

Sprawa C-59/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem****Data wpływu:**

4 lutego 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzgericht (Austria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

29 stycznia 2020 r.

Strona skarżąca:

DBKAG

Pozwany organ:

Finanzamt Linz

Przedmiot i podstawa prawna postępowania głównego lub odesłania prejudycjalnego

Zwolnienie z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT-em”) usługi zleconej na zewnątrz w związku z zarządzaniem specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE, w formie licencji na program obliczeniowy, za pomocą którego jest wykonywana część czynności administracyjnych

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/EG należy interpretować w ten sposób, że do celów przewidzianego w tym przepisie zwolnienia z podatku pojęcie „zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi” obejmuje również przyznanie przez licencjodawcę będącego osobą trzecią towarzystwu funduszy inwestycyjnych (TFI) prawa do korzystania ze specjalnego oprogramowania opracowanego specjalnie dla zarządzania specjalnymi funduszami

inwestycyjnymi, jeżeli to specjalne oprogramowanie, tak jak w postępowaniu głównym, jest przeznaczone wyłącznie do wykonywania specyficznej i istotnej działalności związanej z zarządzaniem specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, niemniej jednak jest stosowane na technicznej infrastrukturze TFI i może spełniać swoje funkcje tylko przy mającym drugorzędne znaczenie współdziałaniu TFI i z bieżącym zastosowaniem danych rynkowych dostarczanych przez TFI?

Przywołane przepisy prawa Unii

Artykuł 44, art. 135 ust. 1 lit. g) i art. 196 der dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

Dyrektywa Rady 85/611/EWG z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) w brzmieniu obowiązującym w okresie, którego dotyczy spór (zob. część A załącznika III do dyrektywy 2009/65/WE)

Przywołane przepisy prawa krajowego

Paragraf 3a ust. 6, § 6 ust. 1 pkt 8 lit. i), § 19 ust. 1 i § 20 ust. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym z 1994 r.) (UStG 1994, BGBl. nr 663/1994 w brzmieniu ogłoszonym w BGBl. I nr 24/2007)

Investmentfondsgesetz 1993 (ustawa o funduszach inwestycyjnych z 1993 r.) (InvFG 1993, BGBl. nr 532/1993 w brzmieniu ogłoszonym w BGBl. I nr 69/2008)

Przywołane orzecznictwo Trybunału

Wyroki: z dnia 4 maja 2006 r., C-169/04, Abbey National plc; z dnia 7 marca 2013 r., C-275/11, GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH; z dnia 13 marca 2014 r., C-464/12, ATP PensionService A/S; z dnia 9 grudnia 2015 r., C-595/13, Fiscale Eenheid X NV cs; z dnia 5 czerwca 1997 r., C-2/95, SDC; z dnia 13 grudnia 2001 r., C-235/00, CSC; z dnia 26 maja 2016 r., C-607/14, Bookit Ltd; z dnia 25 lipca 2018 r., C-5/17, DPAS Ltd; z dnia 3 października 2019 r., C-42/18, Cardpoint GmbH; z dnia 6 października 1982 r., C 283/81, CILFIT

Przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 DBKAG świadczy zwolnione z podatku usługi zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE. Mająca siedzibę w Niemczech spółka SC GmbH przyznała DBKAG w umowie licencyjnej z dnia 11 grudnia 2008 r. w zamian za zapłatę

jednorazowej opłaty licencyjnej nieograniczone w czasie prawo do korzystania z oprogramowania SC w celu dokonywania obliczeń istotnych dla usług administracyjnych w postaci zarządzania ryzykiem i obliczania wskaźnika wydajności. SC zapewnia przez okres 12 miesięcy od dostarczenia systemu, że oprogramowanie ma uzgodnione w umowie właściwości w przypadku korzystania zgodnie z jego przeznaczeniem. Zgodnie z umową oprogramowanie SC jest przystosowane wyłącznie do współdziałania z innym własnym oprogramowaniem DBKAG.

- 2 W kolejnych umowach z dnia 11 grudnia 2008 r. (umowa o świadczenie usług, umowa o obsługę i serwis) określono różne usługi SC mające na celu wspieranie DBKAG przykładowo przy wdrażaniu systemu lub szkoleniu pracowników DBKAG przez czas nieokreślony. Oprócz bliżej określonych usług serwisowych SC zobowiązała się również do usunięcia powstałych błędów systemu w drodze aktualizacji oprogramowania.
- 3 SC jest odpowiedzialna wyłącznie za techniczny rozwój lub wdrożenie wymogów DBKAG i w dalszej konsekwencji za techniczne funkcjonowanie oprogramowania, wskutek czego powinno być zapewnione, że przedmiotowe oprogramowanie może również rzeczywiście wykonywać uzgodnioną usługę, to znaczy obliczanie wskaźników ryzyka i wydajności. Z uwagi na to, że oba moduły opracowane przez SC zostały dostosowane do parametrów określonych przez DBKAG, SC nie ponosi odpowiedzialności za błędne wyniki, które wynikają z parametrów określonych przez DBKAG lub z dostarczonych przez nią danych rynkowych, lecz poza czysto technicznymi aspektami przede wszystkim za dokonanie prawidłowych obliczeń wskaźników. DBKAG nie miała bezpośredniego wpływu na obliczenia przeprowadzone przez oprogramowanie SC. Zgodnie z umową SC odpowiada wobec DBKAG za szkody spowodowane umyślnie i (w ograniczonej kwocie) za rażące niedbalstwo oraz naruszenie praw ochronnych. W tym względzie SC mogłaby ponosić odpowiedzialność nawet w przypadku nałożenia kar administracyjnych na DBKAG za naruszenie przepisów wynikające przykładowo z niewłaściwego programowania lub usterek technicznych.
- 4 Ograniczenie w czasie przyznanego prawa do korzystania wynika z tego, że uzgodnione w umowie usługi w zakresie obsługi i serwisu w odniesieniu do korzystania z oprogramowania są świadczone przez SC jako usługi główne i także korzystanie z oprogramowania nie będzie już możliwe w razie zaprzestania korzystania z tych dodatkowo uzgodnionych usług i braku uiszczenia płatności z tego tytułu. W przypadku zakończenia współpracy z SC DBKAG jest zobowiązana niezwłocznie usunąć wszystkie przechowywane kopie oprogramowania i inne związane z tym dane.
- 5 W ramach prac przygotowawczych dotyczących korzystania z programów SC DBKAG musiała dostosować środowisko informatyczne w zakresie oprogramowania i sprzętu do wymogów oprogramowania SC. Następnie DBKAG określiła względem SC parametry (na przykład funkcje oprogramowania, metody

obliczeniowe itd.). Zanim oprogramowanie SC mogło spełniać swoje funkcje, DBKAG wprowadziła jeszcze ręcznie pewne wartości do swojej bazy danych. Te manualne prace przygotowawcze są wykonywane przez DBKAG również na bieżąco, w szczególności w przypadku zmiany danych dotyczących papierów wartościowych. Część danych jest również wprowadzana w sposób zautomatyzowany z ksiąg rachunkowych funduszy. Prace przygotowawcze stanowią około 10% codziennej pracy departamentu zarządzania ryzykiem. Następnie oprogramowanie SC dokonuje automatycznie i samodzielnie codziennych obliczeń dla zarządzania ryzykiem lub obliczeń tygodniowych lub okazjonalnych dla obliczeń wydajności.

- 6 Przez interfejsy do innych modułów DBKAG aktualne dane kursów i wartości niezbędne do obliczeń są codziennie w sposób automatyczny wprowadzane do programu SC. Obliczenia samego oprogramowania SC nie stanowią przedmiotu żadnej ingerencji ze strony DBKAG. Program SC, w stosownych przypadkach również w sposób autonomiczny, wysyła ostrzeżenia do właściwych współpracowników DBKAG. Po technicznym zakończeniu procesów obliczania obliczone wskaźniki ryzyka i wydajności są bezpośrednio zapisywane przez oprogramowanie SC w bazie danych DBKAG. Sprawozdania dla podmiotów zarządzających funduszami oraz sprawozdania dla organów administracji wymagane przez prawo są następnie sporządzane przez samą DBKAG.
- 7 W konsekwencji moduły opracowane przez SC zapewniają, że wskaźniki dotyczące ryzyka i wydajności niezbędne do zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi są obliczane w wyznaczonych terminach, umożliwiając w ten sposób DBKAG spełnienie ustawowych zobowiązań i wymogów rynkowych związanych z zarządzaniem ryzykiem i obliczaniem wydajności.
- 8 Finanzamt (urząd skarbowy), opierając się na nowych konkretnych okolicznościach wykonywania usługi, które się pojawiły i zostały stwierdzone w ramach kontroli podatkowej przeprowadzonej w DBKAG, stwierdził, że przyznanie prawa do korzystania podlegało opodatkowaniu, a następnie w spornych obecnie wznowionych postępowaniach ustalił wysokość zobowiązania z tytułu VAT-u od otrzymanej usługi, które przeszło na DBKAG w ramach systemu odwrotnego obciążenia (Reverse Charge System). Pytania skierowane do Trybunału we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym powstały przed Bundesfinanzgericht (federalnym sądem finansowym) właściwym do rozpoznania skarg wniesionych na decyzje wydane przez Finanzamt (urząd skarbowy).

Główne argumenty stron postępowania głównego

- 9 Zdaniem **Finanzamt** (urzędu skarbowego) DBKAG sama świadczy usługi zarządzania polegające na zarządzaniu ryzykiem i obliczaniu wydajności za pomocą nabytego prawa do korzystania z oprogramowania i tolerowanie korzystania z tego oprogramowania nie może zostać przekwalifikowane na

aktywną usługę zarządzania. SC nie jest zobowiązana do świadczenia żadnej innej usługi poza tolerowaniem korzystania z oprogramowania. Wszystkie dane i wartości niezbędne do obliczeń są wprowadzane automatycznie przez bazy danych DBKAG lub ręcznie przez pracowników DBKAG. Również przeprowadzone rozliczenie świadczeń przemawia przeciwko uznaniu, że SC świadczy aktywne usługi. Tolerowanie korzystania z oprogramowania mogłoby co najwyżej zostać uznane za usługę pomocy technicznej, która nie jest specyficzna i istotna dla zarządzania specjalnym funduszem inwestycyjnym. W każdym wypadku, ze względu na istotny wkład DBKAG w dwa elementy usług SC, zarządzanie ryzykiem i obliczanie wydajności nie są świadczone w sposób autonomiczny jako odrębna całość. Bez współdziałania DBKAG program SC nie mógłby przeprowadzać spornych obliczeń. Również z postanowień dotyczących odpowiedzialności wynika, że SC ponosi odpowiedzialność jedynie za zgodne z umową sporządzenie oprogramowania i za późniejsze przekazanie go do korzystania, a nie za wykonanie określonych zadań administracyjnych.

- 10 **DBKAG** uważa natomiast, że z ekonomicznego punktu widzenia obie specyficzne i istotne usługi administracyjne w postaci „zarządzania ryzykiem i obliczania wyników” są pod względem treści w głównych punktach rzeczywiście świadczone przez program SC, a zatem w sposób zautomatyzowany przez SC. SC świadczyła na jej rzecz zwolnioną z podatku zleconą na zewnątrz usługę w celu zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE. Ocena z punktu widzenia VAT-u powinna być dokonywana w oderwaniu od analizy cywilnoprawnej. Tolerowanie korzystania stanowi jedynie formę świadczenia usług, a nie ich rzeczywistą treść, która została dokupiona. Te usługi wykonywane w sposób zautomatyzowany przez oprogramowanie zastępują usługi, które były wcześniej świadczone przez pracowników DBKAG. Dane udostępniane przez DBKAG są pobierane w sposób zautomatyzowany przez oprogramowanie SC i włączane do programu. Fakt, że DBKAG sama wykonywała niektóre elementy nieistotne dla obu usług, nie odgrywa żadnej roli zgodnie z wyrokiem Trybunału w sprawie GfBK, w którym nawet ostateczna decyzja podejmowana przez zleceniodawcę w przedmiocie doradzanych zakupów i sprzedaży nie stała na przeszkodzie zwolnieniu. Ponadto w świetle wymienionego wyroku dla zastosowania zwolnienia prawdopodobnie wystarczy sam ścisły związek pomiędzy działalnością zleconą na zewnątrz i zwolnionym z podatku zarządzaniem specjalnymi funduszami inwestycyjnymi. W całościowym pakiecie składającym się z przekazania oprogramowania do korzystania i innych podlegających odrębnej opłacie usług w zakresie obsługi i serwisu SC świadczy zlecone jej usługi zarządzania zasadniczo przez czas nieokreślony.

Przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 11 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwany dalej „Trybunałem”) już wielokrotnie zajmował się wykładnią przepisu dotyczącego zwolnienia

przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi określonymi przez państwa członkowskie i orzekł, że usługi zarządzania powierzane podmiotowi zarządzającemu będącemu osobą trzecią mogą być również objęte zwolnieniem, jeżeli usługi te spełniają specyficzne i istotne funkcje zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi i tworzą odrębną całość, ocenianą w sposób ogólny (zob. wyroki przywołane powyżej). Jednakże, biorąc pod uwagę rozbieżności w ocenie osoby usługodawcy, rozbieżną interpretację zakresu kryterium odrębności prezentowaną przez strony w ramach toczącego się postępowania przed sądem administracyjnym oraz ewentualną sprzeczność metod wykładni zawężających możliwość zastosowania rzeczzonego zwolnienia z raczej szerokim celem przepisu ustanawiającego zwolnienie, zdaniem sądu odsyłającego istnieją nadal uzasadnione wątpliwości co do zgodnej z prawem Unii wykładni pojęcia „zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi”.

- 12 Zarządzanie ryzykiem i obliczanie wskaźników wydajności na podstawie przepisów ustawy o funduszach inwestycyjnych z 1993 r. stanowią zasadniczo specyficzne i istotne elementy zarządzania specjalnym funduszem inwestycyjnym, które co do zasady mogą być zlecane na zewnątrz jako zwolniona z podatku usługa zarządzania, jeżeli są spełnione wymagane przesłanki w rozumieniu orzecznictwa Trybunału. Strony są zgodne również co do tego, że w razie spełnienia tych przesłanek usługa zlecona na zewnątrz może być świadczona również drogą elektroniczną i zautomatyzowaną. Również zdaniem organu podatkowego oba programy SC są oprogramowaniem specjalnie przystosowanym do działalności funduszy inwestycyjnych, które odpowiednio uwzględnia kompleksowe wymogi ustawodawcy w tych dziedzinach. Powstaje natomiast pytanie, czy licencjodawca lub sam licencjobiorca świadczy sporne usługi za pomocą objętego licencją oprogramowania, i czy w przypadku przypisania usług licencjodawcy usługi te w konkretnych okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym są specyficzne, istotne i wystarczająco autonomiczne w odniesieniu do zarządzania specjalnym funduszem inwestycyjnym w rozumieniu dotychczasowej wykładni Trybunału. Wprawdzie obliczenia i informacje uzyskane za pomocą oprogramowania objętego licencją stanowią zasadnicze podstawy dla obu elementów usługi, jednak elementy te są ostatecznie świadczone w ramach połączenia czynności wykonywanych przez DBKAG i SC.
- 13 Zarówno na podstawie dyrektywy 85/611/EWG, jak również w świetle krajowej transpozycji tej dyrektywy przez ustawę o funduszach inwestycyjnych z 1993 r. na podstawie norm mających zastosowanie w niniejszej sprawie można stwierdzić bezspornie w odniesieniu do dwóch elementów administracyjnych w postaci zarządzania ryzykiem i obliczania wydajności, w ramach całościowej oceny, następujące specyficzne funkcje, które powinny być wykonywane na mocy ustawy: (1) bieżące obliczanie i nadzór nad ryzykiem związanym z różnymi pozycjami i globalnym profilem inwestycyjnym (2) wykonywanie obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych wobec organów; (3) sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego zawierającego porównawczy przegląd z ostatnich 5 lat, w którym należy przedstawić wydajność (wyniki) i (4) wypełnienie

obowiązków informacyjnych wobec inwestorów. DBKAG wykonuje te funkcje częściowo przy pomocy własnego personelu, własnego oprogramowania, samodzielnie ustalonych lub zakupionych danych, a także z wykorzystaniem oprogramowania SC.

- 14 Wyżej wymienione wyroki Trybunału w sprawach SDC, CSC, Bookit, DPAS i Cardpoint dotyczyły zwolnionych z podatku usług finansowych, takich jak transakcje dotyczące płatności i przelewów lub transakcje dotyczące określonych papierów wartościowych, wymienionych konkretnie w dyrektywie VAT. Natomiast w niniejszej sprawie sporne jest stosowanie zwolnienia do znacznie szerzej opisanej usługi „zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi określonymi przez państwa członkowskie”. W tym względzie Trybunał wyjaśnił przykładowo (zob. wyrok SDC, pkt 66), że usługa, która jest właściwa dla transakcji dotyczącej przelewów, musi skutkować transferem środków pieniężnych i powodować zmiany prawne i finansowe. Wywody Trybunału dotyczące specyfiki konkretnych usług finansowych nie mogą zatem mieć zastosowania bez ograniczeń do szerzej ujętego „zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi” w tym znaczeniu, że specyficzna może być tutaj tylko usługa, która ma bezpośredni wpływ na sytuację finansową funduszu (zarządzanie portfelem w ścisłym znaczeniu). Tymczasem skoro Trybunał w swoim wyroku Abbey National wyraźnie nie podzielił stanowiska Komisji i Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym konieczna jest zawężająca interpretacja pojęcia „zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi”, zarządzanie specjalnym funduszem inwestycyjnym nie ogranicza się co do zasady do zarządzania portfelem w ścisłym znaczeniu. Wywody Trybunału w tym względzie dotyczące specyfiki konkretnie wymienionych zwolnionych usług finansowych nie mają zatem zastosowania do zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi. Zwolnione jest tutaj właśnie nie tylko „zbiorowe inwestowanie kapitału pochodzącego od obywateli”, lecz „zarządzanie specjalnym funduszem inwestycyjnym”. Niemniej jednak jeśli chodzi o ogólne wywody dotyczące zwolnienia z podatku usługi zleconej na zewnątrz lub możliwości świadczenia usług również drogą elektroniczną, można odwołać się do przytoczonych powyżej wyroków. Wątpliwe pozostaje jednak w szczególności, czy bierne tolerowanie korzystania z oprogramowania stanowi już usługę zarządzania ryzykiem i obliczania wydajności i czy ta działalność charakteryzuje się wymaganą odrębnością.
- 15 Celem przepisu ustanawiającego zwolnienie, z poszanowaniem którego należy dokonywać wykładni, jest ułatwienie małym inwestorom lokowania środków pieniężnych w fundusze inwestycyjne. Uczestnictwo w funduszu inwestycyjnym i bezpośrednio inwestowanie w papiery wartościowe powinny być neutralne z punktu widzenia VAT-u (wyrok Trybunału Abbey National, pkt 62). Powinna zatem co do zasady istnieć możliwość nieopodatkowanego zlecenia na zewnątrz usług właściwych i typowych dla zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi w celu uniknięcia przypadkowych podwyżek kosztów. I tak w wyroku GfBk (pkt 31) Trybunał stwierdził, że przedsiębiorca, który wykonuje zwolnioną z podatku usługę związaną z zarządzaniem za pomocą własnego

personelu, nie może znajdować się w sytuacji korzystniejszej niż przedsiębiorca, który zlecił tę usługę podmiotowi zewnętrznemu. Niemniej pytania powstają w wyniku tego, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału przepisy dotyczące zwolnienia powinny „jednakże” (wyrok *Abbey National*, pkt 70) co do zasady być przedmiotem ścisłej wykładni, a zatem określone przez Trybunał kryteria ewentualnie ograniczające zwolnienie (specyfika, istotność i wymagana odrębność usługi) mogłyby stać w sprzeczności z wymagającym poszanowania celem zwolnienia.

Usługa zarządzania świadczona przez licencjodawcę lub przez licencjobiorcę

- 16 DBKAG argumentuje w ten sposób, że konkretny sposób świadczenia usługi, niezależnie od tego, czy to w drodze elektronicznego przetwarzania danych, automatycznie czy manualnie, jest bez znaczenia dla stosowania zwolnienia. Sam fakt, że dana usługa jest w całości wykonywana w drodze elektronicznego przetwarzania danych, nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu zwolnienia. Natomiast jeżeli usługa obejmuje jedynie pomoc techniczną i elektroniczną dla tego, kto wykonuje czynności istotne i specyficzne dla zwolnienia, zwolnienie nie ma zastosowania. Wynika to jednak z charakteru usługi, a nie ze sposobu jej wykonania (wyrok Trybunału SDC, pkt 37).
- 17 Zgodnie z wyrokiem *Abbey National*, pkt 66 i nast., zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi jest określane w zależności od rodzaju świadczonych usług, a nie w zależności od osoby świadczącej lub odbiorcy usług. W wyroku *Bookit* (pkt 52) Trybunał dodał, że zautomatyzowany charakter, a zwłaszcza fakt, że przekazanie pliku rozliczeniowego powoduje automatyczne uruchomienie danych płatności lub przelewów, nie może zmienić charakteru świadczonej usługi i w konsekwencji nie ma wpływu na stosowanie rozpatrywanego zwolnienia.
- 18 Pytanie skierowane do Trybunału pojawia się w szczególności z tego względu, że w postępowaniu głównym w sprawie SDC (zgodnie z pkt 8 i nast.) zleceniobiorca nie przyznał swoim zleceniodawcom prawa do korzystania z oprogramowania, a SDC świadczyła sporną w tej sprawie usługę za pomocą swojego oprogramowania w drodze elektronicznej. Również z okoliczności faktycznych sprawy *Bookit* wynika, że *Bookit* świadczyła swoje usługi bez przeniesienia praw do korzystania z oprogramowania na rzecz jej zleceniodawców. Natomiast w okolicznościach faktycznych niniejszego sporu SC tolerowała korzystanie z oprogramowania przez zleceniodawcę DBKAG w zamian za jednorazową opłatę licencyjną. Powstaje zatem pytanie, czy w tych okolicznościach SC w ogóle sama świadczy usługę zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi. Dopiero po wyjaśnieniu tej zasadniczej kwestii można zdaniem sądu odsyłającego badać spełnienie pozostałych kryteriów.

Specyfika, istotność i istnienie odrębnej całości, ocenianej w sposób ogólny

- 19 Wyżej wymienione funkcje zarządzania ryzykiem i obliczania wydajności będących składnikami usługi są zdaniem sądu odsyłającego co do zasady

specyficzne dla zarządzania specjalnym funduszem inwestycyjnym. Świadczenia te są w każdym razie ściśle związane z prowadzeniem funduszu, oddziałują bezpośrednio na sytuację finansową funduszu i wpływają (bądź umożliwiają) w sposób decydujący i bezpośredni na ocenę ryzyka finansowego lub decyzje inwestycyjne.

- 20 W każdym razie obliczenia dokonywane przez oprogramowanie SC stanowią istotną podstawę dla wypełniania wyżej wymienionych funkcji zarządzania ryzykiem i obliczania wydajności wymaganych przez ustawodawstwo (zob. dyrektywa 85/611/EWG). Ostatecznie oba moduły oprogramowania spełniają jednak funkcję pierwszą i drugą samodzielnie oraz dostarczają DBKAG wyniki obliczeń istotne dla funkcji trzeciej i czwartej, aby DBKAG mogła wykonywać swoje zadania administracyjne. W związku z wymaganą przez Trybunał odpowiedzialnością za przejęte funkcje i odrębnością usługi zarządzania zleconej na zewnątrz powstaje zatem pytanie, czy świadczenie poszczególnych składników usługi może być zwolnione z podatku w zakresie specyficznych funkcji zarządzania ryzykiem i obliczania wyników.

W przedmiocie odpowiedzialności

- 21 Usługę zwolnioną z podatku w rozumieniu dyrektywy VAT należy odróżnić od wykonania zwykłego świadczenia rzeczowego lub technicznego. W tym celu sąd krajowy powinien w szczególności zbadać zakres odpowiedzialności osoby trzeciej wobec zleceniodawcy, a zwłaszcza to, czy odpowiedzialność ta jest ograniczona do aspektów technicznych, czy też obejmuje również przejęte specyficzne funkcje zwolnionej usługi (wyroki Trybunału: Bookit, pkt 40; DPAS, pkt 36).
- 22 Jeżeli należy uznać, że analiza ryzyka i obliczanie wydajności stanowią szczególne elementy zarządzania specjalnym funduszem inwestycyjnym, to należy ustalić, jakie funkcje powinny spełniać te elementy bądź jakie wyniki są charakterystyczne dla tych funkcji oraz czy odpowiedzialność SC obejmuje również wyniki właściwe dla każdej z tych funkcji. Podmiot zewnętrzny świadczący zleconą mu usługę zarządzania i obliczania wydajności musiałby zatem ponosić odpowiedzialność za wymienione powyżej istotne funkcje analizy ryzyka i obliczania wydajności.
- 23 SC ponosi odpowiedzialność za dwie pierwsze funkcje DBKAG przynajmniej w stosunku wewnętrznym. Jeśli chodzi o punkty 3 i 4, odpowiedzialność SC mogłaby powstać w zakresie, w jakim w celu wypełnienia tych funkcji DBKAG opiera się na wskaźnikach uzyskanych z programów SC.
- 24 W trzech istotnych wyrokach Abbey National, GfBk i Fiscale Eenheid Trybunał nie odniósł się do kwestii odpowiedzialności w takim znaczeniu, o którym mowa w niniejszej sprawie. Trybunał rozwinął ten aspekt w wyrokach, które dotyczyły konkretnie określonych usług finansowych zwolnionych z podatku. W wyroku GfBk Trybunał potwierdził zastosowanie zwolnienia, mimo że ostateczna

odpowiedzialność spoczywała na TFI. Wydaje się zatem wątpliwe, czy kwestia odpowiedzialności jest w ogóle istotna w okolicznościach niniejszej sprawy, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej na to pytanie, czy odpowiedzialność, którą ponosi SC, jest wystarczająca w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

W przedmiocie wymaganej odrębności

- 25 Zdaniem sądu odsyłającego kwestia, czy wkład spółki SC w świadczenie usług zarządzania w postaci zarządzania ryzykiem i obliczania wydajności cechuje się wystarczającym stopniem samodzielności w rozumieniu dotychczasowego orzecznictwa Trybunału w odniesieniu do całej zawartości tych usług oraz możliwości zastosowania zwolnienia, nie jest wyjaśniona.
- 26 Rzecznik generalny w swojej opinii w sprawie Abbey National z dnia 8 września 2005 r. wyjaśniła, co należy rozumieć pod pojęciem „odrębna całość, oceniana globalnie” (pkt 98 i nast.): za odrębną całością przemawia okoliczność, iż w odniesieniu do specyficznego i istotnego składnika zarządzania są przejmowane nie tylko poszczególne czynności pomocnicze, lecz poniekąd cała obsługa. Wymagany samoistny charakter czynności zachodzi zgodnie z powyższym wówczas, jeżeli osoba trzecia przejmuje zespół usług, które stanowią istotną część wszystkich czynności pojawiających się w zakresie zarządzania funduszem.
- 27 Zdaniem Finanzamt (urzędu skarbowego) oprogramowanie SC wypełnia co najwyżej częściowy aspekt usługi zarządzania ryzykiem i obliczania wydajności i w żadnym wypadku za pomocą oprogramowania SC usługa ta nie jest przejmowana w postaci całej obsługi. DBKAG twierdzi natomiast, że ze względu na nieprzejęcie kryterium wystarczającej odrębności w wyroku Trybunału GfBk należy uznać, że Trybunał nie przypisuje temu kryterium nadrzędnego znaczenia. Jej zdaniem istotne jest, aby chodziło o dającą się wyodrębnić własną usługę usługodawcy, która jest ściśle związana z własną działalnością spółki zarządzającej. Ponadto za pomocą oprogramowania SC jest świadczona znacząca część spornych elementów usługi, a mianowicie obliczanie wskaźników ryzyka i wydajności. Wykonywanie przez DBKAG nieznaczących czynności nie może stać na przeszkodzie zwolnieniu w świetle wyroku GfBk.
- 28 Zdaniem sądu odsyłającego z wyroków Trybunału dotyczących outsourcingu usług finansowych, które zostały wydane po wyroku w sprawie GfBk (wyroki: Bookit, DPAS, Fiscale Eenheid, Cardpoint) jednoznacznie wynika, że Trybunał nadal utrzymuje w mocy kryterium „odrębnej całości, ocenianej w sposób ogólny” dla zastosowania zwolnienia do usługi zleconej na zewnątrz. Zgodnie z pkt 38–41 wyroku Bookit, pkt 34 wyroku DPAS i pkt 71 wyroku Fiscale Eenheid należy oprzeć się na funkcjonalnych aspektach usługi: aby dana transakcja mogła zostać zaklasyfikowana do zarządzania specjalnym funduszem inwestycyjnym, usługa powinna stanowić w globalnej ocenie odrębną całość spełniającą specyficzne i istotne funkcje zarządzania specjalnym funduszem inwestycyjnym. Sąd odsyłający nie może jednoznacznie stwierdzić, jak daleko

musi sięgać odrębność usługi zarządzania zleconej na zewnątrz, aby istniała odrębna całość, oceniana w sposób ogólny.

- 29 Powstaje pytanie, czy świadczenie części usług jest już samo w sobie wystarczająco odrębne, a zatem stanowi odrębną całość, ocenianą w sposób ogólny. Jeśli nadal wymagana jest odrębna całość, oceniana w sposób ogólny, powstaje pytanie, czy usługa świadczona przez SC jest wystarczająco samodzielna w rozumieniu dotychczasowej wykładni Trybunału ze względu na opisane powyżej współdziałanie pomiędzy DBKAG i SC.
- 30 Udzielenie odpowiedzi na pytania dotyczące wykładni art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112/WE, w szczególności zakresu pojęcia „zarządzania specjalnym funduszem inwestycyjnym”, ma zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy) zawisłego sporu w odniesieniu do traktowania jako zwolnionego z podatku lub podlegającego opodatkowaniu przyznania prawa do korzystania ze spornego oprogramowania. Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy) nie uważa, że wykładnia prawa Unii nie pozostawia wątpliwości w niniejszej sprawie, w szczególności z uwagi na odmienne od dotychczas ocenionych spraw i przedstawione powyżej okoliczności faktyczne. Ponadto w interesie neutralnej konkurencji wewnątrz Unii Europejskiej istnieje interes w uzyskaniu rychłego wyjaśnienia wykładni spornego przepisu dyrektywy.

DOKUMENT