

Дело C-231/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

15 март 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Обединеното кралство)

Дата на акта за преюдициално запитване:

15 март 2019 г.

Жалбоподател:

Blackrock Investment Management (UK) Limited

Отвeтник:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

UPPER TRIBUNAL

[...]

(TAX AND CHANCERY CHAMBER) (ВТОРОИНСТАНЦИОНЕН АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД, ОТДЕЛЕНИЕ ПО ДАНЪЧНИ И ФИНАНСОВИ ДЕЛА)

ПО ЖАЛБА СРЕЩУ РЕШЕНИЕ НА FIRST-TIER TRIBUNAL

(TAX CHAMBER) (ПЪРВОИНСТАНЦИОНЕН СЪД, ДАНЪЧНО ОТДЕЛЕНИЕ)

[...]

МЕЖДУ

BLACKROCK INVESTMENT MANAGEMENT (UK) LIMITED

жалбоподател,

и

**THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND
CUSTOMS (Данъчна и митническа администрация на Обединеното
кралство)**

ОТВЕТНИК

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

[...]

ОПРЕДЕЛИ:

1. Изложеният в приложението към настоящия акт въпрос да бъде отправен до Съда на Европейския съюз като преюдициално запитване съгласно член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз. [ориг. 2]
2. Спира производството по делото до произнасянето на Съда на Европейския съюз по това запитване или до постановяването на ново определение.

ПРИЛОЖЕНИЕ

**ПРЕЮДИЦИАЛНО ЗАПИТВАНЕ ДО СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ
СЪЮЗ**

A. ВЪВЕДЕНИЕ

1. С този акт за преюдициално запитване Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен административен съд, Отделение по данъчни и финансови дела, наричан по-нататък „запитващата юрисдикция“) отправя до Съда на Европейския съюз (наричан по-нататък „СЕС“) въпрос относно приложението на член 135, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“). Член 135, параграф 1, буква ж) освобождава от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) доставките, свързани с управлението на специалните инвестиционни фондове (наричани по-нататък „СИФ“) (което освобождение се нарича по-нататък „освобождение за управлението на фондове“).
2. Жалбоподателят („BlackRock“) е представляващият член на група регистрирани по ДДС дружества, която включва няколко дружества, извършващи дейност като управители на фондове. Ответник е националният данъчен орган за целите на ДДС в Обединеното кралство Commissioners for

Her Majesty's Revenue and Customs (наричан по-нататък „данъчната администрация“).

3. BlackRock получава доставки на услуги от BlackRock Financial Management Inc („BFMI“), дружество от САЩ, което е част от същата търговска група. BlackRock използва тези услуги за управлението и на СИФ и на други инвестиционни фондове (наричани по-нататък „други фондове“). Безспорно е, че тази доставка представлява единна доставка на услуги от BFMI за BlackRock.
4. Общият въпрос, поставен пред запитващата юрисдикция, е дали и до каква степен BlackRock трябва да отговаря за плащането на ДДС съгласно механизма за обратно начисляване върху доставката на тези услуги. Отговорът му зависи от тълкуването и прилагането на освободението, предвидено за управлението на фондове. [ориг. 3]
5. Запитващата юрисдикция (и първоинстанционният съд в първоинстанционното производство) стигат до извода, че получените услуги са доставки на „управление“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква ж“ („услугите по управление“).
6. Отправеният до СЕС въпрос, който е изложен изцяло в раздел Ж по-долу, е дали за целите на член 135, параграф 1, буква ж) възнаграждението, плащано от BlackRock за услугите по управление трябва да бъде пропорционално разпределено, така че да отразява *до каква степен* тези услуги са използвани за управление съответно на СИФ и на други фондове. Ако възнаграждението следва да се разпредели пропорционално, услугите по управление ще бъдат освободени до степен, в която те са били използвани за управлението на СИФ. Ако обаче такова пропорционално разпределяне не е допустимо, от СЕС се искат насоки по въпроса на какво основание заинтересованите лица могат да се ползват (или не могат да се ползват) от освобождаването за управление на фондове при разглежданите в настоящото дело обстоятелства.

Б. ФАКТИЧЕСКАТА ОБСТАНОВКА

7. Установени са следните факти:
 - а. В рамките на BlackRock физическите лица, които отговарят за управлението на фондовете, са управителите на инвестиционни портфейли. Инвестиционният мениджмънт следва цикъл от анализ, вземане на решения, извършване на операции, последващо плащане и изравняване на салдата.
 - б. Услугите по управление са предоставят чрез софтуерна платформа, известна като Aladdin, която се състои от комбинация от хардуер, софтуер и човешка намеса.

- в. Функциите на Aladdin покриват целия инвестиционен цикъл. Като цяло Aladdin предоставя на управителите на инвестиционни портфейли анализ на изпълнението и риска, както и мониторинг, за да подпомогне вземането на инвестиционни решения, следи редовно съответствието със законодателството и дава възможност на посочените управители да прилагат оперативни решения.
- г. BlackRock управлява редица различни фондове, някои от които отговарят на условията за СИФ, а други не са такива.
- д. BlackRock използва услуги по управление, за да управлява както СИФ, така и други фондове.
- е. По-голямата част от фондовете, които понастоящем се управляват от BlackRock чрез услуги по управление, са други фондове, както от гледна точка на брой, така и с оглед на стойността на управляваните активи.
- ж. Услугите по управление се доставят от ВФМІ на други (трети) управители на фондове, някои от които управляват основно СИФ. [ориг. 4]

В. ПРИЛОЖИМО ПРАВО НА СЪЮЗА

8. Член 131 от Директивата за ДДС предвижда:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

9. Член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда в релевантната си част:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

ж) управлението на специалните инвестиционни фондове съгласно определенията, дадени от държавите членки;“.

Г. ПРИЛОЖИМО НАЦИОНАЛНО ПРАВО

10. Член 31, параграф 1 от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „ЗДДС“) предвижда в релевантната си част:

„(1) Доставка на стоки или услуги са освободени, ако отговарят на описанието, намиращо се понастоящем в приложение 9 [...]“.

11. Група 5, точка 9 от приложение 9 към ЗДДС включва „управлението на“ списък от специфични инвестиционни образувания и типове фондове. Това са образуванията и типовете фондове, които Великобритания счита за специални инвестиционни фондове.

Д. Становища на страните

(1) Становището на BlackRock е следното:

12. Дали пропорционално разпределяне е възможно зависи от правилното тълкуване на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС. **[ориг. 5]**
13. От установената съдебна практика е видно, че случаите на освобождаване в Директивата за ДДС трябва да се тълкуват ограничително, но не и по начин, който би ги лишил от тяхното действие (решение от 21 март 2013 г., PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, т. 23).
14. При тълкуването на член 135, параграф 1, буква ж) релевантната разпоредба следва да се разбира, „като се обръща особено внимание на ratio legis на предвиденото в нея освобождаване“ (решение от 4 май 2006 г., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, т. 59 (наричано по-нататък „**решение Abbey National**“)).
15. СЕС вече е дал подробни насоки относно *целта* на освобождаването на управлението на фондове:
- а. СИФ са колективни инвестиционни схеми, които са подходящи за инвестиране от дребни инвеститори. Освобождаването за управлението на фондове има за цел да улесни инвестирането за дребните инвеститори и да гарантира неутралитета на системата на ДДС, независимо дали избраната форма на инвестиране е тази на преки инвестиции в ценни книжа или на инвестиции, извършвани чрез предприятия за колективно инвестиране (решение Abbey National, т. 62).
 - б. От принципа на данъчен неутралитет следва, че операторите трябва да могат да избират модела на организация, който от стриктно

- икономическа гледна точка им е най-удобен, без да поемат риска техните сделки да бъдат изключени от освобождаването за управление на фондове (решение *Abbey National*, т. 68 и решение от 7 март 2013 г. *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141, т. 31).
- в. Освобождаването за управление на фондове се дефинира според естеството на предоставяните услуги, а не според лицето, което ги предоставя или получава (решение *Abbey National*, т. 66).
16. Само чрез пропорционално разпределение може да бъде постигната целта на освобождаването за управление на фондове.
17. Без пропорционално разпределение постигането на целта на освобождаването се осуетява поради следните причини:
- а. Освобождаването е произволно, определено с оглед на смесицата от фондове, управлявани от получателя на услугите. Услугите по управление са изключени от освобождаването, тъй като получателите на тези услуги са **[ориг. б]** организирани да управляват както СИФ, така и други фондове, независимо че СЕС изрично е признал, че структурата на дадена организация не трябва да води до този резултат (вж. т. 15, буква б) по-горе).
- б. Освобождаването е обект на ограничение, като се държи сметка по-скоро за лицето, получаващо услугите, а не за предназначението на услугите, като това води до нарушаване на конкуренцията. И тук СЕС изрично е отхвърлил опитите за ограничаване на освобождаването по този начин (вж. т. 15, буква в) по-горе).
- в. За други управители на фондове и инвеститори резултатите ще бъдат непредвидими. Например, единна доставка на услуги може многократно да се променя от освободена до облагана със стандартната ставка (и обратното) при промени в обема и стойността на СИФ и на другите фондове, управлявани от получателя на тези услуги. Освен това управителите на фондове могат да манипулират корпоративната и организационната си структура, за да позволят на другите фондове да се възползват от освобождаването, като управляват някои други фондове в рамките на същото образуване като СИФ.
18. Освен това, пропорционалното разпределение в зависимост от използването не е нова концепция в рамките на Директивата за ДДС. Всъщност СЕС вече е признал, че пропорционалното разпределение може да се изисква, за да се приведе в действие освобождаването за споделяне на разходите по член 132, параграф 1, буква е) (решение от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333 (наричано по-нататък „решение Люксембург“)).
19. Освобождаването за споделяне на разходите по член 132, параграф 1, буква е) зависи от услугите, предоставяни от самостоятелна група лица (наричана

по-нататък „СГЛ“) на нейните членове, които са „пряко необходими“ за осъществяване на дейност от даден член, която не е икономическа дейност, или за направени от него доставки, които са освободени от облагане с ДДС. В случаите, при които даден член получава доставка на услуги от СГЛ, които използва както за икономическата, така и за неикономическата си дейност, или с цел да извършва както облагаеми, така и освободени доставки (като плащането на режийни разноски), СЕС е посочил, че възнаграждението, плащано от член на СГЛ, трябва да бъде пропорционално разпределено, като освобождението се приложи по начин, който отразява степента, в която доставяните на члена услуги са „пряко необходими“ за извършваната от него необлагаема дейност (решение Люксембург, т. 53 и 54).

20. На последно място, следва да се отбележи, че настоящият случай не е такъв на изваждане на елемент от сложна доставка и на прилагане на различна ставка към този елемент. Приема се, че този начин на действие [ориг. 7] (по принцип) не би отразил търговската реалност и би нарушил правилното функциониране на системата на ДДС (решение от 18 януари 2018 г., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, т. 22). В настоящия случай пропорционалното разпределение отразява търговската реалност и спомага за реалистично от търговска гледна точка разпределяне на труда и ресурсите.

(2) Становището на данъчната администрация

21. Единна сложна доставка, която се използва преимуществено за подлежащото на данъчно облагане управление на други фондове, не може да бъде обект на пропорционално разпределение. По-скоро тази доставка подлежи изцяло на облагане.
22. Общото правило е, че единна сложна доставка се облага с единна данъчна ставка. Единствените изключения от това правило са допуснати в случаи, в които законодателството на ЕС има ясни основания за подобно третиране (решение от 6 юли 2006 г., Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, което се отнася до нулева данъчна ставка, и решение от 6 май 2010 г., Комисия/Франция, C-94/09, EU:C:2010:253, което се отнася до условията, при които държава членка може да прилага намалена данъчна ставка към определени дейности).
23. Допускането на пропорционално разпределение, когато единна доставка се използва за две цели, би било в противоречие с предходната практика на Съда. В решение от 18 януари 2018 г., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, Съдът наскоро е потвърдил, че по отношение на единна доставка, състояща се от два отделни елемента, трябва да се прилага единствено ставката на ДДС, приложима към тази единна доставка, която се определя в зависимост от облагаемостта с ДДС на основния елемент. Това е

така, дори и за един от двата елемента да би се прилагала намалената ставка на ДДС, ако беше доставян отделно.

24. Допускането на пропорционално разпределение, когато единна доставка се използва за две цели също би противоречало на целта на съдебната практика относно сложните доставки. Два елемента трябва да се разглеждат като единна доставка само ако това е така от икономическа гледна точка и разделянето на елементите би било изкуствено. Няма смисъл да се приеме, че има единна доставка от икономическа гледна точка, но въпреки това възнаграждението да се раздели чрез пропорционално разпределение. Това може да доведе до нарушаване на функционирането на системата на ДДС. **[ориг. 8]**
25. Освен това допускането на пропорционално разпределение при разглежданите в настоящия случай обстоятелства би довело до практически проблеми. Ако пропорционалното разпределение се основе на управляваните от BlackRock активи, отговорността за доставката ще варира непрекъснато в зависимост от стойността на управляваните от него СИФ и други фондове.
26. Анализът на данъчната на администрация на Обединеното кралство не се променя от принципа на данъчен неутралитет, който е принцип на тълкуване и не може да има превес над основното правило на правото в областта на ДДС, че единната доставка се третира по един и същи начин от гледна точка на облагането с ДДС. Наистина във всеки случай, в който има единна сложна доставка, прилагането на облагането с ДДС на основния елемент към цялата доставка води до облагане с ДДС за съпътстващия елемент, различно от това, което би се приложило, ако този елемент беше доставен отделно. Това обаче е действието на доктрината за единните сложни доставки (вж. определение от 19 януари 2012 г., Purple Parking and Airparks Services, C-117/11, непубликувано, EU:C:2012:29).
27. Анализът на данъчната на администрация на Обединеното кралство не се променя и от решение Комисия/Люксембург, C-274/15. Това решение е постановено в производство за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка и се отнася до освобождаване на групи за споделяне на разходи по член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС, а не до преюдициално запитване, свързано с конкретните факти на дело, разглеждано пред националните съдилища. Никъде в това решение Съдът не посочва, че разглежда единна доставка от група за споделяне на разходи, или че приема, че възнаграждението за тази единна доставка трябва да бъде пропорционално разпределено въз основа на използването.

Е. МОТИВИ ЗА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ

28. В приложения 1 и 2 към настоящото преюдициално запитване се съдържат съответните решения на запитващата юрисдикция (Второинстанционният

съд) от 20 декември 2018 г. и на първоинстанционния съд от 15 август 2017 г.

29. Запитващата юрисдикция отбелязва, че макар общият принцип да е, че единната сложна доставка следва да се облага с единна данъчна ставка, този принцип сам по себе си не е определящ в случая. Въпросът, който възниква, е не дали към отделните елементи на единна сложна доставка могат да се прилагат различни данъчни ставки, а тълкуването на самия член 135, параграф 1, буква ж): дали той правилно следва да се разбира в смисъл, че изисква пропорционално разпределение на възнаграждението за единната доставка въз основа на използването. [ориг. 9]
30. В решение Люксембург СЕС изглежда посочва, че при прилагането на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС може да е целесъобразно единна доставка на услуги да бъде пропорционално разпределена на освободени и облагаеми елементи. Ако пропорционално разпределение според използването е било прието от СЕС при определяне на обхвата на дадено освобождаване, би могло да се твърди, че такова пропорционално разпределение може да се приложи към други случаи на освобождаване, особени такива, които зависят от предназначението на конкретна доставка на услуги.
31. В решение Люксембург обаче не се съдържат ясни указания за настоящото дело. Становището на СЕС по пропорционалното разпределение във връзка с освобождаването за споделяне на разходи изглежда основано на практически съображения, а не на принципни или телеологични такива.
32. В обобщение запитващата юрисдикция стига до извода, че може да се твърди, че при правилно тълкуване член 135, параграф 1, буква ж) допуска пропорционално разпределение на възнаграждението за единна доставка на услуги по управление съответно на използване на тези услуги за управлението на СИФ и на други фондове. Може също така да се твърди обаче, че подобно разпределение не може да намери приложение и че единната доставка трябва да бъде облагана в съответствие с нейното преобладаващо или основно използване.
33. Ето защо запитващата юрисдикция счита, че в случай, в който услугите се използват за управление както на СИФ, така и на други фондове, тя не може с пълна увереност да определи правилния подход към тълкуването на член 135, параграф 1, буква ж), който подход не е *acte clair* и че разрешаването на този тълкувателен въпрос е необходим за разрешаването на спора в главното производство.

Ж. ПРЕЮДИЦИАЛНИЯТ ВЪПРОС

34. Ето защо запитващата юрисдикция отправя до СЕС следния преюдициален въпрос:

Когато единна доставка на услуги по управление по смисъла на член 135, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета се прави от трето лице доставчик на управител на фонд и се използва от последния както за управлението на специални инвестиционни [ориг. 10] фондове („СИФ“), така и за управлението на други фондове, които не са специални инвестиционни фондове („други фондове“), следва ли тази разпоредба да се тълкува:

(а) в смисъл, че тази единна доставка трябва да се облага с единна данъчна ставка? Ако да, как следва да се определи тази единна данъчна ставка? или

(б) в смисъл, че възнаграждението за тази единна доставка трябва да бъде пропорционално разпределено според използването на услугите по управление (например в зависимост от размера на средствата, управлявани съответно в СИФ и други фондове), така че част от единната доставка да се третира като освободена, а част от нея — като облагаема?

[...]

15 март 2019 г.