friss árfolyamadatok és értékek. Magukba az SC-szoftver számításaiba nem avatkozik be a DBKAG. Az SC-program adott esetben önállóan figyelmeztető üzeneteket is küld a DBKAG érintett dolgozóinak. A számítási folyamatok műszaki lefolytatását követően közvetlenül az SC-szoftver a DBKAG adatbázisában tárolja el a kiszámított kockázati és teljesítménymutatókat. A befektetési alapok vezetői felé történő jelentéstételt, illetve a jogszabályokban előírt, hatóságok felé történő jelentéstételt ezt követően maga a DBKAG végzi el.
- 7 Az SC által kifejlesztett modulok végeredményben biztosítják, hogy a befektetési alapok kezeléséhez szükséges kockázati és teljesítménymutatók kiszámítására kellő időben sor kerüljön, és a DBKAG ezáltal eleget tudjon tenni a kockázatkezeléssel és a teljesítményszámítással kapcsolatos jogszabályi kötelezettségeinek és piaci követelményeknek.
- 8 A Finanzamt (adóhivatal, Ausztria) a szolgáltatásnyújtás DBKAG-nál lefolytatott adóellenőrzés során megállapított, újonnan felmerült konkrét körülményei alapján megállapította, hogy a használati jog biztosítása adóköteles, és erre tekintettel a jelen ügyben vitatott megismételt eljárásokban megállapította a fordított adózási mechanizmus alapján az igénybe vett szolgáltatást illetően a DBKAG-ot terhelő forgalmi adót. Az adóhivatal határozatai ellen a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság, Ausztria) előtt indított keresetekkel összefüggésben e bíróságban az előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Bíróság elé terjesztett kérdések merülnek fel.

Az alapeljárásban részt vevő felek alapvető érvei

- 9 Az **adóhivatal** véleménye szerint a DBKAG a szoftverre vonatkozóan megszerzett használati jog segítségével maga nyújtja a kockázatkezelési és teljesítményszámítási kezelési szolgáltatásokat, és a szoftver használatának térése nem értelmezhető aktív kezelési szolgáltatásként. Az SC a szoftver használatának térésén kívül nem tartozik más szolgáltatással. A számításokhoz szükséges összes adatot és értéket automatizált módon a DBKAG adatbázisából vagy manuálisan a DBKAG dolgozói táplálják be. A szolgáltatások megtörtént elszámolása is az ellen szól, hogy az SC aktívan nyújt szolgáltatásokat. A szoftver használatának térése legfeljebb olyan járulékos műszaki szolgáltatásnak tekinthető, amely nem jellemző és lényeges a befektetési alap kezelése szempontjából. A DBKAG által a két szolgáltatási elemhez nyújtott jelentős hozzájárulás miatt semmiképpen nem

tekinthető úgy, hogy az SC önálló egységként önállóan végzi a kockázatkezelést és a teljesítményszámítást. A DBKAG közreműködése nélkül az SC-program nem tudná elvégezni a szóban forgó számításokat. A felelősséggel kapcsolatos rendelkezésekből is az következik, hogy az SC kizárólag a szoftver szerződés szerinti elkészítéséért és a használat ezt követő átengedéséért tartozik felelősséggel, meghatározott kezelési feladatok ellátásáért azonban nem.

- 10 A **DBKAG** ezzel szemben úgy véli, hogy gazdasági szempontból a két jellemző és lényeges kezelési szolgáltatást, a „kockázat- és teljesítményszámítást”, érdemben lényeges elemeikben ténylegesen az SC-program és ezáltal automatizált módon az SC nyújtja. Az SC a befektetési alapoknak a 2006/112/EK irányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében vett kezelésével kapcsolatos kiszervezett adómentes szolgáltatást nyújtott részére. A forgalmi adó szempontjából történő értékelést polgári jogi szempontoktól függetlenül kell elvégezni. A használat türése csupán a szolgáltatásnyújtás formája, nem pedig annak tényleges tartalma, amelyet megvásároltak. Ezek a szoftver által automatizált módon nyújtott szolgáltatások olyan szolgáltatásokat váltanak fel, amelyeket korábban a DBKAG dolgozói nyújtottak. A DBKAG által rendelkezésre bocsátott adatokat az SC-szoftver automatizált módon hívja le, és azok ugyanígy épülnek be a programba. Az a körülmény, hogy a két szolgáltatási elem szempontjából lényegtelen egyes elemeket maga a DBKAG nyújt, nem bír jelentőséggel a Bíróság GfBk ítélete alapján, amely szerint még a megbízó vételi és eladási javaslatokkal kapcsolatos végső döntési jogköre sem zárja ki az adómentességet. Ezenfelül az említett ítélet alapján valószínűleg már önmagában a kiszervezett tevékenységnek a befektetési alapok adómentes kezelésével fennálló szoros kapcsolata is elegendő az adómentesség alkalmazásához. A szoftver használatának átengedéséből és a külön fizetendő további szervizelési és karbantartási szolgáltatásokból álló teljes csomagban az SC főszabály szerinti időbeli korlátozás nélkül nyújtja a hozzá kiszervezett kezelési szolgáltatásokat.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 11 A Bíróság már többször foglalkozott a 2006/112/EK irányelv 135. cikke (1) bekezdésének g) pontjában foglalt, a tagállamok által meghatározott befektetési alapok kezelésére vonatkozó adómentességgel kapcsolatos rendelkezés értelmezésével, és megállapította, hogy egy harmadik személy alapkezelőre bízott kezelési szolgáltatásokra is kiterjedhet az adómentesség, ha e szolgáltatások ellátják a befektetési alapok kezelésének jellemző és annak lényegéhez tartozó funkciókat, és átfogóan értékelve önálló egységet alkotnak (lásd a fent hivatkozott ítéleteket). A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint azonban a szolgáltató megítélésével kapcsolatos eltérő álláspontokra, az önállóság kritériuma terjedelmének a folyamatban lévő közigazgatási bírósági eljárás felei által képviselt eltérő értelmezésére és ezeknek az adómentesség alkalmazhatóságát korlátozó értelmezési mércéknek az adómentességgel kapcsolatos rendelkezés inkább tág céljával fennálló lehetséges ellentétre tekintettel továbbra is

megalapozott kétségek állnak fenn a „befektetési alapok kezelése” fogalmának uniós joggal összhangban álló értelmezését illetően.

- 12 A befektetési alapokról szóló 1993. évi törvény rendelkezései szerint a kockázatkezelés és a teljesítménymérés főszabály szerint a befektetési alap kezelésének jellemző és lényeges elemét alkotja, amely a Bíróság ítélkezési gyakorlata által megkövetelt feltételek teljesülése esetén főszabály szerint kiszervezhető adómentes kezelési szolgáltatásként. A felek abban is egyetértenek, hogy a feltételek teljesülése esetén a kiszervezett szolgáltatás elektronikus úton és automatizált módon is nyújtható. Az adóhatóság is úgy véli, hogy a két SC-program esetében egy kifejezetten a befektetési alap-üzletágra szabott szoftverről van szó, amely figyelembe veszi a jogalkotó által e területeken támasztott összetett követelményeket. Kérdésesnek tűnik viszont, hogy a hasznosítást engedélyező vagy maga a hasznosító nyújtja-e a szóban forgó szolgáltatásokat a hasznosításba vett szoftverrel, és hogy amennyiben a hasznosítást engedélyező nyújtja a szolgáltatásokat, az alapeljárás konkrét körülményei között jellemzőek, lényegesek és kellően önállóak-e a szolgáltatások a befektetési alap kezelése szempontjából a Bíróság eddigi értelmezése értelmében. A hasznosításba vett szoftver segítségével elvégzett számítások és szerzett információk a két szolgáltatási elem lényeges alapját képezik ugyan, ezen elemek nyújtására azonban végső soron a DBKAG és az SC szolgáltatásainak együttese útján kerül sor.
- 13 Mind a 85/611/EGK ÁÉKBV-irányelvből, mind az ezen irányelvet a nemzeti jogba átültető, a befektetési alapokról szóló 1993. évi törvényből nem vitatottan az alábbi jellemző és jogszabály alapján ellátandó funkciók következnek a két kezelési elemet, a kockázatelemzést és a teljesítménymérést illetően a jelen ügyben irányadó rendelkezések átfogó figyelembevétel alapján: 1. az egyes pozíciók kockázatának és a teljes befektetési profil kockázatának bármikori mérése és nyomon követése, 2. a hatóságokkal szemben fennálló jelentési és tájékoztatási kötelezettségek teljesítése, 3. éves beszámoló készítése az elmúlt öt évre vonatkozó összehasonlító táblázattal, amelyben be kell mutatni a teljesítményt (az érték alakulását), valamint 4. a befektetőkkel szemben fennálló tájékoztatási kötelezettségek teljesítése. A DBKAG részben saját személyzettel, saját szoftverrel, saját maga által megállapított vagy vásárolt adatokkal és emellett az SC-szoftver használatával látja el e funkciókat.
- 14 A Bíróság fent hivatkozott SDC ítélete, CSC ítélete, Bookit Ltd ítélete, DPAS Ltd ítélete és Cardpoint GmbH ítélete az adott ügyekben alkalmazandó héairányelvben konkrétan felsorolt, adómentes pénzügyi szolgáltatásokra, például fizetésre és átutalásra vonatkozó ügyletekre vagy bizonyos értékpapírügyletekre vonatkoztak. A jelen eljárásban viszont a lényegesen tágabban körülírt „a tagállamok által meghatározott befektetési alapok kezelése” szolgáltatásra vonatkozó adómentesség alkalmazhatósága vitatott. A Bíróság ezzel kapcsolatban megállapítja például (lásd: SDC ítélet, 66. pont), hogy az átutalásra vonatkozó ügyletre jellemző szolgáltatás esetében követelmény, hogy a szolgáltatás pénzmozgással járjon, és változást eredményezzen a jogi és pénzügyi helyzetben.

A Bíróságnak a konkrét pénzügyi szolgáltatások jellegzetességével kapcsolatos megállapításai ezért nem vonatkoztathatók minden további nélkül a „befektetési alapok kezelésének” tágabb fogalmára olyan értelemben, hogy ebben az esetben csak egy olyan szolgáltatás lehet jellemző, amely közvetlenül az alap pénzügyi helyzetére (szűk értelemben vett portfóliókezelés) gyakorol hatást. Mivel Abbey National ítéletében a Bíróság kifejezetten nem értett egyet a Bizottság és az Egyesült Királyság azon álláspontjával, hogy a „befektetési alap kezelésének” fogalmát szigorúan kell értelmezni, egy befektetési alap kezelése főszabály szerint nem korlátozódik a szűk értelemben vett portfóliókezelésre. A Bíróság által a konkrétan felsorolt, adómentes pénzügyi szolgáltatások jellegzetességével kapcsolatban e tekintetben tett megállapítások ezért nem vonatkoztathatók a befektetési alapok kezelésére. Ebben az esetben éppen nem „a befektetőktől nyilvánosan bevont tőke befektetése” élvez adómentességet, hanem egy „befektetési alap kezelése”. A kiszervezett szolgáltatás adómentességével vagy a szolgáltatások akár elektronikus nyújtásának lehetőségével kapcsolatos általános megállapításokat illetően azonban figyelembe lehet venni a hivatkozott ítéleteket. Kérdéses marad azonban különösen, hogy a szoftver használatának passzív tőrése már kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatásnak minősül-e, és hogy e tevékenység rendelkezik-e a szükséges önállósággal.

- 15 Az adómentességgel kapcsolatos rendelkezés értelmezés során figyelembe veendő célja, hogy befektetési szervezetek segítségével megkönnyítse a kisbefektetők számára az értékpapírok vásárlását. A befektetési alapban fennálló részesedésnek és a vagyonfelhalmozási eszközökbe történő közvetlen befektetésnek a forgalmi adó szempontjából semlegesnek kell lennie. A befektetési alapok kezelésére speciálisan jellemző szolgáltatások esetében ezért az akaratlan drágulás elkerülése érdekében főszabály szerint lehetségesnek kell lennie az adómentes kiszervezésnek. Így a Bíróság is megállapítja a GfBk ítéletben (31. pont), hogy az a vállalkozó, aki az adómentes, a kezeléshez közel álló szolgáltatást saját személyzettel nyújtja, nem kerülhet előnyösebb helyzetbe azon vállalkozóhoz képest, aki e szolgáltatásokat kiszervezte. Kérdések merülnek azonban fel amiatt, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az adómentességgel kapcsolatos rendelkezéseket „azonban” (Abbey National ítélet, 70. pont) főszabály szerint szigorúan kell értelmezni, és a Bíróságnak az adómentességet alkalmasint korlátozó kritériumai (a szolgáltatás jellegzetessége, lényegessége és szükséges önállósága) ezért ellentétben állnak az adómentesség figyelembe veendő célkitűzésével.

A hasznosítást engedélyező vagy a hasznosító által nyújtott kezelési szolgáltatás

- 16 A DBKAG azzal érvel, hogy a szolgáltatásnyújtás konkrét módja, tehát hogy arra elektronikus adatfeldolgozás útján, automatikusan vagy manuálisan kerül-e sor, nem bír jelentőséggel az adómentesség alkalmazása szempontjából. Önmagában az a körülmény, hogy a szolgáltatást teljes mértékben elektronikus adatfeldolgozás útján nyújtják, nem zárja ki az adómentesség alkalmazását. Ha viszont a szolgáltatás kizárólag az adómentesség szempontjából lényeges és jellemző tevékenységeket végző személy műszaki és elektronikus támogatását foglalja

magában, nem alkalmazható az adómentesség. Ez azonban a szolgáltatás jellegéből, nem pedig nyújtásának módjából következik (a Bíróság SDC ítélete, 37. pont).

- 17 Az Abbey National ítélet 66. és azt követő pontja szerint a befektetési alapok kezelését a nyújtott szolgáltatások jellege, és nem a szolgáltatás nyújtója vagy igénybe vevője szerint kell meghatározni. A Bookit ítéletben (52. pont) a Bíróság ezt azzal egészíti ki, hogy az ilyen szolgáltatás automatizált jellege, és különösen az a körülmény, hogy az elszámolási fájl továbbítása az érintett fizetések és átutalások automatikus megindítását eredményezi, nem módosíthatja a nyújtott szolgáltatás jellegét, következésképpen nem érinti a szóban forgó adómentesség alkalmazását.
- 18 A Bíróság elé terjesztett kérdés különösen azért merül fel, mert az SDC ügy alapjául szolgáló ügyben (az SDC ítélet 8. és azt követő pontja szerint) a megbízott nem biztosított szoftverre vonatkozó használati jogot megbízóinak, és az SDC az említett ügyben szóban forgó szolgáltatást elektronikus módon nyújtotta szoftverével. A Bookit ügy tárgyát képező helyzetben a Bookit szintén szoftverre vonatkozó használati jogok átruházása nélkül nyújtotta szolgáltatásait megbízója részére. A jelen ügyben vitatott helyzetben ezzel szemben az SC egyszeri jogdíj ellenében tűrte a szoftver DBKAG mint megbízó általi használatát. Ezért felmerül a kérdés, hogy e körülmények között az SC egyáltalán nyújt-e maga befektetési alapok kezelésével kapcsolatos szolgáltatást. A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint csak ezen alapvető kérdés tisztázását követően vizsgálható meg a további kritériumok teljesülése.

Jellegzetesség, lényegesség és egy átfogóan értékelve önálló egység fennállása

- 19 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint a kockázatelemzés és teljesítménymérés szolgáltatási elemek fent említett funkciói főszabály szerint jellemzőek a befektetési alap kezelésére. E szolgáltatások mindenesetre szorosan kapcsolódnak az alapok hasznosításához, közvetlen hatással vannak az alap pénzügyi helyzetére, valamint döntő és közvetlen módon befolyásolják (illetve lehetővé teszik) a pénzügyi kockázatok vagy a befektetési döntések értékelését.
- 20 Az SC-szoftver által elvégzett számítások mindenesetre a kockázatkezelés és a teljesítménymérés fent említett, jogszabályban előírt funkciói (lásd a 85/611/EGK irányelvet) ellátásának lényeges alapját képezik. Végül soron azonban mindkét szoftvermodul az 1. és 2. funkciót látja el önállóan, és ellátják a DBKAG-ot a 3. és 4. funkció szempontjából lényeges számítási eredményekkel, hogy ez utóbbi teljesíteni tudja kezelési feladatait. Az átvett funkciókért való, a Bíróság által megkövetelt felelősségre és a kiszervezett kezelési szolgáltatás önállóságára tekintettel ezért felmerül a kérdés, hogy adómentes lehet-e egyes szolgáltatási elemeknek a kockázatkezelés és teljesítménymérés jellemző funkciójához történő nyújtása.

A felelősségről

- 21 Az irányelv szerinti adómentes szolgáltatást meg kell különböztetni a pusztai dologi vagy technikai jellegű szolgáltatásnyújtástól. E célból különösen a harmadik személy megbízóval szemben fennálló felelősségét, pontosabban pedig azt a kérdést kell tisztázni a nemzeti bíróságnak, hogy e felelősség csak technikai szempontokat érint-e, vagy kiterjed az adómentes szolgáltatás jellemző átvett funkcióira is (a Bíróság Bookit ítélete, 40. pont; DPAS ítélete, 36. pont).
- 22 Ha abból kell kiindulni, hogy a kockázatelemzés és a teljesítménymérés a befektetési alap kezelésének jellemző elemét képezi, akkor meg kell állapítani, hogy ezen elemeknek milyen funkciókat kell ellátniuk, illetve milyen eredmények jellemzők e funkciókra, és hogy az SC felelőssége ezekre az adott funkcióra jellemző eredményekre is kiterjed-e. A kiszervezett kockázatkezelési és teljesítménymérési szolgáltatás nyújtójának kell tehát felelősséget viselnie a kockázatelemzés és a teljesítménymérés fent említett lényeges funkcióiért.
- 23 Legalábbis a belső jogviszonyban az SC-t felelősség terheli a DBKAG két első funkcióját illetően. A 3. és 4. funkciót illetően annyiban állhat fenn az SC felelőssége, amennyiben a DBKAG az SC-programokból nyert mutatókat veszi alapul e funkciók ellátása során.
- 24 Három vonatkozó ítéletében – az Abbey National ítéletben, a GfBk ítéletben és a Fiscale Eenheid ítéletben – a Bíróság nem foglalkozott a jelen ügyben szóban forgó értelemben vett felelősség kérdésével. A Bíróság e szemponttal a konkrétan megjelölt adómentes pénzügyi szolgáltatásokra vonatkozó ítéleteiben foglalkozott. A GfBk ítéletben a Bíróság az adómentesség alkalmazhatóságát állapította meg annak ellenére, hogy a végső döntési jogkör a befektetési alapkezelő társaságnál maradt. Ezért kérdésesnek tűnik, hogy a szóban forgó helyzetben jelentőséggel bír-e egyáltalán a felelősség kérdése, és hogy az e kérdésre adandó igenlő válasz esetén elegendő-e a jelen esetben az SC által viselt felelősség a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében.

A szükséges önállóságról

- 25 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint nem egyértelmű, hogy az SC által a kockázatkezelési és teljesítménymérési kezelési szolgáltatásokhoz nyújtott hozzájárulást kellően nagy mértékű önállóság jellemzi-e a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlata értelmében e kezelési szolgáltatások tartalmának egészére tekintettel és az adómentesség alkalmazhatóságát illetően.
- 26 A főtanácsnok az Abbey National ügyre vonatkozó 2005. szeptember 8-i indítványában (98. és azt követő pontok) fejtette ki, hogy mit jelent az „átfogóan értékelve önálló egység” fogalma: önálló egység fennállása mellett szól, ha egy jellemző és lényeges kezelési elem tekintetében nemcsak különálló kiegészítő tevékenységek, hanem bizonyos tekintetben egy teljes szolgáltatáscsomag átvételére kerül sor. A szükséges önállóság ez alapján akkor érhető el, ha a harmadik személy átveszi azon szolgáltatások egészét, amelyek az alapkezelés során felmerülő valamennyi feladat lényeges részét képezik.

- 27 Az adóhivatal véleménye szerint az SC-szoftver a kockázatkezelési és teljesítménymérési kezelési szolgáltatásnak legfeljebb egy részét nyújtja, és az SC-szoftver semmiképpen nem veszi át e kezelési szolgáltatást teljes szolgáltatáscsomagként. A DBKAG vitatja viszont, hogy az a körülmény, hogy a Bíróság nem vette át a kellő önállóság kritériumát a GfBk ítéletben, azt jelentené, hogy a Bíróság nem tulajdonít rendkívüli jelentőséget e kritériumnak. A DBKAG lényegesnek véli, hogy a szolgáltató olyan körülhatárolható saját szolgáltatásáról kell szónak lennie, amely szoros kapcsolatban áll az alapkezelő társaság saját tevékenységével. Az SC-szoftver ezenfelül a szóban forgó szolgáltatási elemek lényeges részét nyújtja, mégpedig a kockázati és teljesítménymutatók kiszámítását. A DBKAG jelentéktelen hozzájárulása nem zárja ki az adómentességet a GfBk ítéletre tekintettel.
- 28 A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint a Bíróságnak a pénzügyi szolgáltatások kiszervezésével kapcsolatos, a GfBk ítéletet követően hozott ítéleteiből (Bookit ítélet, DPAS ítélet, Fiscale Eenheid ítélet és Cardpoint ítélet) egyértelműen az következik, hogy a Bíróság továbbra is fenntartja az „átfogóan értékelve önálló egység” fennállásának szükségességét az adómentesség kiszervezett szolgáltatásra való alkalmazását illetően. A Bookit ítélet 38–41. pontja, a DPAS ítélet 34. pontja és a Fiscale Eenheid ítélet 71. pontja szerint a szolgáltatás funkcionális szempontjait kell alapul venni: ahhoz, hogy a befektetési alap kezelésével kapcsolatos ügyletnek legyen minősíthető, a szolgáltatásnak átfogóan értékelve önálló egységnek kell lennie, amely ellátja a befektetési alap kezelésének jellemző és annak lényegéhez tartozó funkciókat. A kérdést előterjesztő bíróság számára mindazonáltal nem egyértelmű, hogy mekkora önállóságnak kell jellemeznie a kiszervezett kezelési szolgáltatást ahhoz, hogy átfogóan értékelve önálló egységről legyen szó.
- 29 Kérdéses, hogy már az érintett szolgáltatások egy részének nyújtása is kellően önálló-e, és ezáltal átfogóan értékelve önálló egységet képez-e. Ha továbbra is szükséges az átfogóan értékelve önálló egység fennállása, felmerül a kérdés, hogy az SC szolgáltatása kellően önálló-e a Bíróság eddigi értelmezése értelmében a DBKAG és az SC közötti vázolt együttműködésre tekintettel.
- 30 A 2006/112/EK irányelv 135. cikke (1) bekezdése g) pontjának értelmezésére vonatkozó kérdések, különösen a „befektetési alap kezelése” fogalmának terjedelmével kapcsolatos kérdés megválaszolása alapvető jelentőséggel bír a jelen peres eljárásban a szóban forgó szoftverre vonatkozó használati jog biztosításának adómentes vagy adóköteles kezelésével kapcsolatban a Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) által hozandó döntés szempontjából. A Bundesfinanzgericht (szövetségi pénzügyi bíróság) különösen az eddig elbírált ügyekben szereplőktől eltérő és fent ismertetett tényállás miatt nem véli úgy, hogy az uniós jog értelmezése nem vet fel kétségeket a jelen ügyben. Ezenfelül az Európai Unió belüli semleges verseny miatt érdek fűződik a szóban forgó irányelvi rendelkezés értelmezésének mielőbbi tisztázásához.