

Byla C-231/19

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Pateikimo data:

2019 m. kovo 15 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Jungtinė Karalystė)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. kovo 15 d.

Apeliantė:

Blackrock Investment Management (UK) Limited

Atsakovai apeliaciniame procese:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

UPPER TRIBUNAL <...>

(TAX AND CHANCERY CHAMBER)

GAVUS APELIACINĮ SKUNDĄ DĖL FIRST-TIER TRIBUNAL

(TAX CHAMBER) SPRENDIMO BYLOJE

<...>

TARP

BLACKROCK INVESTMENT MANAGEMENT (UK) LIMITED,

apeliantės,

ir

COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS,

atsakovų apeliacinėje byloje,

NUTARTIS

<...>

NUTARIAMA:

1. Pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šio dokumento priede išdėstyta klausimą, kad jis priimtų prejudicinį sprendimą. (**orig. p. 2**)
2. Sustabdyti šios bylos nagrinėjimą tol, kol Teisingumo Teismas priims sprendimą minėtu klausimu arba kol bus priimta kita nutartis.

PRIEDAS

EUROPOS SAJUNGOS TEISINGUMO TEISMUI TEIKIAMAS PRAŠYMAS PRIIMTI PREJUDICINĮ SPRENDIMĄ

A. IŽANGA

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas, Mokesčių ir lordo kanclerio skyrius) (toliau – *Tribunal*) teikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – ESTT) klausimą dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) (toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies g punkto taikymo. Šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkte specialių investicinių fondų (toliau – SIF) valdymas neapmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) (toliau – fondų valdymui taikoma išimtis).
2. Apeliantė (toliau – *BlackRock*) yra PVM grupei, į kurią įeina įvairios bendrovės, vykdančios fondų valdytojų veiklą, atstovaujanti narė. Atsakovai apeliaciniame procese yra *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*), nacionalinė mokesčių institucija, atsakinga už PVM Jungtinėje Karalystėje.
3. *BlackRock* gauna paslaugas iš *BlackRock Financial Management Inc* (toliau – BFMI), JAV bendrovės, priklausančios tai pačiai komercinei grupei. *BlackRock* naudoja šias paslaugas SIF ir kitų investicinių fondų (toliau – fondai, kurie nėra SIF) valdymui. Neginčijama, kad tai yra vienas paslaugų teikimas, kurį *BlackRock* gauna iš BFMI.
4. Platus klausimas, kurį nagrinėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas, yra tas, kiek *BlackRock* turi mokėti PVM už šių paslaugų teikimą pagal atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmą. Šis klausimas priklauso nuo fondų valdymui taikomos išimties aiškinimo ir taikymo. (**orig. p. 3**)

5. *Tribunal* (o pirmojoje instancijoje – *First-tier Tribunal*) nusprendė, kad gaunamos paslaugos yra „valdymo“ paslaugos, kaip ši sąvoka suprantama pagal 135 straipsnio 1 dalies g punktą (toliau – valdymo paslaugos).
6. ESTT pateiktas klausimas, kuris visas išdėstytas šios nutarties G dalyje, yra toks: ar pagal 135 straipsnio 1 dalies g punktą užmokestis, kurį *BlackRock* moka už valdymo paslaugas, turėtų būti proporcingai paskirstytas siekiant atspindėti, *kokiu mastu* šios paslaugos naudojamos atitinkamai SIF ir fondų, kurie nėra SIF, valdymui. Jeigu užmokestis turėtų būti proporcingai paskirstytas, valdymo paslaugos būtų neapmokestinamos tiek, kiek jos yra naudojamos SIF valdymui. Vis dėlto, jeigu toks paskirstymas neleistinas, reikėtų, kad ESTT pateiktų gaires dėl to, kokiu pagrindu remiantis turi būti nustatytas fondų valdymui taikomos išimties galimumas (arba negalimumas) šiomis aplinkybėmis.

B. FAKTINĖS APLINKYBĖS

7. Nustatytos šios faktinės aplinkybės:
 - a. *BlackRock* už fondų valdymą atsakingi asmenys yra portfelių valdytojai. Investicijų valdymas grindžiamas analizės, sprendimų priėmimo, prekybos ir poprekybinių susitarimų bei suderinimo ciklu.
 - b. Valdymo paslaugos teikiamos per programinės įrangos platformą *Aladdin* taikant techninės, programinės įrangos ir žmogaus darbo derinį.
 - c. *Aladdin* funkcijos naudojamos per visą investicijų ciklą. Apskritai *Aladdin* pateikia portfelio valdytojams veiklos rezultatų ir rizikos analizę ir leidžia atlikti stebėjimą siekiant padėti priimti investavimo sprendimus, taip pat stebi, kaip laikomasi teisės aktų ir sudaro portfelių valdytojams sąlygas įgyvendinti prekybinius sprendimus.
 - d. *BlackRock* valdo daug įvairių fondų, kai kurie iš jų yra SIF, o kai kurie – nėra.
 - e. *BlackRock* naudoja valdymo paslaugas SIF ir fondų, kurie nėra SIF, valdymui.
 - f. Dauguma fondų, kuriuos šiuo metu valdo *BlackRock*, pasitelkdama valdymo paslaugas, nėra SIF, tiek pagal fondų skaičių, tiek pagal valdomo turto vertę.
 - g. BFMI taip pat teikia valdymo paslaugas kitiems fondų valdytojams (tretiesiems asmenims), kai kurie iš jų daugiausia valdo SIF. (orig. p. 4)

C. BYLAI REIKŠMINGA SAJUNGOS TEISĖ

8. PVM direktyvos 131 straipsnyje numatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

9. Tiek, kiek tai reikšminga šiai bylai, PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

- g) specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymas <...>“.

D. BYLAI REIKŠMINGA NACIONALINĖ TEISĖ

10. *Value Added Tax Act 1994* (1994 m. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, toliau – VATA) 31 straipsnio 1 dalyje, tiek, kiek tai reikšminga šiai bylai, numatyta:

„(1) Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas neapmokestinami, jei atitinka šiuo metu 9 priede nustatytą aprašymą.“

11. VATA 9 priedo 5 grupės 9 punkte yra įrašytas nurodytų investicinių subjektų ir tam tikrų rūšių fondų sąrašo „valdymas“. Tai yra subjektai ir tam tikrų rūšių fondai, kuriuos Jungtinė Karalystė laiko specialiaisiais investiciniais fondais.

E. ŠALIŲ POZICIJOS

1) BlackRock laikosi tokios pozicijos:

12. Tai, ar yra galimas proporcingas paskirstymas, priklauso nuo tinkamo PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies g punkto aiškinimo. (**orig. p. 5**)
13. Pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvoje numatytos išimtys turi būti aiškinamos siaurai, bet ne taip, kad šios išimtys netektų joms numatyto poveikio: Sprendimo *Skatteverket / PFC Clinic AB*, EU:C:2013:198, C-91/12, 23 punktas.
14. Aiškinant 135 straipsnio 1 dalies g punktą atitinkama nuostata turi būti aiškinama „ypač atkreipiant dėmesį į jos numatyto atleidimo nuo mokesčio *ratio legis*“: Sprendimo *Abbey National plc / Customs & Excise Commissioners*, C-169/04, EU:C:2006:289, 59 punktas (toliau – Sprendimas *Abbey National*).
15. ESTT jau yra pateikęs išsamų išaiškinimą dėl fondų valdymui taikomos išimties tikslo:

- a. SIF yra kolektyvinio investavimo planai, tinkami smulkiesiems investuotojams. Fondų valdymui taikomos išimties tikslas – palengvinti investicijas smulkiesiems investuotojams ir užtikrinti, kad PVM sistema būtų neutrali mokesčių požiūriu pasirenkant tiesioginį investavimą į investicinius vienetus arba investavimą tarpininkaujant kolektyvinio investavimo subjektams: Sprendimo *Abbey National* 62 punktas.
 - b. Pagal mokesčių neutralumo principą ūkio subjektai turi turėti galimybę pasirinkti veiklos modelį, kuris griežtai ekonominiu požiūriu jiems labiausiai tinka, nepatirdami grėsmės, kad jų veiklai nebus taikoma fondų valdymui taikoma išimtis: Sprendimo *Abbey National* 68 punktas ir Sprendimo *GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH / Finanzamt Bayreuth*, C-275/11, ECLI:EU:C:2013:141, 31 punktas.
 - c. Fondų valdymui taikoma išimtis apibrėžiama pagal teikiamų paslaugų pobūdį, o ne pagal paslaugų teikėją ar paslaugų gavėją: Sprendimo *Abbey National* 66 punktas.
16. Fondų valdymui taikomos išimties tikslas gali būti pasiektas tik taikant proporcingą paskirstymą.
17. Be proporcingo paskirstymo atleidimo nuo mokesčio tikslas nebūtų pasiektas dėl šių priežasčių:
- a. galimybė taikyti atleidimą nuo mokesčio būtų savavališka, nustatoma pagal paslaugų gavėjo valdomų fondų derinį. Atleidimas nuo mokesčio nebūtų taikomas valdomoms paslaugoms vien todėl, kad šių paslaugų gavėjų (**orig. p. 6**) veikla organizuojama ir SIF, ir fondams, kurie nėra SIF, valdyti, nors ESTT aiškiai pripažino, kad organizacijos struktūra neturi lemti tokio rezultato (žr. šios nutarties 15 punkto b papunktį).
 - b. Atleidimas nuo mokesčio taikomas tik atsižvelgiant į paslaugų gavėją, užuot atsižvelgus į tai, kam paslaugos yra naudojamos ir taip iškraipoma konkurencija. Visgi ESTT aiškiai atmetė mėginimus tokiais būdais riboti atleidimą nuo mokesčio (žr. šios nutarties 15 punkto c papunktį).
 - c. Tai lemtų nenusipėjamus rezultatus kitiems fondų valdytojams ir investuotojams. Pavyzdžiui, vienas paslaugų teikimas gali keistis iš neapmokestinamo į apmokestinamą įprastu tarifu (ir atvirkščiai), svyruojant paslaugų gavėjo valdomų SIF ir fondų, kurie nėra SIF, dydžiui ir vertei. Be to, fondų valdytojai gali manipuliuoti savo įmonių ir organizacinėmis struktūromis, kad sudarytų sąlygas fondams, kurie nėra SIF, taikyti atleidimą nuo mokesčio, valdydami kai kuriuos fondus, kurie nėra SIF, pasitelkdami tą patį subjektą, kuris valdo SIF.
18. Be to, PVM direktyvoje proporcingas paskirstymas atsižvelgiant į naudojimą nėra nauja sąvoka. Iš tiesų ESTT jau yra pripažinęs, kad proporcingas paskirstymas gali būti reikalingas siekiant įgyvendinti 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatytą

išlaidų padalijimui taikomą išimtį: Sprendimas *EK / Liuksemburgo Didžioji Hercogystė*, C-274/15, ECLI:EU:C:2017:333.

19. 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyta išlaidų padalijimui taikoma išimtis priklauso nuo to, ar nepriklausomų asmenų grupės (toliau – NAG) teikiamos paslaugos savo nariams yra „tiesiogiai būtinos“ nario vykdomai veiklai, kuri nėra ekonominė veikla, arba jo teikiamoms paslaugoms, kurios neapmokestinamos PVM. Jeigu narys gauna paslaugas iš NAG, kurias naudoja ir savo vykdomai ekonominei, ir neekonominei veiklai, arba siekdamas teikti apmokestinamas ir neapmokestinamas paslaugas (pvz., pridėtinės išlaidos), ESTT nusprendė, kad užmokestis, kurį narys moka NAG, turėtų būti proporcingai paskirstytas, taikant atleidimą nuo mokesčio taip, kad būtų atspindėta, koku mastu nariui teikiamos paslaugos yra „tiesiogiai būtinos“ jo neapmokestinamai veiklai vykdyti: Sprendimo *EK / Liuksemburgo Didžioji Hercogystė* 53 ir 54 punktai.
20. Galiausiai pažymėtina, kad tai nėra tas atvejis, kai yra išskiriamas vienas sudėtinio paslaugų teikimo elementas ir jam taikomas kitoks tarifas. Pripažįstama, kad tai padarius (**orig. p. 7**) (paprastai) nebūtų atspindėta komercinė tikrovė ir taip būtų pakenkta tinkamam PVM sistemos veikimui: Sprendimo *Stadion Amsterdam / Staatssecretaris van Financien*, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22, 22 punktas. Šioje byloje proporcingas paskirstymas atspindėtų komercinę tikrovę ir skatintų komerciniu požiūriu realų darbo ir išteklių paskirstymą.

2) Commissioners pozicija

21. Vienas sudėtinis paslaugų teikimas, daugiausia naudojamas apmokestinamajam fondų, kurie nėra SIF, valdymui, negali būti proporcingai paskirstytas. Jis turi būti apmokestinamas visas.
22. Pagal bendrą taisyklę vienam sudėtiniam paslaugų teikimui turi būti taikomas vienas mokesčio tarifas. Šios taisyklės išimtys taikomos tik tais atvejais, kai Sąjungos teisės aktuose aiškiai leidžiamas kitoks vertinimas (žr. Sprendimą *Talacre Beach*, C-251/05, susijusį su nuliniu tarifu, ir Sprendimą *Komisija / Prancūzija*, C-94/09, susijusį su sąlygomis, kuriomis valstybė narė konkrečiai veiklai galėjo taikyti lengvatinį tarifą).
23. Jeigu proporcingas paskirstymas būtų leidžiamas tuo atveju, kai vienas paslaugų teikimas naudojamas siekiant kelių tikslų, tai prieštarautų ankstesnei Teisingumo Teismo jurisprudencijai. Neseniai, byloje *Stadion Amsterdam*, C-463/16, Teisingumo Teismas patvirtino, kad vienas paslaugų teikimas, kurį sudaro du atskiri elementai, turi būti apmokestinamas remiantis tik šiam vienam paslaugų teikimui taikytinu PVM tarifu, kuris nustatomas pagal pagrindinio elemento apmokestinimą PVM. Taip yra net ir tuo atveju, jeigu vienas iš dviejų elementų būtų apmokestintas lengvatiniu PVM tarifu, jeigu jis būtų suteiktas atskirai.
24. Jeigu proporcingas paskirstymas būtų leidžiamas tuo atveju, kai vienas paslaugų teikimas naudojamas keliais tikslais, tai taip pat prieštarautų jurisprudencijos dėl

sudėtinio paslaugų teikimo tikslui. Du elementai laikytini vienu paslaugų teikimu tik tuo atveju, jeigu taip yra ekonominiu požiūriu ir jeigu atskirti elementus būtų dirbtina. Nėra prasmės teigti, kad ekonominiu požiūriu yra vienas paslaugų teikimas, ir vis dėlto padalyti užmokestį, taikant proporcingą paskirstymą. Taip kiltų rizika iškraipyti PVM sistemos veikimą. **(orig. p. 8)**

25. Be to, jeigu šiomis aplinkybėmis būtų leidžiamas proporcingas paskirstymas, kiltų praktinių problemų. Jeigu proporcingas paskirstymas būtų grindžiamas *BlackRock* valdomų fondų turtu, tuomet atsakomybė už paslaugų teikimą nuolat keistųsi, atsižvelgiant į jos valdomų SIF ir fondų, kurie nėra SIF, vertę.
26. Jungtinės Karalystės mokesčių valdžios institucijų analizės nekeičia mokesčių neutralumo principas, aiškinimo principas, kuris negali būti viršesnis už bendrą PVM teisės taisyklę, kad vienas paslaugų teikimas vienodai apmokestinamas PVM. Iš tiesų kiekvienu atveju, susijusiu su vienu sudėtinu paslaugų teikimu, pagrindiniam elementui taikomo PVM apmokestinimo taikymas visam paslaugų teikimui lemia kitokį pagalbinio elemento apmokestinimą PVM, palyginti su atveju, jei šis paslaugų elementas būtų teikiamas atskirai. Vis dėlto taip yra pagal vieno sudėtinio paslaugų teikimo ar prekių tiekimo doktriną (žr. Sprendimą *Purple Parking / Airparks*, C-117/11).
27. Jungtinės Karalystės mokesčių institucijų analizės nepakeičia ir Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Komisija / Liuksemburgas*, C-274/15. Ši byla buvo dėl pažeidimo, susijusio su PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymu išlaidų padalijimo grupėms, o ne su konkrečiomis nacionaliniuose teismuose nagrinėjamos bylos faktinėmis aplinkybėmis. Teisingumo Teismas savo sprendime toje byloje niekur nenurodo, kad nagrinėjo vieną išlaidų padalijimo grupės paslaugų teikimą ar kad teigė, jog užmokestis už šį vieną paslaugų teikimą turi būti proporcingai paskirstytas pagal naudojimą.

F. PRAŠYMO PRIIMTI PREJUDICINĮ SPRENDIMĄ PATEIKIMO MOTYVAI

28. Prie šio prašymo kaip **1 ir 2 priedai** yra pridėti atitinkami 2018 m. gruodžio 20 d. prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo (*Upper Tribunal*) sprendimai ir 2017 m. rugpjūčio 15 d. *First-tier Tribunal* sprendimas.
29. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas pažymi, kad nors pagal bendrą principą vienas sudėtinis paslaugų teikimas turėtų būti apmokestinamas vienu tarifu, šioje byloje šis principas savaime nėra lemiamas. Reikia išsiaiškinti ne tai, ar atskiriems vieno sudėtinio paslaugų teikimo elementams gali būti taikomi skirtingi tarifai. Veikiau kyla klausimas dėl paties 135 straipsnio 1 dalies g punkto aiškinimo: ar jį yra tinkama aiškinti kaip reikalaujantį proporcingai paskirstyti užmokestį už vieną paslaugų teikimą remiantis naudojimu. **(orig. p. 9)**

30. Sprendime *EK / Liuksemburgo Didžioji Hercogystė* ESTT nurodė, kad taikant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktą vieną paslaugų teikimą galbūt derėtų proporcingai išskirstyti į neapmokestinamus ir apmokestinamus elementus. Jeigu ESTT pritarė naudojimui grindžiamam proporcingam paskirstymui siekiant nustatyti vieno atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, kyla klausimas, ar toks proporcingas paskirstymas galėtų būti taikomas kitiems atleidimo nuo mokesčio atvejams, ypač tiems, kurie priklauso nuo to, kam yra naudojamas konkretus paslaugų teikimas.
31. Vis dėlto Sprendimas *EK / Liuksemburgo Didžioji Hercogystė* šioje byloje nepateikia jokių aiškių gairių. Atrodo, kad ESTT pozicija dėl proporcingo paskirstymo atsižvelgiant į išlaidų padalijimo atveju taikomą atleidimą nuo mokesčio yra grindžiama praktiniais sumetimais, o ne principu ar tikslu.
32. Apibendrinant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas nusprendė, jog nėra aišku, ar, tinkamai aiškinant 135 straipsnio 1 dalies g punktą, užmokestį už vieną valdymo paslaugų teikimą leidžiama paskirstyti pagal šių paslaugų naudojimą atitinkamai SIF ir fondų, kurie nėra SIF, valdymą. Vis dėlto vienodai neaišku, ar toks paskirstymas negali būti taikomas ir ar vienas paslaugų teikimas turėtų būti apmokestinamas pagal vyraujantį arba pagrindinį jo naudojimą.
33. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas mano, kad tokiomis aplinkybėmis, kai paslaugos yra naudojamos SIF ir fondų, kurie nėra SIF, valdymui, jis negali visiškai patikimai nustatyti, kaip tinkamai aiškinti 135 straipsnio 1 dalies g punktą, taigi tai nėra *acte clair*, todėl atsakyti į šį aiškinimo klausimą būtina, kad būtų galima išspręsti byloje kilusį ginčą.

G. PATEIKIAMAS KLAUSIMAS

34. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas prašo ESTT priimti prejudicinį sprendimą šiuo klausimu:

Tinkamai aiškinant Tarybos direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies g punktą, jeigu valdymo paslaugų, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, vieną teikimą paslaugų teikėjas trečiasis asmuo atlieka fondo valdytojui ir šis fondo valdytojas naudoja šias paslaugas ir specialių investicinių fondų (SIF) (**orig. p. 10**), ir kitų fondų, kurie nėra specialūs investiciniai fondai (fondai, kurie nėra SIF), valdymui:

a) ar šiam vienam paslaugų teikimui turi būti taikomas vienas mokesčio tarifas? Jeigu taip, kaip šis vienas tarifas turi būti nustatytas?

a) O gal užmokestis už šį vieną paslaugų teikimą turi būti proporcingai paskirstytas pagal valdymo paslaugų naudojimą (pavyzdžiui, remiantis atitinkamai SIF ir fondų, kurie nėra SIF, valdomomis sumomis) ir tada vieno

paslaugų teikimo dalis būtų laikoma neapmokestinama PVM, o kita dalis – apmokestinama PVM?

<...>

2019 m. kovo 15 d.

DARBINIS VERTINMAS