

Věc C-231/19

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

15. března 2019

Předkládající soud:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Spojené království)

Datum předkládacího rozhodnutí:

15. března 2019

Odvolatelka:

Blackrock Investment Management (UK) Limited

Odpůrkyně:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

PŘED UPPER TRIBUNAL

[omissis]

(TAX AND CHANCERY CHAMBER) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království]

V ŘÍZENÍ O ODVOLÁNÍ PROTI ROZHODNUTÍ THE FIRST-TIER TRIBUNAL

(TAX CHAMBER) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království]

[omissis]

MEZI

BLACKROCK INVESTMENT MANAGEMENT (UK) LIMITED

Odvolatelka

-a-

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS (daňová a celní správa, Spojené království)

Odpůrkyně

USNESENÍ

[omissis]

SOUD ROZHODL TAKTO:

1. Otázka uvedená v příloze přiložené k tomuto usnesení se předkládá Soudnímu dvoru Evropské unie k rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.
2. Veškerá další řízení ve věci se přerušují, dokud Soudní dvůr nerozhodne o předložené otázce nebo dokud nebude vydáno nové usnesení.

PŘÍLOHA

ŽÁDOST O ROZHODNUTÍ O PŘEDBĚŽNÉ OTÁZCE PODANÁ K SOUDNÍMU DVORU EVROPSKÉ UNIE

A. ÚVOD

1. V rámci této žádosti pokládá Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království] (dále jen „**soud**“) Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „**SDEU**“) otázku týkající se použití čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „**směrnice o DPH**“). Článek 135 odst. 1 písm. g) osvobozuje od daně z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“) správu fondů kolektivního investování (dále jen „**FKI**“) (dále jen „**osvobození správy fondů od daně**“).
2. Odvolatelka (dále jen „**BlackRock**“) je zplnomocněným členem seskupení pro účely DPH, které sdružuje řadu společností, které vykonávají činnost správců fondů. Odpůrkyní je Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království) (dále jen „**správce daně**“), vnitrostátní daňový orgán pro účely DPH ve Spojeném království.
3. Společnost BlackRock je příjemcem služeb poskytovaných společností BlackRock Financial Management Inc (dále jen „**BFMI**“), americkou společností působící v tomtéž obchodním seskupení. Společnost BlackRock využívá tyto služby pro správu FKI, tak i dalších investičních fondů (dále jen „**jiné fondy než FKI**“). Je nesporné, že plněním je jediné poskytnutí služeb, které společnost BlackRock přijala od společnosti BFMI.
4. Široce vymezená otázka řešená u předkládajícího soudu zní, zda a v jakém rozsahu musí společnost BlackRock účtovat DPH v rámci mechanismu přenesení daňové povinnosti na poskytování těchto služeb. Tato otázka závisí na výkladu a uplatnění osvobození správy fondů od daně.

5. Soud [a na prvním stupni The First-tier Tribunal (soud prvního stupně, Spojené království] dospěli k závěru, že přijaté služby spočívají v poskytnutí „správy“ v souladu s významem tohoto pojmu v čl. 135 odst. 1 písm. g) (dále jen „**služby v oblasti správy**“).
6. Otázka předložená SDEU, jejíž úplné znění je uvedeno níže v části G, zní, zda by pro účely čl. 135 odst. 1 písm. g) měla být úplata zaplacená společností BlackRock za služby v oblasti správy rozdělena, aby odrážela *rozsah*, v jakém jsou tyto služby využity na správu FKI a jiných fondů než FKI. Pokud má být úplata rozdělena, služby v oblasti správy by byly osvobozeny od daně v tom rozsahu, v jakém jsou využívány na správu FKI. Pokud však takové rozdělení není přípustné, požaduje se od SDEU poskytnutí vodítka ohledně toho, na jakém základě má být stanoveno uplatnění (nebo neuplatnění) osvobození správy fondů od daně za daných okolností.

B. SKUTKOVÉ OKOLNOSTI

7. Byly zjištěny následující skutkové okolnosti:
 - a. V rámci společnosti BlackRock jsou osobami odpovědnými za správu fondů správci portfolia. Správa investic prochází cyklem analýzy, rozhodování, provádění obchodů a vypořádání a rekonciliace po uzavření obchodu.
 - b. Služby v oblasti správy jsou poskytovány prostřednictvím softwarové platformy nazvané Alladin a zahrnují kombinaci hardwaru, softwaru a podílu lidské práce.
 - c. Funkce Alladina se vztahují na celý investiční cyklus. Obecně řečeno, Alladin poskytuje správcům portfolia analýzu výkonnosti a rizik a monitoring s cílem pomoci jim při přijímání investičních rozhodnutí, monitoruje dodržování právních předpisů a umožňuje správcům portfolia provádět obchodní rozhodnutí.
 - d. Společnost BlackRock spravuje celou řadu různých fondů, z nichž některé lze považovat za FKI a některé z nich jsou jiné fondy než FKI.
 - e. Společnost BlackRock využívá služby v oblasti správy ke správě FKI, jakož i jiných fondů než FKI.
 - f. Většina fondů v současnosti spravovaných společností BlackRock pomocí služeb v oblasti správy jsou jiné fondy než FKI, a to jak z hlediska počtu těchto fondů, tak i hodnoty spravovaných aktiv.
 - g. Služby v oblasti správy jsou společností BFMI poskytovány také jiným správcům fondů (třetím osobám), z nichž někteří spravují především FKI.

C. RELEVANTNÍ UNIJNÍ PRÁVO

8. Článek 131 směrnice o DPH stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

9. Článek 135 odst.1 směrnice o DPH stanoví v rozsahu, který je relevantní:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[omissis]

- g) správa fondů kolektivního investování, jak je vymezují členské státy [omissis],,*

D. RELEVANTNÍ VNITROSTÁTNÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY

10. Článek 31 odst. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty; dále jen „VATA“) stanoví v rozsahu, který je relevantní pro projednávanou věc:

„1) Dodání zboží a poskytnutí služeb je plněním osvobozeným od daně za předpokladu, že spadá do kategorie uvedené v příloze 9 [omissis]“

11. Příloha 9 VATA obsahuje ve skupině 5 v bodě 9 „správu“ výčtu konkrétních investičních subjektů a druhů fondů. Tyto subjekty a druhy fondů považuje Spojené království za fondy kolektivního investování.

E. STANOVISKA ÚČASTNÍKŮ ŘÍZENÍ

(1) Stanovisko společnosti BlackRock je následující:

12. Otázka, zda je rozdělení přípustné, závisí na správném výkladu čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH.
13. Podle ustálené judikatury je třeba osvobození od daně stanovené ve směrnici o DPH vykládat restriktivně, avšak nikoliv způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození od daně. Věc C-91/12, Skatteverket v. PFC Clinic AB, ECLI:EU:C:2013:198, bod 23.
14. Pokud jde o výklad čl. 135 odst. 1 písm. g), pak při výkladu relevantního ustanovení musí být „zvláštní zřetel [...] brán na ratio legis osvobození jím

stanoveného“: Věc C-169/04, Abbey National pic v. Customs & Excise Commissioners, ECLI:EU:C:2006:289, bod 59 (dále jen „**Abbey National**“).

15. SDEU již poskytl podrobná vodítka ohledně účelu osvobození správy fondů od daně:
 - a. FKI jsou kolektivní investiční programy, které jsou vhodné pro investice malých investorů. Cílem osvobození správy fondů od daně je ulehčit malým investorům investování peněz a zabezpečit, aby byl systém DPH daňově neutrální, co se týče přímého investování do cenných papírů a investování prostřednictvím subjektů kolektivního investování: věc Abbey National, bod 62.
 - b. Ze zásady daňové neutrality vyplývá, že subjekty musejí mít možnost vybrat si způsob organizace, který jim ze striktně hospodářského hlediska vyhovuje nejlépe, aniž by riskovaly, že jejich operace budou vyloučeny z osvobození správy fondů od daně: věc Abbey National, bod 68 a věc C-275/11, GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH v. Finanzamt Bayreuth, ECLI:EU:C:2013:141, bod 31.
 - c. Osvobození správy fondů od daně je vymezeno v závislosti na povaze poskytovaných služeb, a nikoliv v závislosti na poskytovateli nebo příjemci služby: věc Abbey National, bod 66.
16. Účelu osvobození správy fondů od daně lze dosáhnout pouze prostřednictvím rozdělení.
17. Bez rozdělení je účel osvobození od daně zmařen, a to z níže uvedených důvodů:
 - a. Uplatnitelnost osvobození od daně je svévolná, stanovená podle kombinace fondů spravovaných příjemcem služeb. Služby v oblasti správy jsou vyloučeny z osvobození od daně jednoduše proto, že příjemci těchto služeb jsou organizováni, aby spravovali jak FKI, tak i jiné fondy než FKI, přestože SDEU výslovně uznal, že struktura organizace by neměla mít tento důsledek (viz bod 15 písm. b) výše).
 - b. Osvobození od daně je omezeno s odkazem na osobu, která je příjemcem služeb, a nikoliv dle způsobu využití těchto služeb, což vede k narušení hospodářské soutěže. Opět platí, že SDEU výslovně odmítl pokusy omezit osvobození od daně tímto způsobem (viz bod 15 písm. c) výše).
 - c. Pro další správce fondů a investory z toho budou vyplývat nepředvídatelné důsledky. Například, jediné poskytnutí služeb se může opakovaně měnit z plnění osvobozeného od daně na plnění s běžnou sazbou (a opačně), jak se objem a hodnota FKI a jiných fondů než FKI spravovaných příjemcem těchto služeb bude měnit. Kromě toho by správci fondů mohli manipulovat svými podnikovými a organizačními strukturami, aby umožnili jiným

fondům než FKI získat výhody osvobození od daně, a to správou určitých jiných fondů než FKI pod stejným subjektem jako FKI.

18. Navíc, rozdělení s odkazem na využívání služeb není novým konceptem v rámci směrnice o DPH. SDEU totiž již uznal, že rozdělení může být vyžadováno, aby se uplatnilo osvobození od daně na sdílení nákladů v čl. 132 odst. 1 písm. f): Věc C-274/15, EK v. Lucemburské velkovévodství, ECLI:EU:C:2017:333 (dále jen „**Lucembursko**“).
19. Osvobození sdílení nákladů od daně v čl. 132 odst. 1 písm. f) závisí na tom, zda služby poskytované nezávislým seskupením osob (dále jen „**NSO**“) svým členům jsou „přímo nezbytné“ pro činnost prováděnou členem, která není hospodářskou činností, nebo pro plnění jím uskutečněná, která jsou osvobozena od DPH. Za situace, kdy jsou členovi ze strany NSO poskytnuty služby, které jsou jím využity pro účely hospodářské i nehopodářské činnosti, které vykonává, nebo za účelem uskutečnění jak zdanitelných plnění, tak i plnění osvobozených od daně (jako jsou výdaje na režijní náklady), SDEU uvedl, že úplata placená subjektu NSO jeho členem by měla být rozdělena s tím, že osvobození od daně se uplatní způsobem, který odráží rozsah, v němž jsou služby poskytnuté členovi „přímo nezbytné“ pro nezdanitelnou činnost, kterou provádí: Lucembursko, body 53 a 54.
20. Konečně je třeba poznamenat, že v tomto případě se nejedná o vyčlenění jednoho prvku složeného plnění a uplatnění odlišné sazby na tento prvek. Je obecně uznáváno, že kdyby se tak postupovalo, neodráželo by to (obecně) obchodní realitu a tím by došlo k narušení řádného fungování systému DPH: Věc C-463/16, Stadion Amsterdam v. Staatssecretaris van Financien, ECLI:EU:C:2018:22, bod 22. V projednávané věci rozdělení odráží obchodní realitu a podporuje obchodně realistické rozdělení práce a zdrojů.

2. Stanovisko správce daně

21. Jediné složené plnění, které je především využíváno pro zdanitelnou správu jiných fondů než FKI, nemůže být rozděleno. Naopak je zdanitelné jako celek.
22. Obecné pravidlo je, že by měla být uplatněna jednotná sazba daně na jediné složené plnění. Jediné výjimky z tohoto pravidla jsou uvedeny v případech, kdy je v unijních právních předpisech stanoveno jasné zmocnění pro odlišné zacházení - viz věc C-251/05 Talacre Beach, která se týkala nulové sazby, a věc C-94/09 Komise v. Francie, která se týkala podmínek, za kterých mohl členský stát uplatňovat sníženou sazbu na určité činnosti.
23. Připustit rozdělení v případě, kdy je jediné plnění využíváno pro dva účely, by bylo v rozporu s dřívější judikaturou Soudního dvora. Ve věci C-463/16 Stadion Amsterdam Soudní dvůr nedávno potvrdil, že jediné plnění složené ze dvou různých prvků musí být zdaněno pouze sazbou DPH použitelnou na toto jediné plnění, která je určena na základě zatížení DPH hlavního prvku. Je tomu tak i v

případě, kdy by jeden z těchto prvků podléhal snížené sazbě DPH, pokud by byl poskytován samostatně.

24. Připustit rozdělení v případě, kdy je jediné plnění využíváno pro dva účely, by bylo také v rozporu s cílem judikatury ke složeným plněním. Dva prvky je třeba považovat za jediné plnění pouze v případě, kdy tomu tak je z hospodářského hlediska a kdy by rozdělení prvků bylo umělé. Je nesmyslné konstatovat, že se z hospodářského hlediska jedná o jediné plnění, a přitom rozdělit úplatu tím, že se uplatní rozdělení. To by mohlo narušit fungování systému DPH.
25. Kromě toho, připustit rozdělení za projednávaných okolností by přineslo praktické potíže. Pokud by rozdělení bylo založeno na spravovaných aktivech fondů spravovaných společnostmi BlackRock, pak by se odpovědnost za plnění neustále měnila v závislosti na hodnotě FKI a jiných fondů než FKI, které spravuje.
26. Na analýze daňových orgánů Spojeného království nic nemění ani zásada daňové neutrality, která je výkladovou zásadou, která nemůže mít přednost před obecným ustanovením práva DPH, že na jediné plnění se uplatňuje jednotná DPH. V každé věci týkající se jediné složené plnění totiž uplatnění DPH, která se uplatňuje na hlavní prvek, na celé plnění vede k odlišnému uplatňování DPH na vedlejší prvek, než kdyby byl tento prvek poskytnut zvlášť. To je však důsledek doktríny jediných složených plnění - viz věc C-117/11 Purple Parking/Airparks.
27. Na analýze daňových orgánů Spojeného království nic nemění ani rozsudek Soudního dvora ve věci C-274/15 Komise v. Lucembursko. V této věci se jednalo o řízení o správním deliktu, které se týkalo osvobození od daně u seskupení sdílejících náklady v čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH, a nikoliv o odkaz na konkrétní skutkové okolnosti věci před vnitrostátními soudy. Soudní dvůr nikde ve svém rozsudku v uvedené věci neuvádí, že by se zabýval jedním plněním poskytnutým seskupením sdílejícím náklady, nebo že by navrhoval, aby úplata za toto jediné plnění byla rozdělena na základě využívání.

F. DŮVODY PRO PODÁNÍ ŽÁDOSTI O ROZHODNUTÍ O PŘEDBĚŽNÉ OTÁZCE

28. V příloze č. 1 a 2 k této žádosti jsou příslušná rozhodnutí předkládajícího soudu (the Upper Tribunal, soud vyššího stupně) ze dne 20. prosince 2018 a First-tier Tribunal (soud prvního stupně) ze dne 15. srpna 2017.
29. Předkládající soud uvádí, že přestože existuje obecná zásada, že jediné složené plnění by mělo být zdaněno jednotnou sazbou, tato zásada sama o sobě není v projednávané věci určující. Otázka, která vyvstává, není, zda mohou být na samostatné prvky jediné složené plnění uplatněny odlišné sazby. Ale naopak se jedná o samotný výklad čl. 135 odst. 1 písm. g): zda má být správně vykládán tak, že vyžaduje rozdělení úplaty za jediné plnění na základě využívání.

30. Ve věci Lucembursko SDEU podle všeho naznačil, že při používání čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH může být vhodné rozdělit jediné poskytnutí služeb na prvky osvobozené od daně a zdanitelné prvky. Pokud bylo rozdělení založené na využívání akceptováno SDEU pro účely určení rozsahu jednoho druhu osvobození od daně, musí být možné diskutovat o tom, že takové rozdělení by mohlo být použito u dalších případů osvobození od daně, zvláště těch, která závisí na využívání, kterému je konkrétně poskytnutí služby určeno.
31. Věc Lucembursko však neposkytuje žádné jasné vodítko pro projednávanou věc. Názory vyjádřené SDEU ohledně rozdělení ve vztahu k osvobození sdílení nákladů od daně jsou podle všeho založené na praktických aspektech, a nikoliv na zásadě nebo účelu.
32. Souhrnně řečeno, předkládající soud dospěl k závěru, že je sporné, zda čl. 135 odst. 1 písm. g) při správném výkladu dovoluje rozdělení úplaty za jediné poskytnutí služeb v oblasti správy, a to mezi využívání těchto služeb pro správu FKI a jiných fondů než FKI. Stejně tak je však sporné, že se takové rozdělení nesmí uplatnit a že by jediné plnění mělo být zdaněno podle svého převažujícího nebo hlavního použití.
33. Předkládající soud je tedy toho názoru, že za okolností, kdy jsou služby využívány pro správu FKI, tak i jiných fondů než FKI, nemůže s plnou důvěrou posoudit správný přístup k výkladu čl. 135 odst. 1 písm. g), nejedná se o *acte clair* a vyřešení této výkladové otázky je nezbytné pro rozhodnutí sporu v řízení.

G. PŘEDBĚŽNÁ OTÁZKA

34. Předkládající soud proto žádá Soudní dvůr o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

Při správném výkladu čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES, za situace, kdy jediné plnění ve formě služeb v oblasti správy ve smyslu tohoto článku je poskytnuto poskytovatelem, který je třetí stranou, správci fondu a je využito tímto správcem fondu pro správu fondů kolektivního investování (dále jen „FKI“) a pro správu jiných fondů, které nejsou fondy kolektivního investování (dále jen „jiné fondy než FKI“):

- a) Podléhá toto jediné plnění jednotné sazbě daně? Pokud je odpověď kladná, jak má být tato jednotná sazba určena? nebo
- b) Má být úplata za toto jediné plnění rozdělena podle využití služeb v oblasti správy (například s odkazem na hodnotu fondů ve správě ve FKI a ve správě jiných fondů než FKI), takže část jediné plnění bude osvobozena od daně a část bude zdanitelná?

[omissis]

Datum: 15. března 2019

PRACOVNÍ DOKUMENT