Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 2 lipca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 135 ust. 1 lit. g) – Zwolnienia dotyczące transakcji zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi – Jedno świadczenie wykorzystywane do zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi i innymi funduszami

W sprawie C-231/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 15 marca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 marca 2019 r., w postępowaniu:

BlackRock Investment Management (UK) Limited

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.-C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, M. Safjan, L. Bay Larsen, C. Toader i N. Jääskinen, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 grudnia 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu BlackRock Investment Management (UK) Ltd – N. Skerrett, solicitor, L. Poots, barrister, oraz A. Hitchmough, QC,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – Z. Lavery i F. Shibli, w charakterze pełnomocników, których wspierał R. Hill, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i R. Lyal, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 marca 2020 r.,

* Język postępowania: angielski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w postępowaniu pomiędzy BlackRock Investment Management (UK) Ltd (zwaną dalej „BlackRockiem") a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym, Zjednoczone Królestwo) (zwanym dalej „organem podatkowym") dotyczącym odmowy przyznania przez ten organ zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) określonego w art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów".

4 Zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 1 tej dyrektywy:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]".

5 Tytuł IX wspomnianej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia", obejmuje art. 131–166.

6 Artykuł 131 dyrektywy VAT, który znajduje się w rozdziale 1 tego tytułu, zatytułowanym „Przepisy ogólne", stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć".

7 Artykuł 135 ust. 1 tej dyrektywy, zawarty w rozdziale 3 tego tytułu, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności", stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

g) zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, określonymi przez państwa członkowskie;

[…]”.

8 Artykuł 196 tej dyrektywy, w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., stanowi:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczone są usługi objęte art. 44, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

9 Zgodnie z art. 31 ust. 1 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o VAT z 1994 r.) „Dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione z podatku, jeżeli należą do jednej z kategorii wymienionych obecnie w załączniku 9”.

10 Grupa 5 tego załącznika, która dotyczy finansów, przewiduje wyłączenie między innymi usług zarządzania określonymi w wykazie podmiotami inwestycyjnymi i rodzajami funduszy. Zgodnie z wyjaśnieniami sądu odsyłającego, te podmioty i fundusze należy uznawać w Zjednoczonym Królestwie za specjalne fundusze inwestycyjne.

Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

11 BlackRock jest członkiem i przedstawicielem grupy podatkowej VAT z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, do której należą spółki zajmujące się zarządzaniem funduszami.

12 BlackRock zarządza zarówno specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, jak i innymi funduszami, przy czym te pierwsze nie stanowią większości zarządzanych funduszy, zarówno pod względem liczby, jak i wartości zarządzanych aktywów.

13 Aby zarządzać wszystkimi tymi funduszami, BlackRock korzysta z usług BlackRock Financial Management Inc. (zwaną dalej „BFMI”), spółki prawa amerykańskiego należącej do tej samej grupy kapitałowej. Wspomniane usługi świadczone są za pośrednictwem tzw. platformy informatycznej Aladdin, na którą składają się sprzęt, oprogramowanie i zasoby ludzkie. Aladdin dostarcza zarządzającym portfelami wyniki analiz rynkowych i monitorowania wyników i ryzyka, zapewniając wsparcie przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, nadzoruje zgodność z przepisami i pozwala wdrażać decyzje dotyczące transakcji. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest to jedno i to samo świadczenie, niezależnie od zarządzanych środków.

14 Ponieważ BFMI nie ma siedziby w Zjednoczonym Królestwie, BlackRock płaci VAT w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia zgodnie z art. 196 dyrektywy VAT.

15 W odniesieniu do okresu od 1 stycznia 2010 r. do 31 stycznia 2013 r. BlackRock uznał, że usługi, z których korzystano do zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi powinny być zwolnione z VAT zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. g) tej dyrektywy, w związku z czym uiszczał on podatek jedynie od usług, z których korzystano do zarządzania innymi funduszami, przy czym wartość tych usług była obliczana proporcjonalnie do kwoty tych funduszy w całkowitej kwocie zarządzanych funduszy.

16 Organ podatkowy nie zgodził się z tym podejściem i wydał decyzje o wymiarze podatku obejmujące ten okres. BlackRock zaskarżył je przed First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądem pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], który oddalił jego skargę.

17 BlackRock wniósł odwołanie od tego wyroku do sądu odsyłającego.

18 Przed tym sądem BlackRock podnosi, że korzystanie przez niego z Aladdinu powinno być w każdym razie zwolnione z podatku w odniesieniu do usług zarządzania świadczonych na potrzeby specjalnych funduszy inwestycyjnych, a wartość tych usług można określić według ich udziału w całkowitej kwocie zarządzanych funduszy. Z kolei organ podatkowy utrzymuje, że wszystkie usługi świadczone na rzecz BlackRock za pośrednictwem platformy Aladdin powinny być opodatkowane, ponieważ spółka ta zarządza głównie funduszami, które nie są specjalnymi funduszami inwestycyjnymi.

19 W tych okolicznościach Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd administracyjny wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w sytuacji realizacji przez usługodawcę będącego osobą trzecią jednego świadczenia usług zarządzania w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE na rzecz zarządzającego funduszem, które to świadczenie jest wykorzystywane przez owego zarządzającego funduszem zarówno do zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, jak i do zarządzania innymi funduszami, które nie są specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, przepis ów należy interpretować w ten sposób, że:

a) takie jedno świadczenie podlega opodatkowaniu według jednolitej stawki podatku? Jeśli tak, to w jaki sposób należy ustalić ową jednolitą stawkę?; albo

b) wynagrodzenie z tytułu takiego jednego świadczenia należy rozdzielić w oparciu o kryterium sposobu wykorzystania usług zarządzania (na przykład w drodze uwzględnienia kwoty środków zarządzanych odpowiednio w ramach specjalnych funduszy inwestycyjnych i innych funduszy), tak aby część jednego świadczenia była traktowana jako zwolniona z podatku, a część jako podlegająca opodatkowaniu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zasadniczo zwraca się o to, czy art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jedno świadczenie usług zarządzania realizowane poprzez platformę informatyczną należącą do usługodawcy będącego osobą trzecią na rzecz spółki zarządzającej funduszami, obejmujące zarówno specjalne fundusze inwestycyjne, jak i inne fundusze, jest objęte przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem z VAT, a jeśli tak, to jakie są szczegółowe zasady stosowania tego zwolnienia.

21 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienia, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, których celem jest uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich. (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Poza tym pojęcia użyte do określenia zwolnień, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT, należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 37). Wynika z tego, że jeżeli świadczenie usług nie wchodzi w zakres zwolnień przewidzianych przez tę dyrektywę, to podlega ono opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy (wyrok z dnia 10 kwietnia 2019 r., PSM „K”, C-214/18, EU:C:2019:301, pkt 43).

23 Na wstępie, jeśli chodzi o kwestię, czy świadczenie usług przez BFMI na rzecz BlackRocka za pośrednictwem platformy Aladdin należy uznać za jedno świadczenie, należy przypomnieć, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, że chociaż każdą transakcję należy zwykle uznawać do celów VAT za

odrębną i niezależną, jak wynika to z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, to transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Dlatego właśnie jedno świadczenie ma miejsce, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W niniejszej sprawie, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 51 opinii, z informacji przekazanych Trybunałowi, w szczególności na rozprawie, wynika, że wartość świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym polega, z punktu widzenia usługobiorców, na łącznym wykorzystaniu różnych funkcji platformy informatycznej Aladdin, w związku z czym wydaje się, że świadczenie to należy uznać, niezależnie od wielości elementów i czynności wykonywanych na rzecz tych usługobiorców, za nierozerwalne świadczenie gospodarcze.

25 Jednakże do Trybunału, przed którym toczy się postępowanie na podstawie art. 267 TFUE, nie należy dokonywanie kwalifikacji okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, gdyż zadanie to należy wyłącznie do sądu krajowego. Rola Trybunału sprowadza się do dokonania na użytek tego sądu wykładni prawa Unii, użytecznej do celu wydania orzeczenia, które sąd ten musi wydać w zawisłej przed nim sprawie (wyroki: z dnia 13 października 2005 r., Parking Brixen, C-458/03, EU:C:2005:605, pkt 32; z dnia 21 maja 2015 r., Kansaneläkelaitos, C-269/14, niepublikowany, EU:C:2015:329, pkt 25).

26 W niniejszej sprawie z brzmienia pytania prejudycjalnego wynika, że sąd krajowy uznaje świadczenie usług rozpatrywane w postępowaniu głównym za „jedno i to samo świadczenie".

27 W związku z tym dla celów udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne świadczenie wspomnianych usług należy uznać za jedno świadczenie.

28 W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na fakt, że pojęcie „jednego świadczenia" może dotyczyć w orzecznictwie Trybunału dwóch rodzajów sytuacji, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 42 opinii.

29 Z pierwszym przypadkiem jednego świadczenia mamy do czynienia, jeżeli co najmniej jeden z jego elementów należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe elementy należy uważać za świadczenie lub świadczenia pomocnicze, z punktu widzenia podatkowego traktowane tak samo jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz środek, dzięki któremu można lepiej skorzystać ze świadczenia głównego (wyroki: z dnia 25 lutego 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 30; z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W drugim przypadku nierozłączne elementy jednego świadczenia mogą mieć też równą rangę, tak że nie można uznać, iż jedno z nich należy uznać za świadczenie główne, a drugie za świadczenie pomocnicze (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 27).

31 Zdaniem Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej świadczenie rozpatrywane w postępowaniu głównym składa się z dwóch elementów, przy czym element pomocniczy polega na świadczeniu usług w zakresie zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, a główny – na świadczeniu usług zarządzania innymi funduszami. Państwo to stwierdza, że element pomocniczy powinien być pod względem podatkowym traktowany tak, jak traktowany jest element główny, a zatem powinien być opodatkowany w taki sam sposób jak usługi zarządzania innymi funduszami, bez uprawnienia do zwolnienia określonego w art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

32 Należy jednak zauważyć, że w rzeczywistości Zjednoczone Królestwo nie jest w stanie dokonać rozróżnienia między głównym a pomocniczym elementem rozpatrywanej w postępowaniu głównym usługi, a jedynie rozróżnia dwa sposoby korzystania z usług platformy Aladdin jako całości, z których jeden polega na zarządzaniu specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, a drugi na zarządzaniu innymi funduszami.

33 Ponadto z postanowienia odsyłającego nie wynika, by w ramach usługi świadczonej przez platformę taką jak rozpatrywana w postępowaniu głównym możliwe było rozróżnienie między usługami głównymi a pomocniczymi. Analiza rynku, monitorowanie wyników, ocena ryzyka, kontrola zgodności z przepisami i usługi w zakresie realizacji transakcji są kolejnymi etapami świadczenia, które są na równi niezbędne do pomyślnego przeprowadzenia transakcji inwestycyjnych. W związku z tym takie świadczenie ma postać jednego świadczenia składającego się z różnych elementów o równoważnym znaczeniu.

34 Trybunał orzekł już zresztą, że usługa zarządzania portfelem jest jednym świadczeniem, składającym się z usługi analizy i monitorowania mienia klienta będącego inwestorem oraz z usługi zakupu i sprzedaży papierów wartościowych, przy czym obie te usługi są równie niezbędne do całościowej realizacji świadczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 26, 27).

35 W drugiej kolejności, z samego faktu zakwalifikowania transakcji składającej się z kilku elementów jako jednego świadczenia wynika to, że transakcja ta powinna podlegać jednej i tej samej stawce VAT. Pozostawienie państwom członkowskim możliwości objęcia poszczególnych elementów składających się na jedno świadczenie różnymi stawkami VAT mającymi zastosowanie do rzeczonych elementów prowadziłoby bowiem do sztucznego rozdzielenia tego świadczenia i mogłoby powodować pogorszenie funkcjonalności systemu VAT (wyrok z dnia 18 stycznia 2018 r., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 BlackRock zaprzecza jednak temu, że ta ogólna zasada znajduje zastosowanie w postępowaniu głównym. Zdaniem tej spółki, chociaż zasada ta stoi bowiem na przeszkodzie temu, by poszczególne elementy jednego świadczenia podlegały odmiennemu traktowaniu podatkowemu, to nie stoi ona na przeszkodzie temu, by traktowanie podatkowe jednego świadczenia różniło się w zależności od sposobu jego wykorzystania. Trybunał dopuścił zresztą odmienne traktowanie podatkowe w zależności od przeznaczenia świadczonych usług w pkt 53 i 54 wyroku z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

37 Wyrok ten nie ma jednak znaczenia dla postępowania głównego.

38 Trybunał orzekał w nim bowiem w przedmiocie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT. Przepis ten zwalnia zaś z podatku „usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona z VAT lub w związku z którą nie są one uznawane za podatników, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio niezbędnych do wykonywania tej działalności […]”. Przepis ten określa zatem zakres zwolnienia z VAT, które ustanawia w zależności od przeznaczenia świadczonych usług. Przewiduje on więc zróżnicowane traktowanie podatkowe w zależności od tego przeznaczenia, jak orzekł Trybunał w wyżej wymienionym wyroku.

39 Natomiast zwolnienie, o którym mowa w art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, jest określone wyłącznie poprzez odniesienie do charakteru danego świadczenia, w tym przypadku zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi. Brzmienie tego przepisu nie pozwala zatem na rozdzielenie traktowania podatkowego jednego świadczenia w zależności od jego przeznaczenia.

40 Z powyższego wynika, że zgodnie z zasadą przytoczoną w pkt 35 niniejszego wyroku, jedno świadczenie, takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, powinno podlegać jednolitemu traktowaniu podatkowemu.

41 W trzeciej kolejności należy ocenić, czy jednolite traktowanie podatkowe takiego świadczenia należy ustalać według charakteru większości zarządzanych funduszy. Sąd odsyłający rozważa bowiem możliwość opodatkowania wszystkich usług świadczonych na rzecz BlackRocka za pośrednictwem platformy Aladdin, z uwagi na to, że świadczenia te są wykorzystywane głównie do zarządzania funduszami niebędącymi specjalnymi funduszami inwestycyjnymi. I odwrotnie, zgodnie z tą samą logiką, gdyby BlackRock zarządzał głównie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, całość świadczeń powinna być zwolniona z VAT.

42 Jednakże, po pierwsze, rozwiązanie to nie może opierać się na orzecznictwie dotyczącym złożonych świadczeń składających się z elementu głównego, który decyduje o traktowaniu podatkowym świadczenia, oraz elementu pomocniczego, traktowanego pod względem podatkowym tak sami jak element główny. Jak bowiem stwierdzono w pkt 32 niniejszego wyroku, w niniejszej sprawie nie występuje świadczenie główne, któremu towarzyszy świadczenie poboczne.

43 Po drugie, Trybunał orzekł w związku z art. 13 część B lit. d) pkt 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), którego brzmienie art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT powiela bez istotnych zmian, że zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, w rozumieniu przytoczonego przepisu, jest określane w zależności od rodzaju świadczonych usług, a nie w zależności od osoby świadczącej lub odbiorcy usług (wyrok z dnia 4 maja 2006 r., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, pkt 66).

44 Stosowanie jednej stawki w zależności od głównego przeznaczenia usług świadczonych za pośrednictwem platformy takiej jak Aladdin mogłoby bowiem prowadzić do tego, że zwolnienie dotyczące zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi zostałoby przyznane na inne fundusze. W takiej sytuacji podmiot zarządzający głównie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi mógłby korzystać ze zwolnienia dla całej swojej działalności w zakresie zarządzania funduszami, w tym funduszami innymi niż specjalne fundusze inwestycyjne.

45 Taka konsekwencja byłaby sprzeczna ze ścisłym charakterem wykładni zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, podobnie jak innych zwolnień, o których mowa w tym samym ustępie, o czym przypomniano w pkt 22 niniejszego wyroku.

46 Zatem w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym o traktowaniu podatkowym usług nie może rozstrzygać charakter większości funduszy zarządzanych przez daną spółkę.

47 W czwartej kolejności, należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż aby usługi zarządzania świadczone przez osobę trzecią można było zakwalifikować jako transakcje podlegające zwolnieniu w rozumieniu tego przepisu, muszą one stanowić w globalnej ocenie odrębną całość oraz spełniać szczególne i istotne funkcje z zakresu zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 maja 2006 r., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, pkt 70, 71; z dnia 7 marca 2013 r., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, pkt 21).

48 W niniejszej sprawie strony postępowania głównego przyznają jednak zgodnie, że rozpatrywana usługa była przeznaczona do zarządzania różnego rodzaju inwestycjami, a w szczególności, że może być wykorzystywana bez rozróżnienia do zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi oraz innymi funduszami. Dlatego też usługi tej nie można uznać za szczególną usługę zarządzania specjalnymi funduszami inwestycyjnymi.

49 W konsekwencji świadczenie usług takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym nie spełnia przesłanek do zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT.

50 Wniosku tego nie może podważyć argument BlackRocka dotyczący zasady neutralności podatkowej, zgodnie z którym podmioty gospodarcze powinny mieć możliwość dokonania wyboru modelu organizacyjnego odpowiadającego im najlepiej z czysto gospodarczego punktu widzenia, nie narażając się przy tym na ryzyko wykluczenia ich transakcji ze zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 4 maja 2006 r., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, pkt 68).

51 Zasada neutralności podatkowej, będąca zasadą wykładni dyrektywy VAT, a nie normą wyższej rangi niż przepisy tej dyrektywy, nie pozwala bowiem rozszerzyć zakresu stosowania zwolnienia (zob. podobnie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, pkt 45), a w jego następstwie sprawić, że art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zacznie mieć zastosowanie do świadczenia takiego jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, które nie spełnia przesłanek tego przepisu.

52 W świetle wszystkich powyższych rozważań odpowiedź na pytanie prejudycjalne brzmi następująco: art. 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że jedno świadczenie usług zarządzania realizowane poprzez platformę informatyczną należącą do usługodawcy będącego osobą trzecią na rzecz spółki zarządzającej funduszami, obejmujące zarówno specjalne fundusze inwestycyjne, jak i inne fundusze, nie jest objęte przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 135 ust. 1 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu VAT należy interpretować w ten sposób, że jedno świadczenie usług zarządzania realizowane poprzez platformę informatyczną należącą do usługodawcy będącego osobą trzecią na rzecz spółki zarządzającej funduszami, obejmujące zarówno specjalne fundusze inwestycyjne, jak i inne fundusze, nie jest objęte przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem.

Podpisy