Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

2 юли 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Случаи на освобождаване — Член 135, параграф 1, буква ж) — Освобождаване на сделките по управление на специални инвестиционни фондове — Единна доставка на услуги, използвана за управлението на специални инвестиционни и други фондове“

По дело C-231/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд (отделение за данъчни и финансови дела, Обединеното кралство) с акт от 15 март 2019 г., постъпил в Съда на 15 март 2019 г., в рамките на производство по дело

Blackrock Investment Management (UK) Ltd

срещу

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: J.-C. Bonichot (докладчик), председател на състава, M. Safjan, L. Bay Larsen, C. Toader и N. Jääskinen, съдии,

генерален адвокат: P. Pikamäe,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 18 декември 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Blackrock Investment Management (UK) Ltd, от N. Skerrett, solicitor, L. Poots, barrister, и A. Hitchmough, QC,

– за правителството на Обединеното кралство, от Z. Lavery и F. Shibli, в качеството на представители, подпомагани от R. Hill, barrister,

– за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и R. Lyal, в качеството на представители,

* Език на производството: английски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 11 март 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването 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“).

2 Това запитване е отправено в рамките на спор между BlackRock Investment Management (UK) Limited (наричано по-нататък „BlackRock“) и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Данъчна и митническа администрация на Обединеното кралство, наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод на отказ на последната да му разреши да се ползва от освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС), предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС гласи:

„За всяка сделка ДДС, начисляван върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, е изискуем след приспадането на сумата на ДДС, поета пряко от различните елементи на себестойността“.

4 Съгласно член 2, параграф 1 от тази директива:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

5 Дял IX от посочената директива, озаглавен „Освобождавания“, включва членове 131—166.

6 Член 131 от Директивата за ДДС, който се намира в глава 1 („Общи разпоредби“) от този дял, гласи:

„Освобожданията, 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“.

7 Член 135, параграф 1 от тази директива, който се намира в глава 3 („Освобождавания в полза на други дейности“) от посочения дял, гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

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

[…]“.

8 Член 196 от същата директива, изменен с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г., гласи:

„ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС, на което се предоставят услуги, посочени в член 44, ако услугите се предоставят от данъчнозадължено лице, неустановено на територията на държавата членка“.

Правото на Обединеното кралство

9 Съгласно член 31, параграф 1 от Value Added Tax Act 1994 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1994 г.) „[д] оставките на стоки или услуги се освобождават, ако отговарят на описанието, намиращо се понастоящем в приложение 9“.

10 Група 5 от това приложение предвижда, че се освобождават по-специално услугите по управление на изброени в списък инвестиционни образувания и на определени типове фондове. Съгласно предоставените от запитващата юрисдикция обяснения това са образуванията и фондовете, които в Обединеното кралство се считат за специални инвестиционни фондове.

Фактите по главното производство и преюдициалният въпрос

11 BlackRock е член и представител на установена в Обединеното кралство група за целите на ДДС, която обединява дружества, извършващи дейност по управление на фондове.

12 BlackRock управлява както специални инвестиционни, така и други фондове, но първите не представляват нито с оглед на количеството на управляваните активи, нито с оглед на стойността им по-голямата част от управляваните фондове.

13 За управлението на всички тези фондове BlackRock ползва услуги, предоставяни от BlackRock Financial Management Inc (наричано по-нататък „BFMI“), регистрирано по американското право дружество от същата търговска група. Тези услуги се предоставят чрез информационна платформа, наричана Aladdin, която представлява комбинация от хардуер, софтуер и човешка намеса. Като цяло Aladdin предоставя на управителите на инвестиционни портфейли анализи на пазара, както и мониторинг на изпълнението и риска, за да подпомогне вземането на инвестиционни решения, следи за спазването на законодателството и дава възможност за прилагане на оперативните решения. Съгласно преюдициалното запитване става въпрос за една и съща услуга, независимо какви са управляваните фондове.

14 Тъй като BFMI не е установено в Обединеното кралство, BlackRock заплаща ДДС, прилагайки на основание член 196 от Директивата за ДДС механизма на обратно начисляване.

15 За периода от 1 януари 2010 г. до 31 януари 2013 г. BlackRock счита, че услугите, използвани за управлението на специалните инвестиционни фондове, трябва да бъдат освободени от ДДС на основание член 135, параграф 1, буква ж) от тази директива, поради което заплаща данък само върху услугите, използвани за управлението на останалите фондове, като стойността на тези услуги е изчислена пропорционално на размера на тези фондове спрямо общия размер на управляваните фондове.

16 Данъчната администрация, която не е съгласна с този подход, издава ревизионни актове за този период. BlackRock обжалва тези актове пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Първоинстанционен съд (данъчно отделение) Обединено кралство), който отхвърля жалбата му.

17 BlackRock обжалва решението на този съд пред запитващата юрисдикция.

18 Пред последната BlackRock поддържа, че използването на Aladdin при всяко положение трябва да бъде освободено за доставките на услуги по управление, ползвани за специалните инвестиционни фондове, като стойността на тези доставки може да бъде определена, като се вземи предвид какъв е техният дял от общия размер на управляваните фондове. Обратно, данъчната администрация поддържа, че всички доставки на услуги, които BlackRock получава посредством платформата Aladdin, трябва да бъдат обложени, след като по-голямата част от управляваните от това дружество фондове не са специални инвестиционни фондове.

19 При тези обстоятелства Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Второинстанционен съд (отделение по данъчни и финансови дела) решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„Когато единна доставка на услуги по управление по смисъла на член 135, параграф 1, буква ж) от Директива [2006/112] се прави от трето лице доставчик на управител на фонд и се използва от последния както за управлението на специални инвестиционни фондове, 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, и 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 специални инвестиционни фондове и други фондове), така че част от единната доставка да се третира като освободена, а част от нея — като облагаема?“.

По преюдициалния въпрос

20 С преюдициалния си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че за единна доставка на услуги по управление, извършвана от информационна платформа, принадлежаща на трето лице доставчик, в полза на дружество за управление на фондове, управляващо както специални инвестиционни фондове, така и други фондове, не се прилага освобождаването от ДДС, предвидено от тази разпоредба, и при утвърдителен отговор, какви са условията за посоченото освобождаване.

21 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика случаите на освобождаване по член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (решение от 25 юли 2018 г., DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, т. 28 и цитираната съдебна практика).

22 Освен това формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС, подлежат на буквално тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключения от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, т. 37). Оттук следва, че когато не попада в обхвата на предвидените в Директивата за ДДС случаи на освобождаване, доставката на услуги подлежи на облагане с ДДС съгласно член 2, параграф 1, буква в) от посочената директива (решение от 10 април 2019 г., PSM « K », C-214/18, EU:C:2019:301, т. 43).

23 Най-напред, що се отнася до това дали доставката на услуги, извършена от BFMI в полза на BlackRock посредством платформата Aladdin, трябва да се разглежда като единна доставка, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар в общия случай всяка сделка да трябва за целите на ДДС да бъде считана за самостоятелна и независима, както това следва от член 1, параграф 2, втора алинея от Директивата за ДДС, сделката, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не бива изкуствено да се раздробява, за да не се изкривява функционирането на системата на ДДС. Ето защо е налице единна доставка, когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено (решение от 18 януари 2018 г., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, т. 22 и цитираната съдебна практика).

24 В случая, както отбелязва генералният адвокат в точка 51 от заключението си, от фактите, представени на Съда, по-специално в съдебното заседание, следва, че от гледна точка на получателите стойността на разглежданата в главното производство доставка на услуги произтича от комбинираното използване на различните функции на информационната платформа Aladdin, така че въпреки множеството елементи и действия, доставяни на посочените получатели, тази доставка на услуги трябва да се счита за икономически неделима.

25 Не Съдът, сезиран на основание член 267 ДФЕС, обаче е този, който трябва да квалифицира фактите по главното производство, тъй като квалифицирането им е от компетентността единствено на националния съд. Ролята на Съда се свежда до това да предостави на последния тълкуване на правото на Съюза, полезно за решението, което той трябва да постанови по спора, с който е сезиран (решения от 13 октомври 2005 г., Parking Brixen, C-458/03, EU:C:2005:605, т. 32 и от 21 май 2015 г., Kansaneläkelaitos, C-269/14, непубликувано, EU:C:2015:329, т. 25).

26 В случая от текста на преюдициалния въпрос следва, че запитващата юрисдикция счита разглежданата в главното производство доставка на услуги за „единна доставка“.

27 Следователно посочената доставка на услуги трябва да се приеме за единна доставка за целите на отговора, който ще бъде даден на посочения преюдициален въпрос.

28 На първо място, следва да се обърне внимание на обстоятелството, че както отбелязва генералният адвокат в точка 42 от заключението си, понятието „единна доставка“ може да обхваща два вида положения.

29 От една страна, налице е единна доставка, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, а други елементи, обратно, трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната доставка. По-конкретно дадена доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите не представлява цел сама по себе си, а начин да се възползват при най-добри условия от основната услуга на доставчика (решения от 25 февруари 1999 г., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, т. 30 и от 18 януари 2018 г., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, т. 23 и цитираната съдебна практика).

30 От друга страна, неделимите елементи на единната доставка могат също така да се поставят на една и съща плоскост, така че да няма как да се приеме, че единият трябва да се разглежда като основната, а другият — като съпътстващата доставка (вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, т. 27).

31 Според Обединеното кралство разглежданата в главното производство доставка съдържа два елемента, като съпътстващият е доставката на услуги за управлението на специални инвестиционни фондове, а основният — доставката на услуги за управлението на другите фондове. От това тази държава заключава, че съпътстващият елемент трябва да подлежи на същото данъчно третиране като основния и съответно да бъде обложен с данък както услугите по управление на другите фондове, без да се ползва от освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

32 Следва обаче да се отбележи, че Обединеното кралство всъщност не успява да разграничи основен и съпътстващ елемент в разглежданата доставка, а само два вида използване на съвкупността от услуги, предлагани от платформата Aladdin, едното от които е за управлението на специалните инвестиционни фондове, а другото — за управлението на другите фондове.

33 Освен това от акта за преюдициално запитване не личи да е евентуално възможно в рамките на услугата, предоставяна от платформа като разглежданата в главното производство, да се разграничат основни и съпътстващи доставки. Услугите по анализ на пазарите, мониторинг на изпълнението, оценка на риска, контрол за спазването на законодателството и прилагане на оперативните решения съответстват на последователни етапи, всичките еднакво необходими за извършването на инвестиционните сделки при добри условия. Следователно анализът на такава доставка сочи, че тя е единна доставка, състояща се от различни равностойни по значение елементи.

34 Освен това Съдът вече е приел, че услугата по управление на портфейл е единна доставка, включваща услуга по анализ и наблюдение на имуществото на клиента инвеститор и услуга по покупка и продажба на ценни книжа, като и двете са еднакво необходими за предоставянето на цялостната услуга (вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, т. 26 и 27).

35 На второ място, от самата квалификация като единна доставка на сделка, съдържаща няколко елемента, произтича, че по отношение на тази сделка се прилага една и съща ставка на ДДС. Всъщност възможността държавите членки да облагат отделните елементи на единната доставка с различните ставки на ДДС, приложими към тези елементи, би довела до изкуствено разделяне на тази доставка на части и крие риск от изкривяване на функционирането на системата на ДДС (решение от 18 януари 2018 г., Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, т. 26 и цитираната съдебна практика).

36 BlackRock обаче оспорва приложимостта на това общо правило в главното производство. Всъщност това дружество счита, че макар посоченото правило да не допуска различно данъчно третиране на отделните елементи на единна доставка, то не е пречка за различно данъчно

третиране на единната доставка в зависимост от нейното използване. Впрочем в точки 53 и 54 от решение от 4 май 2017 г., Комисия/Люксембург (C-274/15, EU:C:2017:333), Съдът допуснал различно данъчно третиране в зависимост от предназначението на доставките на услуги.

37 Това решение обаче не е релевантно за главното производство.

38 Всъщност в посоченото решение Съдът се произнася по твърдение за нарушение на член 132, параграф 1, буква е) от Директивата за ДДС. Последният обаче освобождава „доставката на услуги, извършвани от самостоятелни групи лица, чиито дейности са освободени от ДДС или във връзка с които те не са данъчнозадължени лица, с цел предоставяне на техните членове на услугите, които са пряко необходими за осъществяване на тяхната дейност […]“. Така разпоредбата определя приложното поле на предвиденото от нея освобождаване от ДДС с оглед на предназначението на съответните доставки на услуги. Следователно тя предвижда различно данъчно третиране според това предназначение, както приема Съдът в посоченото по-горе решение.

39 За разлика от това, освобождаването по член 135, параграф 1 буква ж) от Директивата за ДДС е определено единствено с оглед на естеството на съответната доставка, в случая сделки по управление на специални инвестиционни фондове. Ето защо текстът на тази разпоредба не позволява да се раздели данъчното третиране на единна доставка в зависимост от различното ѝ използване.

40 От гореизложеното следва, че въз основа на правилото, припомнено в точка 35 от настоящото решение, данъчното третиране на единна доставка като разглежданата в главното производство, трябва да бъде единно.

41 На трето място следва да се прецени дали единното данъчно третиране на такава доставка трябва да се определи с оглед на естеството на по-голямата част от управляваните фондове. Всъщност запитващата юрисдикция разглежда възможността всички доставки на услуги, получавани от BlackRock посредством платформата Aladdin, да бъдат обложени, тъй като по-голямата част от тях се използват за управлението на фондове, които не са специални инвестиционни фондове. Обратно, по същата логика, ако по-голямата част от управляваните от BlackRock фондове бяха специални инвестиционни фондове, всички доставки би трябвало да бъдат освободени от ДДС.

42 Такова разрешение обаче, от една страна, не може да се основе на съдебната практика относно сложните доставки, включващи основен елемент, който определя данъчното третиране на доставката, и съпътстващ елемент, който е приравнен на основния от гледна точка на данъчното облагане. Всъщност, както беше посочено в точка 32 от настоящото решение, в случая няма основна доставка, съпътствана от второстепенна доставка.

43 От друга страна, във връзка с член 13, Б, буква г), точка 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), чийто текст е възпроизведен без съществени промени в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, Съдът е приел, че управлението на специални инвестиционни фондове по смисъла на тази разпоредба се определя с оглед на естеството на извършените доставки на услуги, а не с оглед на доставчика или получателя на услугата (решение от 4 май 2006 г., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, т. 66).

44 Всъщност прилагането на единна ставка, определена с оглед на основното предназначение на услугите, предоставени посредством платформа като платформата Aladdin, би довело до прилагане и за други фондове на освобождаването на управлението на специални инвестиционни фондове. В тази хипотеза лицето, управляващо основно специални

инвестиционни фондове, би могло да се ползва от освобождаване на доставките на услуги за цялата си дейност по управление на фондове, включително на фондове, които не са специални инвестиционни.

45 Такава последица би противоречала на тълкуването на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС, което трябва да е буквалното подобно на другите случаи на освобождаване, предвидени в същия параграф от този член, както беше припомнено в точка 22 от настоящото решение.

46 Ето защо, при обстоятелства като тези по главното производство, данъчното третиране на доставката на услуги не би могло да бъде определено с оглед на естеството на по-голямата част от управляваните от съответното дружество фондове.

47 На четвърто място следва да се припомни, че Съдът вече е приел, че за да бъдат обаче квалифицирани като освободени сделки по смисъла на този разпоредба, услугите, предоставени от управител, трето лице, трябва, разгледани в тяхната съвкупност, да представляват едно обособено цяло и да са специфични и съществени за управлението на специалните инвестиционни фондове (вж. в този смисъл решения от 4 май 2006 г., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, т. 70 и 71 и от 7 март 2013 г., GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, т. 21).

48 В случая обаче страните в главното производство не спорят, че разглежданата услуга е замислена за целите на управлението на инвестиции от разнообразно естество, и по-специално че може да бъде използвана по един и същи начин при управлението на специални инвестиционни фондове и на други фондове. Така тази услуга не може да се разглежда като специфична за управлението на специални инвестиционни фондове.

49 Следователно доставка на услуги като разглежданата в главното производство не отговоря на условията за освобождаване по член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС.

50 Подобен извод не може да бъде разколебан от довода на BlackRock, изведен от принципа на данъчна неутралност, съгласно който икономическите оператори трябва да имат възможност да изберат организационния модел, който е най-подходящ за тях от чисто икономическа гледна точка, без да се излагат на риска за сделките им да не се приложи освобождаването по член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 4 май 2006 г., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, т. 68).

51 Всъщност, тъй като е правило за тълкуване на Директивата за ДДС, а не норма с по-висш ранг от разпоредбите на тази директива, принципът на данъчна неутралност не може да позволи да се разшири приложното поле на дадено освобождаване (вж. в този смисъл решение от 19 юли 2012 г., Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, т. 45) и съответно да доведе до приложимост на член 135, параграф 1, буква ж) от Директивата за ДДС по отношение на доставка като разглежданата в главното производство, която не изпълнява условията на този разпоредба.

52 С оглед на изложените по-горе съображения на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 135, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че за единна доставка на услуги по управление, извършвана от информационна платформа, принадлежаща на трето лице доставчик, в полза на дружество за управление на фондове, управляващо както специални инвестиционни фондове, така и други фондове, не се прилага освобождаването от ДДС, предвидено от тази разпоредба.

По съдебните разноски

53 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

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 трябва да се тълкува в смисъл, че за единна доставка на услуги по управление, извършвана от информационна платформа, принадлежаща на трето лице доставчик, в полза на дружество за управление на фондове, управляващо както специални инвестиционни фондове, така и други фондове, не се прилага освобождаването от ДДС, предвидено от тази разпоредба.

Подписи