

Predmet C-59/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

4. veljače 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzgericht (Austrija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

29. siječnja 2020.

Tužitelj:

DBKAG

Tuženo tijelo:

Finanzamt Linz

Predmet i pravna osnova glavnog postupka odnosno zahtjeva

Izuzeće od oporezivanja PDV-om izdvojene usluge u vezi s upravljanjem posebnim investicijskim fondovima u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (g) Direktive 2006/112/EZ u obliku davanja licencije za program za izračune koji se upotrebljava za obavljanje jednog dijela poslova upravljanja

Prethodno pitanje

Treba li članak 135. stavak 1. točku (g) Direktive 2006/112/EZ tumačiti na način da, u svrhu izuzimanja od poreza predviđenog tom odredbom, izraz „upravljanje posebnim investicijskim fondovima” obuhvaća i ustupanje 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 podređeno sudjelovanje društva za investicije i uz stalno korištenje tržišnim podacima koje pruža društvo za investicije?

Navedene odredbe prava Unije

Članak 44., članak 135. stavak 1. točka (g) i članak 196. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

Direktiva Vijeća 85/611/EEZ od 20. prosinca 1985. o usklađivanju zakona i drugih propisa u odnosu na subjekte za zajednička ulaganja u prenosive vrijednosne papire (UCITS) u verziji koja je bila na snazi u spornom razdoblju (vidjeti dio A. Priloga III. Direktivi 2009/65/EZ)

Navedene nacionalne odredbe

Članak 3.a stavak 6., članak 6. stavak 1. podstavak 8. točka (i), članak 19. stavak 1. i članak 20. stavak 1. Umsatzsteuergesetz 1994 (Zakona o porezu na promet iz 1994.) (UStG 1994, BGBl. br. 663/1994 u verziji BGBl. I br. 24/2007)

Investmentfondsgesetz 1993 (Zakon o investicijskim fondovima iz 1993.) (InvFG 1993, BGBl. br. 532/1993 u verziji BGBl. I br. 69/2008)

Navedena sudska praksa Suda Europske unije

Presuda od 4. svibnja 2006., C-169/04, Abbey National plc; presuda od 7. ožujka 2013., C-275/11, GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH; presuda od 13. ožujka 2014., C-464/12, ATP PensionService A/S; presuda od 9. prosinca 2015., C-595/13, Fiscale Eenheid X NV cs; presuda od 5. lipnja 1997., C-2/95, SDC; presuda od 13. prosinca 2001., C-235/00, CSC; presuda od 26. svibnja 2016., C-607/14, Bookit Ltd; presuda od 25. srpnja 2018., C-5/17, DPAS Ltd; presuda od 3. listopada 2019., C-42/18, Cardpoint GmbH; presuda od 6. listopada 1982., C-283/81, CILFIT

Prikaz činjenica i postupka

- 1 DBKAG se bavi upravljanjem posebnim investicijskim fondovima u smislu članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112/EG koje je izuzeto od plaćanja poreza. Društvo SC GmbH sa sjedištem u Njemačkoj ugovorom o licenci od 11. prosinca 2008. dodijelilo je društvu DBKAG u zamjenu za plaćanje jednokratne licencijske naknade neograničeno pravo korištenja računalnim programom društva SC za izradu bitnih izračuna za usluge upravljanja koje obuhvaćaju upravljanje rizikom i mjerenje učinka. Društvo SC u razdoblju od 12 mjeseci od isporuke sustava jamči da računalni program ima ugovorenu kvalitetu kada se upotrebljava na propisani način. Računalni program društva SC u skladu s

ugovorom namijenjen je samo za korištenje u kombinaciji s drugim programom društva DBKAG.

- 2 U drugim ugovorima od 11. prosinca 2008. (ugovor o pružanju usluga, ugovor o servisiranju i održavanju) ugovorene su različite usluge društva SC u svrhu podrške DBKAG-u, npr. pri implementaciji sustava ili edukaciji zaposlenika DBKAG-a na neodređeno vrijeme. Osim usluga koje su detaljnije opisane, društvo SC također se obvezalo putem ažuriranja programa otkloniti nedostatke u sustavu koji se pojave.
- 3 Društvo SC odgovorno je samo za tehnički razvoj, odnosno provedbu zahtjeva DBKAG-a, a potom i za tehničku ispravnost računalnog programa, čime se želi osigurati da predmetni računalni program može doista pružiti ugovorenu uslugu, odnosno izračun vrijednosti rizika i učinka. Budući da su oba modula koja je razvilo društvo SC uređena u skladu s parametrima koje je odredio DBKAG, društvo SC nije odgovorno za pogrešne rezultate koji proizlaze iz parametara koje je odredio DBKAG, odnosno iz podataka o tržištu koje je na raspolaganje stavio DBKAG, nego je, osim isključivo tehničkih aspekata, to društvo prije svega odgovorno za izradu točnih izračuna ključnih podataka. DBKAG nije imao izravan utjecaj na izračune izrađene računalnim programom društva SC. U skladu s ugovorom, društvo SC odgovorno je DBKAG-u za namjerno prouzročenu štetu i (ograničeno iznosom) za tešku nepažnju i povredu prava intelektualnog vlasništva. U tom pogledu, društvo SC također može bi biti odgovorno ako DBKAG-u bude izrečena administrativna kazna zbog povrede zakonskih odredbi uslijed, primjerice, pogrešnog programiranja ili tehničkih nedostataka.
- 4 Vremensko ograničenje odobrenog prava korištenja postoji utoliko što putem ugovorenih usluga servisiranja i održavanja društvo SC pruža usluge koje su bitne za uporabu računalnog programa te uporaba računalnog programa također više nije moguća ako se te dodatno ugovorene usluge više ne koriste i ne plaćaju. U slučaju prestanka suradnje s društvom SC, DBKAG je dužan odmah izbrisati sve spremljene primjerke računalnog programa i ostale podatke koji se odnose na njega.
- 5 U okviru pripreme za uporabu programâ društva SC, DBKAG je morao prilagoditi računalne sustave u pogledu računalnih programa i računalne opreme zahtjevima računalnog programa društva SC. Idući korak odnosio se na utvrđivanje parametara koje je za društvo SC odredio DBKAG (npr. funkcije računalnog programa, metode izračuna itd.). Prije nego što se računalni program društva SC počeo upotrebljavati, DBKAG je u svoju bazu podataka još ručno unio određene vrijednosti. Te manualne predradnje DBKAG izvršava i kontinuirano, posebno u slučaju promjena podataka o vrijednosnim papirima. Dio podataka također se automatski prebacuje iz računovodstva fonda. Predradnje čine otprilike 10 % dnevnog radnog opterećenja u odjelu za upravljanje rizikom. Nakon toga, računalni program društva SC automatski i samostalno izrađuje dnevne izračune za upravljanje rizikom, odnosno tjedno ili po potrebi izračune učinka.

- 6 Putem veze s drugim modulima DBKAG-a u program društva SC svakodnevno se automatski unose aktualni podaci o tečajevima i vrijednostima koji su potrebni za izradu izračunâ. DBKAG nema utjecaj na same izračune računalnog programa društva SC. Program društva SC također po potrebi automatski šalje poruke upozorenja nadležnim zaposlenicima DBKAG-a. Nakon završetka tehničkog aspekta postupaka izračuna, računalni program društva SC izravno pohranjuje izračunane podatke o riziku i učinku u bazu podataka DBKAG-a. DBKAG zatim samostalno priprema izvješća za upravitelje fondova, odnosno zakonski propisana izvješća za nadležna tijela.
- 7 U konačnici, modulima koje je razvilo društvo SC osigurava se da se podaci o riziku i uspješnosti koji su potrebni za upravljanje posebnim investicijskim fondovima pravodobno izračunavaju, čime se DBKAG-u omogućava da ispuni svoje zakonske obveze i zahtjeve tržišta u vezi s upravljanjem rizikom i izračunom učinka.
- 8 Na temelju novootkrivenih konkretnih okolnosti u pogledu ispunjenja ugovora utvrđenih tijekom poreznog nadzora provedenog u DBKAG-u Finanzamt (Porezna uprava, Austrija) je utvrdio da je ustupanje prava na korištenje oporezivo i stoga je u sada spornom nastavljenom postupku utvrdio porez na promet za primljenu uslugu koji je obračunan DBKAG-u u okviru sustava obrnute porezne obveze. Pitanja koja se zahtjevom za prethodnu odluku upućuju Sudu postavlja sudac Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud, Austrija) koji je nadležan za žalbe podnesene protiv rješenja koja je izdala porezna uprava.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 9 Prema mišljenju **porezne uprave** DBKAG pruža usluge upravljanja koje obuhvaćaju upravljanje rizikom i izračun učinka uz pomoć stečenog prava na korištenje samog računalnog programa, a toleriranje uporabe računalnog programa ne može se tumačiti kao aktivna usluga upravljanja. Društvo SC nije obvezno pružiti nijednu drugu uslugu osim toleriranja uporabe računalnog programa. Svi podaci i vrijednosti potrebni za izračune su automatizirani pomoću baza podataka DBKAG-a ili ih zaposlenici DBKAG-a ručno unose. Fakturiranje usluga koje je izvršeno također je protivno toleriranju aktivnih usluga od strane društva SC. Toleriranje uporabe računalnog programa u najboljem se slučaju smatra tehničkom pomoćnom uslugom koja nije specifična ni bitna za upravljanje posebnim investicijskim fondom. Ni u kojem slučaju zbog bitnih ulaznih podataka DBKAG-a za obje komponente usluge društvo SC ne bi samostalno provodilo nadzor nad rizikom i izračun učinka kao zasebnu cjelinu. Bez suradnje DBKAG-a program društva SC ne bi mogao izvršiti predmetne izračune. Iz odredbi o odgovornosti također proizlazi da je društvo SC odgovorno samo za ugovorenu izradu računalnog programa i naknadno prepuštanje na uporabu, ali ne i za izvršavanje određenih poslova upravljanja.

- 10 **DBKAG** s druge strane smatra da su, s ekonomskog stajališta, obje specifične i bitne usluge upravljanja, odnosno izračunavanje rizika i izračunavanje učinka, u njihovim bitnim aspektima zapravo izvršene s pomoću programa društva SC, odnosno da ih je društvo SC izvršilo automatski. Društvo SC pružilo je DBKAG-u izdvojenu uslugu izuzetu od plaćanja poreza, u svrhu upravljanja posebnim investicijskim fondovima u smislu članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112/EZ. Procjenu u pogledu poreza na promet treba provesti odvojeno od perspektive građanskog prava. Toleriranje uporabe samo je oblik pružanja usluga, a ne stvarni sadržaj usluge koji je dodatno kupljen. Tim uslugama koje računalni program pruža automatski zamijenile bi se usluge koje su prethodno pružali zaposlenici DBKAG-a. Podatke koje je DBKAG stavio na raspolaganje automatski bi preuzeo računalni program društva SC i integrirao ih. Činjenica da je DBKAG samostalno nadopunio pojedinačne komponente koje nisu bitne u pogledu dviju komponenata usluge, prema presudi Suda u predmetu GfBK, u skladu s kojom čak i konačna odluka naručitelja u pogledu savjetovane kupnje i prodaje nije bila štetna, nije relevantna. Nadalje, na temelju navedene presude, čini se da je čak i samo bliska povezanost između izdvojene aktivnosti i upravljanja posebnim investicijskim fondovima koje je izuzeto od plaćanja poreza dovoljna za primjenu izuzimanja od plaćanja poreza. Kao dio cjelokupnog paketa koji se sastoji od prepuštanja računalnog programa na uporabu i ostalih usluga servisiranja i održavanja koje se zasebno plaćaju, društvo SC pruža izdvojene usluge upravljanja u načelu bez vremenskog ograničenja.

Prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 11 Sud se već u više navrata bavio tumačenjem odredbe o izuzeću odnosno člankom 135. stavkom 1. točkom (g) Direktive 2006/112/EZ u kojem je riječ o upravljanju posebnim investicijskim fondovima u skladu s definicijom država članica i odlučio je da usluge upravljanja koje prenesene vanjskom upravitelju također mogu biti obuhvaćene izuzećem ako te usluge ispunjavaju specifične i bitne elemente upravljanja posebnim investicijskim fondovima i općenito gledano čine autonomnu cjelinu (vidjeti gore navedene presude). Međutim, s obzirom na različita stajališta uz pogledu ocjene pružatelja usluga, različit način na koji stranke u okviru upravnog sudskog postupka koji je u tijeku tumače opseg kriterija neovisnosti i na eventualnu proturječnost tih mjerila za tumačenje kojima se ograničava primjenjivost izuzimanja na prilično opsežnu svrhu odredbe o izuzimanju, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, postoji opravdana sumnja o tumačenju koje izraz „upravljanje posebnim investicijskim fondovima” treba imati u skladu s pravom Unije.
- 12 Upravljanje rizikom i mjerenje učinka na temelju odredbi Zakona o investicijskim fondovima iz 1993. u načelu su specifične i bitne sastavnice upravljanja posebnim investicijskim fondom, koje se u načelu, ako se ispune potrebi uvjeti u smislu sudske prakse Suda, može izdvojiti u uslugu upravljanja koja je izuzeta od poreza. Stranke se također slažu da se, ako se ispune uvjeti, izdvojena usluga također može pružati elektronički i automatski. Prema mišljenju poreznih vlasti, u pogledu

dvaju programa društva SC riječ je o računalnom programu koji je posebno prilagođen transakcijama investicijskih fondova i koji na odgovarajući način uzima u obzir složene zahtjeve zakonodavca u tim područjima. S druge strane, čini se upitnim pruža li davatelj licencije ili sam imatelj licencije licenciranim računalnim programom sporne usluge i jesu li, u slučaju da se usluge pripisuju davatelju licencije, usluge upravljanja posebnim investicijskim fondom u konkretnim uvjetima glavnog postupka specifične, bitne i dovoljno autonomne u smislu dosadašnjeg tumačenja Suda. Iako su izračuni koji su izvršeni i informacije koje su dobivene uz pomoć licenciranog računalnog programa bitna osnova dviju sastavnica usluge, one se u konačnici pružaju u okviru međudjelovanja usluga koje pruža DBKAG i koje pruža društvo SC.

- 13 U skladu s Direktivom 85/611/EEZ o UCITS-u i, nakon prijenosa te direktive u nacionalno pravo Zakonom o investicijskim fondovima iz 1993., s obzirom na norme koje su u ovom slučaju relevantne u pogledu obiju sastavnica upravljanja, odnosno upravljanja rizikom i mjerenja učinka, sljedeće specifične funkcije, koje se u skladu sa zakonom trebaju ispuniti, neosporno proizlaze iz cjelokupnog konteksta: (1) mjerenje i nadzor rizika povezanih s pojedinim pozicijama i cjelokupnim profilom ulaganja koji se provode u svakom trenutku, (2) ispunjavanje obveza izvještavanja i informiranja nadležnih tijela, (3) priprema godišnjeg računovodstvenog izvješća s usporednim pregledom zadnjih 5 godina u kojem treba predstaviti učinak (kretanje vrijednosti) i (4) ispunjavanje obveza informiranja ulagača. DBKAG te funkcije ispunjava dijelom vlastitim osobljem, vlastitim računalnim programom, podacima koje je sam prikupio ili kupio, ali i s pomoću računalnog programa društva SC.
- 14 Gore navedene presude Suda SDC, CSC, Bookit Ltd, DPAS Ltd i Cardpoint GmbH odnosile su se na financijske usluge izuzete od poreza koje su posebno navedene u primjenjivoj Direktivi o PDV-u, poput transakcija plaćanjem i transferom ili transakcija u vezi s određenim vrijednosnim papirima. U ovom se postupku s druge strane osporava primjenjivost izuzeća na široko definiranu uslugu „upravljanj[a] posebnim investicijskim fondovima u skladu s definicijom država članica”. Sud u tom pogledu primjerice pojašnjava (vidjeti presudu SDC, t. 66.) da usluga koja je specifična za transakcije koje se odnose na transfere mora uključivati prijenos sredstava i dovesti do pravnih i financijskih promjena. Izjave Suda o specifičnosti određenih financijskih usluga stoga se ne mogu bez ograničenja primijeniti na šire definirano „upravljanje posebnim investicijskim fondovima” u smislu da u ovom slučaju može biti specifična samo usluga koja ima izravan utjecaj na financijsku situaciju fonda (upravljanje portfeljem u užem smislu). Time što Sud u svojoj presudi Abbey National nije izričito prihvatio stajalište Komisije i Ujedinjene Kraljevine u pogledu toga da je potrebno usko shvatiti izraz „upravljanje posebnim investicijskim fondom”, upravljanje posebnim investicijskim fondom u načelu nije ograničeno samo na upravljanje portfeljem u užem smislu. S time povezane izjave Suda o specifičnostima konkretno navedenih financijskih usluga koje su izuzete od poreza stoga nisu primjenjive na upravljanje posebnim investicijskim fondovima. Naime, u ovom slučaju od plaćanja poreza nije izuzeto „zajedničko ulaganje sredstava

prikupljenih od javnosti”, nego „upravljanje posebnim investicijskim fondom”. Međutim, u pogledu općih izjava o izuzimanju od plaćanja poreza usluge koja je izdvojena ili o mogućnosti pružanja usluga i u elektroničkom obliku, može se uputiti na navedene presude. Pritom među ostalim ostaje upitno predstavlja li pasivno toleriranje uporabe računalnog programa već uslugu upravljanja rizikom i mjerenja učinka te ima li ta aktivnost potrebnu autonomiju.

- 15 U skladu sa svrhom odredbe o izuzimanju koju valja uzeti u obzir prilikom tumačenja, malim ulagačima treba olakšati ulaganje novca u investicijske fondove. Udio u investicijskom fondu i izravno kapitalno ulaganje trebalo bi biti neutralno u pogledu poreza na promet. Stoga bi u načelu trebalo biti moguće neoporezivo izdvojiti specifične i tipične usluge potrebne za upravljanje posebnim investicijskim fondovima kako bi se izbjeglo neželjeno povećanje cijena. Tako Sud u presudi GfBk (t. 31.) također navodi da poduzetnik koji uz pomoć vlastitog osoblja pruža usluge koje su izuzete od poreza i koje su povezane s upravljanjem ne bi trebao biti u boljem položaju od poduzetnika koji je te usluge izdvojio. Međutim, pitanja se pojavljuju zbog činjenice da prema sudskoj praksi Suda, odredbe o izuzimanju „ipak” (presuda Abbey National, t. 70) u načelu valja usko tumačiti te su stoga kriteriji Suda kojima se može ograničiti izuzimanje (specifičnost, značajnost i potrebna autonomija usluge) u suprotnosti s ciljem izuzimanja koji valja poštovati.

Usluge upravljanja koje izvršava davatelj licencije ili imatelj licencije

- 16 DBKAG tvrdi da konkretan način pružanja usluge, bilo elektroničkom obradom podataka, automatski ili manualno, nije relevantan za primjenu izuzeća. Sama činjenica da se usluga u potpunosti pruža putem elektroničke obrade podataka ne sprječava primjenu izuzeća. S druge strane, ako usluga uključuje samo tehničku i elektroničku podršku u pogledu onoga s pomoću čega se obavlja aktivnost koja je bitna i specifična za izuzimanje od plaćanja poreza, izuzimanje od plaćanja poreza se ne primjenjuje. To, međutim, proizlazi iz prirode usluge, a ne iz načina na koji se ona pruža (presuda Suda SDC, t. 37.).
- 17 U skladu s presudom Abbey National, t. 66. i sljedeća, upravljanje posebnim investicijskim fondovima određuje priroda pružene usluge, a ne osoba koja pruža ili prima uslugu. U presudi Bookit Sud dodaje (t. 52.) da automatizirani karakter takve usluge, i osobito činjenica da prosljeđivanje datoteke o namiri dovodi do automatskog pokretanja predmetnih plaćanja ili transfera, ne može izmijeniti narav isporučene usluge pa, slijedom toga, nema utjecaja na primjenu izuzeća na tu uslugu
- 18 Pitanje upućeno Sudu postavlja se među ostalim zbog toga što u glavnom postupku u predmetu SDC (vidjeti t. 8. i sljedeću), izvođač nije svojim klijentima ustupio pravo na uporabu računalnog programa, a društvo SDC je predmetnu uslugu u elektroničkom obliku pružilo svojim računalnim programom. Čak i s obzirom na činjenice u predmetu Bookit, Bookit je svojim klijentima pružao usluge bez prijenosa prava na uporabu računalnog programa. Međutim, u pogledu

spornih činjenica u ovom predmetu, društvo SC toleriralo je da klijent DBKAG upotrebljava računalni program uz jednokratnu naknadu za licenciju. Stoga se postavlja pitanje pruža li društvo SC pod tim uvjetima uopće uslugu upravljanja posebnim investicijskim fondom. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, tek se nakon odgovora na to osnovno pitanje može ispitati ispunjenje ostalih kriterija.

Specifičnost, značajnost i postojanje općenite autonomne cjeline

- 19 Prema stajalištu suda koji je uputio zahtjev, gore navedene funkcije sastavnica usluge koja se odnosi na upravljanje rizikom i mjerenje učinka u načelu su specifične za upravljanje posebnim investicijskim fondom. Te su usluge u svakom slučaju usko povezane s upravljanjem fondom, izravno utječu na financijsko stanje fonda i imaju odlučujući i izravan utjecaj na procjenu financijskog rizika ili odluke o ulaganju (odnosno omogućuju navedeno).
- 20 U svakom slučaju, proračuni računalnog programa društva SC čine bitnu osnovu za ispunjavanje gore navedenih zakonskih funkcija upravljanja rizikom i mjerenja učinka (vidjeti Direktivu 85/611/EEZ). Međutim, u konačnici oba modula računalnog programa autonomno ispunjavaju funkcije 1 i 2 i DBKAG-u pružaju bitne rezultate izračuna za funkcije 3 i 4 kako bi to društvo moglo izvršiti svoje poslove upravljanja. Stoga se na temelju odgovornosti za preuzete funkcije i autonomije izdvojene usluge upravljanja koje zahtijeva Sud postavlja pitanje može li se pružanje pojedinih sastavnica usluga za specifične funkcije upravljanja rizikom i mjerenja učinka izuzeti od poreza.

Odgovornost

- 21 Treba razlikovati uslugu koja je izuzeta u smislu Direktive od isporuke obične materijalne ili tehničke usluge. U tu svrhu nacionalni sud mora posebno ispitati opseg odgovornosti treće osobe prema naručitelju, odnosno pitanje je li ta odgovornost ograničena na tehničke aspekte ili obuhvaća i posebne preuzete funkcije izuzete usluge (presude Suda Bookit, t. 40., i DPAS, t. 36.).
- 22 Ako se može pretpostaviti da su analiza rizika i mjerenje učinka specifični elementi upravljanja posebnim investicijskim fondom, valja utvrditi koje funkcije ti elementi trebaju ispunjavati, odnosno koji su rezultati karakteristični za te funkcije i obuhvaća li odgovornost društva SC i te rezultate koji su specifični za funkciju o kojoj je riječ. Pružatelj izdvojenih usluga upravljanja rizikom i mjerenja učinka morao bi snositi odgovornost za gore navedene bitne funkcije analize rizika i mjerenja učinka.
- 23 Barem je u internom odnosu društvo SC odgovorno za prve dvije funkcije DBKAG-a. U pogledu točaka 3 i 4, može postojati odgovornost društva SC ako DBKAG, prilikom izvršavanja tih funkcija, za daljnji rad upotrebljava ključne podatke dobivene iz programa društva SC.
- 24 U svojim trima relevantnim presudama u predmetima Abbey National, GfBk i Fiscale Eenheid, Sud se nije bavio pitanjem odgovornosti na način na koji se ona

shvaća u ovom predmetu. Tim se aspektom bavio u presudama koje su se odnosile na posebno definirane izuzete financijske usluge. U presudi GfBk Sud je potvrdio da se izuzeće primjenjuje, iako je konačnu odgovornost snosilo društvo za investicije. Stoga se čini upitnim je li pitanje odgovornosti uopće relevantno u pogledu predmetnog činjeničnog stanja i, ako je odgovor na ovo pitanje potvrđan, je li odgovornost koju snosi društvo SC dovoljna u smislu sudske prakse Suda.

Zahtijevana autonomija

- 25 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev nije jasno imaju li ulazni podaci društva SC u vezi s uslugama upravljanja koje obuhvaćaju upravljanje rizikom i mjerenje učinka dovoljno visok stupanj autonomije u smislu dosadašnje sudske prakse Suda u pogledu cjelokupnog sadržaja tih usluga upravljanja i u pogledu primjenjivosti izuzimanja .
- 26 Što se podrazumijeva pod „općenito autonomnom cjelinom” pojašnjava nezavisna odvjetnica u svojem mišljenju u predmetu Abbey National od 8. rujna 2005. (t. 98. i sljedeće): U prilog zasebnoj cjelini govori to da se, s obzirom na specifičnu i bitnu upravljačku sastavnicu, ne provode samo pojedinačne pomoćne aktivnosti, nego se u određenoj mjeri preuzima potpuna usluga. Stoga bi se potrebna autonomija postigla ako bi treća strana preuzela sve usluge koje predstavljaju bitan dio svih poslova u pogledu upravljanja fondovima.
- 27 Prema mišljenju porezne uprave, računalni program društva SC ispunjava barem djelomični aspekt usluge upravljanja koja se odnosi na upravljanje rizikom i mjerenja učinka te ni u kojem slučaju tu uslugu upravljanja ne preuzima računalni program društva SC u obliku potpune usluge. S druge strane, DBKAG smatra da zbog neprihvatanja kriterija dovoljne autonomije u presudi Suda GfBK valja pretpostaviti da Sud ovom kriteriju ne pridaje preveliku važnost. Prema mišljenju tog društva, bitno je da je riječ o vlastitoj usluzi pružatelja usluga koju se može definirati i koja je usko povezana s vlastitom aktivnošću društva za upravljanje. Nadalje, računalnim programom društva SC osigurao bi se bitan dio spornih sastavnica usluge, naime izračuni rizika i učinka. To što DBKAG pruža nebitne ulazne informacije ne bi moglo biti štetno s obzirom na presudu GfBk.
- 28 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, iz presuda Suda o izdvajanju financijskih usluga koje su izrečene nakon presude u predmetu GfBk (predmet Bookit, predmet DPAS, predmet Fiscale Eenheid i predmet Cardpoint) nedvojbeno proizlazi da Sud i dalje smatra nužnim postojanje „općenito gledano zasebne cjeline” za primjenu izuzimanja od plaćanja poreza na izdvojenu uslugu. U skladu s točkama 38. do 41. presude Bookit, točkom 34. presude DPAS i točkom 71. presude Fiscale Eenheid, funkcionalni aspekti usluge moraju se uzeti u obzir: kako bi se klasificirala kao transakcija za upravljanje posebnim investicijskim fondom, usluga mora općenito gledano činiti zasebnu cjelinu koja ispunjava specifične i bitne funkcije upravljanja posebnim investicijskim fondom. Međutim, sudu koji je uputio zahtjev nije jasan opseg u kojem izdvojena usluga upravljanja mora biti autonomna kako bi općenito gledano činila zasebnu cjelinu.

- 29 Postavlja se pitanje je li pružanje jednog dijela predmetnih usluga već dovoljno autonomno i tvori li stoga općenito gledano zasebnu cjelinu. Ako se i dalje zahtijeva općenito gledano zasebna cjelina, postavlja se pitanje je li usluga društva SC na temelju dosadašnje interakcije između DBKAG-a i društva SC u dovoljnoj mjeri autonomna u smislu dosadašnjeg tumačenja Suda.
- 30 Odgovor na pitanja o tumačenju članka 135. stavka 1. točke (g) Direktive 2006/112/EZ, među ostalim u pogledu opsega izraza „upravljanje posebnim investicijskim fondom”, od temeljnog je značaja za odluku Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) u žalbenom postupku koji je u tijeku i koji se odnosi na porezni tretman ustupanja prava na uporabu predmetnog računalnog programa. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) među ostalim na temelju činjeničnog stanja koje odstupa od predmeta u kojima je dosad odlučivao i koje je prethodno opisano ne smatra da tumačenje prava Unije u ovom slučaju ne ostavlja sumnju. Nadalje, radi neutralne konkurencije unutar Europske unije, postoji interes da se što prije razjasni tumačenje predmetne odredbe Direktive.