Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PRIIT PIKAMÄE
föredraget den 11 mars 2020[1]

Mål C-231/19

Blackrock Investment Management (UK) Limited
mot
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(begäran om förhandsavgörande från Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen, Förenade kungariket))

"Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 135.1 g – Undantag från skatteplikt för förvaltning av särskilda investeringsfonder – Tillhandahållande av ett antal tjänster med hjälp av en it-plattform – Ett enda tillhandahållande – Förvaltningsbolag – Minoritetsandel i särskilda investeringsfonder"

1. Systemet för mervärdesskatt sätts återigen på prov av ny teknik. Denna gång rör det sig om artificiell intelligens i samband med investeringar i olika typer av investeringsfonder.

2. I artikel 135.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[2] (nedan kallat direktiv 2006/112) anges uttryckligen att förvaltning av särskilda investeringsfonder ska undantas från skatteplikt. Förvaltningen av investeringsfonder som inte utgör särskilda investeringsfonder (nedan kallade andra fonder) är däremot mervärdesskattepliktig.

3. Bolaget BlackRock Investment Management (UK) Ltd (nedan kallat BlackRock) förvaltar både särskilda investeringsfonder och andra fonder. För detta ändamål anlitar bolaget BlackRock Financial Management Inc (nedan kallat BFMI) ett bolag med säte i Förenta staterna som ingår i samma koncern som BlackRock. BFMI använder sig av en it-plattform som getts namnet Aladdin (nedan kallad Aladdin) och där ett stort antal tjänster för investeringsförvaltning tillhandahålls, till exempel marknadsanalys, prestandakontroll, riskbedömning, kontroll av lagstiftningens efterlevnad och genomförande av transaktioner. Bolaget BFMI är bildat enligt amerikansk rätt, och därför ankommer det på BlackRock att inom ramen för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet[3] betala mervärdesskatt för de tjänster som tillhandahålls av BFMI.

4. Det nationella målet rör en tvist mellan BlackRock och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndighet, Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten) angående beviljande av undantag från skatteplikt enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112. BFMI tillhandahåller förvaltningstjänster via Aladdin utan åtskillnad för både särskilda investeringsfonder och andra fonder, och frågan är därför vilken skatteordning som ska tillämpas på dessa tjänster, med hänsyn till detta undantag från skatteplikten.

1 Originalspråk: franska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 Metoden innebär att mervärdesskatt tas ut av köparen och inte av leverantören enligt den skattesats som gäller på köparens etableringsort.

5. Den hänskjutande domstolen, Upper Tribunal – Tax and Chancery Chamber (Överdomstolen, skatte- och finansavdelningen, Förenade kungariket), har frågat domstolen huruvida, och på vilka villkor, nämnda undantag från skatteplikt ska beviljas mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet, det vill säga där förvaltningstjänster för alla typer av fonder tillhandahålls via en och samma it-plattform.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

6. Föremål för mervärdesskatt enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 är bland annat ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”.

7. Artikel 132.1 f i detta direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

f) Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.”

8. I artikel 135.1 g i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

g) Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.”

9. Artikel 135.1 g i direktiv 2006/112, som den 1 januari 2007 upphävde och ersatte rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet), har i huvudsak samma lydelse som artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet. [4]

10. Enligt artikel 194 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna, för det fall tjänsteleverantören inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatten ska betalas, föreskriva att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ska tillämpas.

4 Domstolen har redan understrukit följande: ”Eftersom de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112 i sak är identiska med motsvarande relevanta bestämmelser i sjätte direktivet 77/388, är domstolens praxis avseende det sistnämnda direktivet tillämplig även när det gäller direktiv 2006/112” (dom av den 10 april 2019, PSM ”K”, C-214/18, EU:C:2019:301, punkt 37).

B. Lagstiftningen i Förenade kungariket

11. I section 31.1 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) anges följande:

”Tillhandahållande av varor eller tjänster är undantaget mervärdesskatt om det ingår i någon av de kategorier som för närvarande anges i bilaga 9…”

12. I bilaga 9 till nämnda lag, under rubrik 9 grupp 5, anges ”förvaltning av” vissa angivna investeringsorgan och fondtyper. Dessa organ och fondtyper betraktas som särskilda investeringsfonder i Förenade kungariket.

II. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13. Blackrock erhåller tjänster som tillhandahålls av BFMI, ett bolag som ingår i samma koncern och är etablerat i Förenta staterna. Blackrock använder dessa tjänster både vid förvaltning av särskilda investeringsfonder och vid förvaltning av andra fonder. Enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet är det BlackRock som betalar den mervärdesskatt som BFMI är skyldigt för de tjänster som BFMI har tillhandahållit BlackRock.

14. BlackRock begärde den 2 maj 2012 ett förhandsbesked från skattemyndigheten angående frågan huruvida mottagare av Aladdintjänster kunde undantas från mervärdesskatteplikt vid förvaltning av särskilda investeringsfonder.

15. BlackRock ansökte den 24 juli 2013 om återbetalning av mervärdesskatt för perioden 1 januari 2010–3 mars 2013.

16. Genom skrivelse av den 30 augusti 2013 avslog skattemyndigheten såväl begäran om undantag från skatteplikt som begäran om återbetalning.

17. Blackrock överklagade beslutet till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen, skatteavdelningen, Förenade kungariket) som ogillade överklagandet genom dom av den 15 augusti 2017. Nämnda domstol fann bland annat att de tjänster som tillhandahölls genom Aladdin var förvaltningstjänster som omfattades av undantaget från skatteplikt enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112. Det var emellertid inte möjligt att ta ut ett mervärdesskattebelopp som var proportionellt i förhållande till den del av BFMI:s tjänster som endast var avsedda för andra fonder, eftersom tjänsterna tillhandahölls på ett och samma sätt både för särskilda investeringsfonder och för andra fonder. I och med att de andra fonderna utgjorde merparten av de fonder som BlackRock förvaltade, såväl med hänsyn till antalet fonder som med hänsyn till deras värde, skulle en enda skattesats tas ut för de andra fonderna och för de särskilda investeringsfonderna. Mot den bakgrunden överklagade BlackRock denna dom till den hänskjutande domstolen.

18. Enligt den hänskjutande domstolen är vissa sakförhållanden utredda. Den hänskjutande domstolen har för det första påpekat att det är portföljförvaltare som ansvarar för fondförvaltningen inom BlackRock. Investeringarna förvaltas i en cyklisk process med analyser, beslutsfattande, genomförande av transaktioner samt avräkningar och avstämningar efter genomförda transaktioner. För det andra tillhandahålls BlackRocks fondförvaltningstjänster med hjälp av Aladdin, en plattform som består av en kombination av maskinutrustning, programvara och manuell hantering. Aladdins funktioner omfattar dessutom hela investeringsprocessen. Allmänt beskrivet ger Aladdin portföljförvaltarna analyser och kontroller med avseende på prestation och risker som underlag för investeringsbeslut. Aladdin övervakar också efterlevnaden av regelverket och ser till att BlackRocks portföljförvaltare kan genomföra sina transaktionsbeslut. För det tredje förvaltar BlackRock såväl särskilda investeringsfonder som andra fonder och använder Aladdins tjänster för att förvalta alla dessa fonder.

För det fjärde utgörs merparten (både i fråga om antalet fonder och värdet på de förvaltade tillgångarna) av de fonder för vilka BlackRock tillhandahåller förvaltningstjänster av andra fonder. För det femte tillhandahåller BFMI förvaltningstjänster till andra fondförvaltare än BlackRock. Vissa av dessa förvaltar huvudsakligen särskilda investeringsfonder.

19. Den hänskjutande domstolen har påpekat att frågan som infinner sig är huruvida artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 medger att ersättningen för ett och samma tillhandahållande delas upp proportionellt, i förhållande till dess avsedda ändamål. Den hänskjutande domstolen står inför två motsatta uppfattningar i detta avseende. Skattemyndigheten har anfört att alla Aladdintjänster som BlackRock erhåller är mervärdesskattepliktiga, eftersom detta bolag till största delen förvaltar andra fonder. BlackRock anser för sin del att bolagets användning av Aladdin under alla omständigheter borde omfattas av undantaget från skatteplikt för den del som avser särskilda investeringsfonder, eftersom det är möjligt att uppskatta värdet på dessa fonder utifrån deras andel av det sammanlagda värdet på de förvaltade fonderna.

20. I domen av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg,[5] godtog domstolen i princip, i fråga om undantaget enligt artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, en proportionell fördelning på grundval av det avsedda ändamålet med en och samma tjänst, det vill säga om den var avsedd för delar som var undantagna från skatteplikt eller för delar som var mervärdesskattepliktiga. Logiskt sett uppkommer då frågan om en sådan fördelning även är giltig när det gäller andra undantag, såsom undantagen enligt artikel 135.1 g i detta direktiv. Den hänskjutande domstolen anser emellertid inte att den domen ger någon klar vägledning om hur det nu aktuella målet ska avgöras, eftersom den proportionella fördelningen när det gäller undantaget för kostnadsdelning tycks vila på praktiska, inte principiella eller teleologiska, överväganden.

21. Den hänskjutande domstolen anser således att det kan finnas skäl att vid tillämpningen av artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 gå till väga på ett sådant sätt att ersättningen för ett och samma tillhandahållande av förvaltningstjänster får fördelas proportionellt mellan tjänster som är avsedda för förvaltning av särskilda investeringsfonder och tjänster som är avsedda för förvaltning av andra fonder. Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i frågan hur detta tillvägagångssätt förhåller sig till lösningen att en enda leverans eller ett enda tillhandahållande ska beskattas på grundval av den överordnade eller huvudsakliga avsedda användningen.

22. Den hänskjutande domstol anser följaktligen att den inte med säkerhet kan avgöra hur artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 ska tolkas när tjänster används för att förvalta såväl särskilda investeringsfonder som andra fonder. Tolkningen är nödvändig för att den hänskjutande domstolen ska kunna döma i målet.

23. Mot denna bakgrund beslutade Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”I en situation där ett enda tillhandahållande av förvaltningstjänster, i den mening som avses i artikel 135.1 g i [direktiv 2006/112], görs av en oberoende tjänsteleverantör till en fondförvaltare och används av denna fondförvaltare för förvaltningen av såväl särskilda investeringsfonder som andra fonder…, ska nämnda artikel tolkas så, att

a) en enda skattesats ska tillämpas på detta enda tillhandahållande och, i så fall, hur ska denna skattesats fastställas, eller

5 C-274/15, EU:C:2017:333.

b) ska ersättningen för detta enda tillhandahållande fördelas på grundval av hur förvaltningstjänsterna används (exempelvis med hänsyn till antalet förvaltade [särskilda investeringsfonder] respektive [andra] fonder) så att en del av tillhandahållandet anses vara undantaget från skatt och en del skattepliktigt?”

III. Förfarandet vid domstolen

24. Blackrock, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

25. BlackRock, Förenade kungarikets regering och kommissionen yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 18 december 2019.

IV. Bedömning

26. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida, och på vilket sätt, tjänster som en utomstående leverantör utför åt en fondförvaltare kan undantas från skatteplikt med stöd av artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 i det fallet att dessa tjänster är avsedda att användas både för förvaltning av särskilda investeringsfonder och andra fonder.

27. Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida beskattningsunderlaget för detta tillhandahållande kan delas upp på grundval av värdet på tillgångarna i fonderna. Det framgår nämligen av begäran om förhandsavgörande att de aktuella tjänsterna i det nationella målet tillhandahålls både till förmån för särskilda investeringsfonder, vars förvaltning i princip är undantagen från skatteplikt, och till förmån för andra fonder, vars förvaltning är mervärdesskattepliktig. Det är detta, att en och samma tjänst är avsedd för två olika ändamål, som är upphovet till problemet i det nu aktuella fallet. För att problemet ska kunna lösas måste det fastställas huruvida beskattningsunderlaget [6] ska utgöras enbart av priset på de tjänster som tillhandahållits med hjälp av Aladdin till förmån för förvaltning av andra fonder.

28. Det finns visserligen en ganska omfattande rättspraxis om undantag från skatteplikt för transaktioner som avser förvaltning av investeringsfonder enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112. [7] Såvitt jag känner till har domstolen emellertid aldrig meddelat någon dom som rör likadana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, det vill säga där tjänster är avsedda att användas för två olika ändamål, förvaltning av såväl särskilda investeringsfonder som andra fonder. I och med att domstolen redan har tolkat artikel 135.1 i detta direktiv och den föregående bestämmelsen flera gånger, ser jag det som nödvändigt att erinra om vissa principer avseende undantag från skatteplikt enligt denna bestämmelse (avdelning A). Därefter tar jag upp gränserna för diskussionen om tillämpningsområdet för undantag enligt nämnda bestämmelse inom ramen för det nu aktuella målet (avdelning B) för att slutligen fastställa hur de aktuella tjänsterna ska behandlas i skattemässigt hänseende (avdelning C).

6 När det gäller fastställande av det aktuella beskattningsunderlaget för mervärdesskatten följer det av artikel 73 och artikel 78 a i direktiv 2006/112 att beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av tjänster ska omfatta allt som utgör den ersättning som tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla för den berörda tjänsten från mottagaren av tjänsten eller en tredje part, med undantag för själva mervärdesskatten.

7 Dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), dom av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), dom av den 7 mars 2013, GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141), dom av den 7 mars 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl. (C-424/11, EU:C:2013:144), dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139), och dom av den 9 december 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801).

A. Inledande anmärkningar om undantagen i artikel 135.1 i direktiv 2006/112

29. Det framgår för det första av fast rättspraxis att samtliga undantag i artikel 135.1 i direktiv 2006/112 är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika och att de ska ses mot bakgrund av den allmänna bakgrunden till det gemensamma systemet för mervärdesskatt.[8]

30. För det andra ska de begrepp som används för att definiera undantagen i artikel 135.1 i direktiv 2006/112 tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag.[9] Av detta följer att ett tillhandahållande av tjänster som inte omfattas av något av de undantag som anges i direktiv 2006/112 är föremål för mervärdesskatt enligt artikel 2.1 c i direktivet.[10]

31. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med undantagen från skatteplikt i artikel 135.1 i direktivet 2006/112 och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Det följer av den sistnämnda principen att aktörerna måste kunna välja den organisation som ur rent ekonomisk synvinkel passar dem bäst, utan att riskera att deras transaktioner utestängs från det undantag från skatteplikt som föreskrivs i nämnda bestämmelse.[11]

B. Avgränsning av diskussionen om tillämpningsområdet för artikel 135.1 g i direktiv 2006/112

32. Artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 innebär att undantag från mervärdesskatteplikt medges för ”[f]örvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.” Det framgår av bestämmelsens ordalydelse att den inte är tillämplig på alla fonder, utan endast på sådana fonder som kvalificeras som särskilda investeringsfonder. Undantagets tillämpningsområde omfattar vidare verksamhet som bedöms utgöra ”förvaltning”.[12] En verksamhet måste uppfylla båda dessa villkor för att kunna kvalificeras som ”förvaltning av en särskild investeringsfond”.

33. Det följer närmare bestämt av rättspraxis angående undantag enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 att bestämmelsen, när det gäller särskilda investeringsfonder, avser särskilda investeringsfonder oavsett rättslig form.[13] Bestämmelsens tillämpningsområde omfattar således både företag för kollektiva investeringar som bildats på kontraktsrättslig grund eller i form av en trust och företag som bildats på bolagsrättslig grund.[14] Det följer också av fast rättspraxis att denna bestämmelse ger medlemsstaterna rätt att definiera begreppet särskilda investeringsfonder,[15] och att

8 Se, bland annat, dom av den 9 december 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

9 Se, bland annat, dom av den 28 oktober 2010, Axa UK (C-175/09, EU:C:2010:646, punkt 25), dom av den 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 25), dom av den 12 juni 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 25 och där angiven rättspraxis), dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punkterna 39 och 45), dom av den 25 juli 2018, DPAS (C-5/17, EU:C:2018:592, punkt 29) och dom av den 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 37).

10 Dom av den 10 april 2019, PSM ”K” (C-214/18, EU:C:2019:301, punkt 43).

11 Dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 68) och dom av den 7 mars 2013, GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 31).

12 Se, beträffande denna tudelning mellan begreppen särskilda investeringsfonder och förvaltning, förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:327, punkterna 16–57).

13 Dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 53).

14 Dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 53).

15 Dom av den 7 mars 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl (C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

denna rätt ”[dock begränsas] av förbudet mot att inskränka de begrepp i undantaget som har använts av unionslagstiftaren”.[16] I det nu aktuella målet, med hänsyn till de uppgifter som finns i handlingarna i målet, råder det ingen tvekan om, och detta är ostridigt mellan parterna, att det bland annat är särskilda investeringsfonder som är mottagare av BFMI:s tjänster.[17]

34. I frågan huruvida BFMI:s tjänster hör till *förvaltningen* av de särskilda investeringsfonderna slog domstolen däremot direkt fast, i domen av den 4 maj 2006, Abbey National, att detta begrepp ska definieras enbart på grundval av unionsrätten och att det således utgör ett självständigt unionsrättsligt begrepp och att medlemsstaterna inte har något utrymme för skönsmässig bedömning i denna fråga.[18]

35. När det gäller innebörden av begreppet förvaltning, har det avgränsats närmare i flera av domstolens domar. Således har domstolen först och främst slagit fast att tillämpningsområdet för artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 utöver portföljförvaltningsfunktionen även omfattar funktioner avseende administrering av företagen för kollektiva placeringar i sig.[19] Tillämpningsområdet omfattar däremot inte fondföretagens funktion som förvaringsinstitut.[20] I domen GfBk[21] klargjorde domstolen dessutom att tjänster såsom beräkning av avkastningen och värdet på andelarna eller aktierna i fonden, värdering av tillgångarna, bokföring, förberedelse av översikt angående inkomstutdelning, sammanställning av uppgifter för periodiska räkenskaper och deklarationer avseende skatt, statistik och mervärdesskatt samt sammanställning av avkastningsprognoser, omfattas av begreppet förvaltning av en särskild investeringsfond.[22]

36. Domstolen angav sedan att förvaltning av särskilda investeringsfonder enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 definieras med hänsyn till *det slags* tjänster som tillhandahålls och inte med hänsyn till vem som tillhandahåller eller vem som mottar tjänsten.[23] Domstolen slog således fast att den omständigheten att förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna delas upp i från varandra skilda tjänster och att vissa tillhandahålls av tredje man inte hindrar att fonderna omfattas av begreppet särskilda investeringsfonder.[24]

37. Slutligen har domstolen framför allt tagit fram kriterier enligt vilka förvaltningstjänster som tillhandahålls av en extern förvaltare för att klassificeras som transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 vid en helhetsbedömning måste anses utgöra en avgränsad enhet och bestå av *funktioner som är specifika* och *väsentliga* för förvaltningen av särskilda investeringsfonder.[25] Denna rättspraxis innebär att undantaget i fråga följaktligen inte omfattar alla former av förvaltning av särskilda investeringsfonder, utan enbart förvaltning av särskilda investeringsfonder som uppfyller dessa kriterier. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande uttryckt tvivel hur den tjänst som BFMI tillhandahåller ska kvalificeras och, i synnerhet, om dess specifika karaktär.

16 Dom av den 7 mars 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl (C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 17 och där angiven rättspraxis). Domstolen menar att ”[e]n medlemsstat… framför allt inte i strid med själva ordalydelsen i begreppet ’särskilda investeringsfonder’ bland de särskilda investeringsfonderna [kan] välja ut dem som ska eller inte ska omfattas av undantaget.”

17 I begäran om förhandsavgörande har den hänskjutande domstolen angett att den ”har konstaterat att de mottagna tjänsterna utgör tillhandahållande av ’förvaltning’ i den mening som avses i artikel 135.1 g i [direktiv 2006/112].”

18 Dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkterna 40–43) och förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:327, punkt 48).

19 Dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 64).

20 Dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 65).

21 Dom av den 7 mars 2013, GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141).

22 Dom av den 7 mars 2013, GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 27).

23 Dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 66). Denna slutsats upprepades senare i domen av den 7 mars 2013, GfBk (C-275/11, EU:C:2013:14, punkt 20). Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Cruz Villalón i målet GfBk (C-275/11, EU:C:2012:697, punkt 25).

24 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 67). Denna slutsats upprepades i punkt 63 i domen av den 13 mars 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139).

25 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 66). dom av den 4 maj 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkterna 70–72), och dom av den 7 mars 2013, GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 21).

38. I det nu aktuella målet framgår det av de handlingar som har getts in till domstolen att BlackRock mottar tjänster som BFMI tillhandahåller via plattformen Aladdin, som bolaget använder vid förvaltning både av särskilda investeringsfonder och av andra fonder. Den hänskjutande domstolen har närmare bestämt angett att Aladdin för det första tillhandahåller marknadsanalyser, kontroller av prestanda och riskbedömningar för att bistå portföljförvaltare vid investeringsbeslut. För det andra övervakar Aladdin efterlevnaden av regelverket. Den hänskjutande domstolen har för det tredje förklarat att Aladdin gör det möjligt att verkställa transaktionsbeslut. Aladdins funktioner omfattar således hela investeringscykeln genom att bistå portföljförvaltare vid investeringsbeslut, vid iakttagandet av regelverket och vid genomförandet av transaktionsbeslut. Såväl den hänskjutande domstolen som First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen, skatteavdelningen) har slagit fast att de tjänster som BFMI tillhandahåller via plattformen Aladdin uppfyller de kriterier som domstolen tagit fram för att avgöra huruvida tjänster som utförs av en utomstående leverantör åt en fondförvaltare kan undantas med stöd av artikel 135.1 g i direktiv 2006/112, det vill säga huruvida de, vid en helhetsbedömning, utgör en *avgränsad enhet* och utgör *specifika beståndsdelar* som är *väsentliga* för förvaltningen av särskilda investeringsfonder. [26]

39. Även om omständigheterna i det nationella målet visserligen kunde tas som ett utmärkt tillfälle att se över vilka kriterier som bör gälla för att ett tillhandahållande av tjänster ska kunna hänföras till förvaltning av särskilda investeringsfonder i den mening som avses i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 när en tredje part tillhandahåller denna tjänst via en it-plattform, anser jag inte att denna diskussion kan föras inom ramen för det nu aktuella målet. Jag vill i detta avseende erinra om att det enbart är den nationella domstolen som, inom ramen för samarbetet mellan domstolen och de nationella domstolarna enligt artikel 267 FEUF, är behörig att bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. [27] Det ankommer också på de nationella domstolarna att inom ramen för detta samarbete bedöma de aktuella transaktionerna, samtidigt som det är EU-domstolens sak att tillhandahålla dessa domstolar alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem. [28] I synnerhet är det den hänskjutande domstolen, som förfogar över samtliga upplysningar som gör det möjligt att analysera varje transaktion i det nationella målet, som ska pröva om tjänsterna omfattas av begreppet förvaltning av särskilda investeringsfonder i den mening som avses i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112. [29]

40. I det nu aktuella målet råder det inget tvivel om att den hänskjutande domstolen har prövat de ovan angivna tillämpningskriterierna mot bakgrund av domstolens rättspraxis. Den hänskjutande domstolen kom efter en ingående bedömning fram till att de externa tjänster som BFMI tillhandahöll med hjälp av Aladdin för förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna uppfyllde dessa kriterier. [30] Den hänskjutande domstolen har således, genom den nu aktuella begäran om förhandsavgörande, frågat domstolen huruvida en och samma skattesats ska tas ut på ett och samma tillhandahållande och huruvida vederlaget för detta tillhandahållande ska fastställas särskilt beroende på vilket ändamål förvaltningstjänsterna är avsedda för.

41. I det nu aktuella målet är det följaktligen inte möjligt att ta upp frågan huruvida det i dagens värld, där allt fler tjänster tillhandahålls digitalt, finns anledning att precisera kriterierna i rättspraxis angående tredje parts tillhandahållande av förvaltningstjänster, när tjänsterna tillhandahålls via en elektronisk plattform. Jag vill i detta avseende understryka att det nationella målet ger upphov till en

26 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkterna 65 och 75).

27 Se, bland annat, dom av den 8 september 2011, Rosado Santana (C-177/10, EU:C:2011:557, punkt 32) och beslut av den 24 oktober 2019, Topaz (C-211/17, ej publicerat, EU:C:2019:906).

28 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 23). av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 20), och dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 31).

29 Dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 75).

30 Det framgår av handlingarna i målet att domstolen i första instans, First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen, skatteavdelningen) drog samma slutsats.

bredare frågeställning, nämligen huruvida villkoret om specifika funktioner, som utomstående tjänsteleverantörer ska uppfylla, ska anses vara uppfyllt i ett sammanhang där dessa tjänster tillhandahålls genom en it-plattform som fungerar på samma sätt för alla fonder.[31] Mot bakgrund av vad som konstateras ovan i punkt 38 är det tillräckligt att vid bedömningen av tolkningsfrågan utgå från att de tjänster som BFMI tillhandahåller med hjälp av plattformen Aladdin (nedan kallade Aladdintjänsterna), förutom att vara avsedda för förvaltning av andra fonder, är specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder och utgör en avgränsad helhet.

C. Skattemässig behandling av ett enda tillhandahållande

42. Det ska först påpekas att ett och samma tillhandahållande[32] kan omfatta två typer av situationer.[33] I domen Deutsche Bank[34] slog domstolen nämligen fast att det rörde sig om ett och samma tillhandahållande bland annat när en del skulle anses utgöra huvudtillhandahållandet eller när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utförde till en konsument, som skulle förstås som en genomsnittskonsument, hade ett så nära samband att de objektivt sett utgjorde ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför skulle ha varit konstlat att skilja dem åt.[35] Domstolen slog också fast, i samma dom,[36] att nämnda delar kunde vara ”inte bara odelbara” utan dessutom ”sk[ulle] … jämställas” och att de ”båda [var] oundgängliga för att tillhandahålla den övergripande tjänsten, varför det inte [gick] att se den ena som den huvudsakliga tjänsten och den andra som den underordnade tjänsten”.[37] Det följer också av domstolens praxis att den huvudsakliga delen av ett och samma tillhandahållande ska bedömas inom ramen för en helhetsbedömning, beroende på den kvalitativa och den kvantitativa betydelsen av de delar som omfattas av det aktuella undantaget i förhållande till de delar som inte omfattas av detta undantag.[38]

43. Om vi tar för givet att Aladdintjänsterna, utöver att vara avsedda för förvaltning av andra fonder, är specifika och väsentliga för förvaltning av särskilda investeringsfonder och bildar en avgränsad helhet, finns det skäl att undersöka om de utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande (1). Därefter infinner sig frågan om den skattemässiga behandlingen, då det finns domar som innebär att olika förfaranden kan behandlas olika, i vilka domar domstolen har gjort avsteg från den klassiska linjen i rättspraxis. (2) Slutligen finns det anledning att pröva det specifika fallet med ett investeringsfondbolag när en mindre del av detta bolag består av särskilda investeringsfonder (3).

31 Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande uttryckt tvivel i fråga om kvalificeringen av den tjänst som BFMI tillhandahåller och, i synnerhet, huruvida den kan betraktas som specifik med avseende på kvalificering som förvaltning av en särskild investeringsfond.

32 I domstolens praxis kallas ett enda tillhandahållande ibland för ”ett enda sammansatt tillhandahållande” (se, bland annat, dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, och dom av den 16 juli 2015, Mapfre asistencia och Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488) eller ”en enda sammansatt transaktion” (se, bland annat, dom av den 8 december 2016, Stock ’94, C-208/15, EU:C:2016:936). I detta förslag till avgörande använder jag mig av formuleringen ”ett enda tillhandahållande”.

33 Som generaladvokaten Sharpston underströk i sitt förslag till avgörande i målet Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:276, punkt 24), föreligger ”[e]tt enda tillhandahållande… när i) två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att försöka skilja från varandra, eller ii) när en eller flera delar utgör ett huvudsakligt tillhandahållande medan andra delar är underordnade.”

34 Dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11 (EU:C:2012:484).

35 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkterna 19–21 och där angiven rättspraxis).

36 Dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11 (EU:C:2012:484).

37 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkterna 26 och 27).

38 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2013, Żamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

1. Kvalificering av ett tillhandahållande som ett enda tillhandahållande

44. Det framgår av begäran om förhandsavgörande och av beslut som bifogats begäran [39] att de nationella domstolarna har kvalificerat Aladdintjänsterna som ett enda tillhandahållande. BlackRock använder detta enda tillhandahållande både till förvaltning av särskilda investeringsfonder och till förvaltning av andra fonder, men det råder delade meningar mellan parterna i frågan huruvida detta tillhandahållande av tjänster, i ett sådant upplägg som det nu aktuella, ska ses som ett ”enda och odelbart tillhandahållande” eller om det kan ses som ett huvudsakligt tillhandahållande, det vill säga förvaltning av andra fonder som utgör merparten av de fonder som BlackRock förvaltar, och ett underordnat tillhandahållande, det vill säga förvaltning av särskilda investeringsfonder, som utgör en mindre del de fonder som förvaltas av BlackRock. Den nationella domstolens fråga tycks grunda sig på premissen att Aladdintjänsterna utgör ett enda tillhandahållande som är sammansatt av flera beståndsdelar.

45. Enligt kommissionen finns det inget enda tillhandahållande – i det nu aktuella fallet – bestående av ett huvudsakligt tillhandahållande och ett eller flera underordnade tillhandahållanden. [40] Förenade kungarikets regering anser däremot att det aktuella tillhandahållandet utgör ett enda tillhandahållande som är sammansatt av flera beståndsdelar, där förvaltningen av andra fonder kvantitativt och kvalitativt är den mest framträdande delen av tillhandahållandet. Följaktligen ska hela det tillhandahållandet beskattas. För att lösa frågan och kvalificera den aktuella tjänsten ska jag granska den rättspraxis som rör ett enda sammansatt tillhandahållande.

46. I mervärdesskattehänseende ska varje tillhandahållande i regel anses som fristående och självständigt, vilket framgår av artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112. Det betyder att ett tillhandahållande som på ett ekonomiskt plan utgör en enda tjänst inte bör delas upp på ett konstlat sätt för att inte förändra mervärdesskattesystemets funktion. [41] Samtidigt kan det inte uteslutas att ett tillhandahållande, på grund av sin komplexitet, omfattar beståndsdelar som, var och en för sig, skulle beskattas annorlunda. När en tjänst innehåller en huvudkomponent och ett underordnat inslag gäller enligt rättspraxis samma regler för detta inslag som för den huvudsakliga beståndsdelen. Det rör sig om rättspraxis där uttrycket *accessorium principe sequitur* tillämpas.

47. Detta förhållningssätt har lagts fast i rättspraxis i synnerhet från och med domen CPP. [42] Denna dom meddelades i ett mål där domstolen skulle avgöra huruvida olika tjänster som tillhandahölls inom ramen för ett system som var avsett att erbjuda kreditkortsinnehavare, mot betalning av en viss summa, en försäkrings- och kortregistreringstjänst, kunde omfattas av undantaget från skatteplikt för försäkringstransaktioner enligt artikel 13 B a i sjätte direktivet. [43] Domstolen erinrade om principen att ”prestationen, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras”. [44] Det är således fråga om ett enda tillhandahållande i det fall där en eller flera delar ska anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet, medan en eller flera delar i annat fall ska anses som ett eller flera underordnade tillhandahållanden

39 Beslut av den hänskjutande domstol samt av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen, skatteavdelningen).

40 Vid förhandlingen betecknade kommissionen de aktuella tjänsterna som ett ”tillhandahållande där ingen skillnad görs [i fråga om mottagare]”.

41 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

42 Dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93).

43 Nu artikel 135.1 a i direktiv 2006/112.

44 Dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29). Se, i detta avseende, generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i målet CPP (C-349/96, EU:C:1998:281, punkt 26).

som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet.[45] Domstolen har även angett att en tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller.[46]

48. Synsättet att den underordnade delen ska behandlas som den huvudsakliga har nyligen bekräftats i andra mål.

49. I det mål där domen Žamberk[47] meddelades skulle domstolen besvara frågan huruvida tillträde till en bassänganläggning som inte enbart erbjöd besökarna inrättningar för utövande av idrottsverksamhet, utan även andra former av verksamhet för nöje och rekreation, omfattades av artikel 132.1 m i direktiv 2006/112. Domstolen fann att ett viktigt indicium för att det rörde sig om ett enda tillhandahållande var den omständigheten att det enbart fanns en enda sorts inträdesbiljett till bassänganläggningen som gav tillgång till alla inrättningar, utan någon åtskillnad i förhållande till vilken typ av inrättning som faktiskt användes eller till på vilket sätt och under hur lång tid den användes under den tid inträdesbiljetten var giltig.[48] När flera delar erbjuds som en helhet, utan någon åtskillnad vad gäller vilka delar som faktiskt utnyttjas, ska de följaktligen ges en enda behandling.

50. Samma förhållningssätt tillämpades även i domen Stadion Amsterdam.[49] I det mål som ledde till den domen skulle domstolen uttala sig om den skattemässiga behandlingen av en biljett som gjorde det möjligt för en besökare att få en guidad rundtur i AFC Ajax arena och samtidigt besöka fotbollsklubbens museum. Domstolen betecknade dessa transaktioner som ett enda tillhandahållande, som bestod av en guidad rundtur i stadion, som huvudsaklig del, och ett besök på AFC Ajax museum, som en underordnad del. Domstolen hade bland annat fått frågan vilken mervärdesskattesats som var tillämplig på detta enda tillhandahållande. Domstolen angav uttryckligen att det ”av det förhållandet att en transaktion som består av flera olika delar anses utgöra en och samma tjänst följer i sig, … att *en och samma mervärdesskattesats* ska gälla för denna transaktion”, eftersom den ”möjlighet medlemsstaterna ges att tillämpa olika mervärdesskattesatser för de olika delar som ingår i en och samma tjänst, leder till att på ett konstlat sätt dela upp denna tjänst och riskerar att undergräva mervärdesskattesystemets funktion”.[50] Jag menar att det av detta klart och tydligt följer att en transaktion som består av flera delar ska behandlas enhetligt i skattemässigt hänseende.[51]

45 Dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30). Samma slutsats drogs i domen av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), där domstolen bland annat slog fast att portföljförvaltning - det vill säga en tjänst mot vederlag som består i att en beskattningsbar person fattar självständiga beslut om att köpa och sälja värdepapper och verkställer dessa beslut genom att köpa och sälja värdepapper - består av två delelement som har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande. I punkterna 22–29 i den domen kvalificerade domstolen det aktuella tillhandahållandet som ett enda tillhandahållande. Därefter fann domstolen emellertid att Deutsche Banks portföljförvaltning inte kunde omfattas av begreppet förvaltning av särskilda investeringsfonder i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112, i och med att den utgjordes av förvaltning av en enda persons tillgångar, vars värde var tvunget att vara relativt stort för att förvaltningen skulle vara lönsam.

46 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23 och där angiver rättspraxis).

47 Dom av den 21 februari 2013 (C-18/12, EU:C:2013:95).

48 Dom av den 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 32).

49 Dom av den 18 januari 2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

50 Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 26 och där angiven rättspraxis). Min kursivering. Förutom i de ovan angivna domarna bekräftades förhållningssättet att den underordnade delen ska behandlas som den huvudsakliga i beslut av den 19 januari 2012, Purple Parking och Airparks Services (C-117/11, ej publicerat, EU:C:2012:29, punkt 31), där domstolen angav att ”den omständigheten att de aktuella delarna under andra omständigheter kan tillhandahållas eller tillhandahålls var och en för sig [inte har någon betydelse], eftersom möjligheten att under andra omständigheter separat tillhandahålla de olika delar som utgör ett enda tillhandahållande innefattas i begreppet ett enda sammansatt tillhandahållande”. I punkt 39 i detta beslut angav domstolen att ”behandlingen av flera tjänster som ett enda tillhandahållande i mervärdesskattehänseende [med nödvändighet] leder till en annan skattemässig behandling än den som dessa tjänster skulle ha fått om de hade tillhandahållits separat”.

51 Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

51. Avslutningsvis anser jag, mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i det nu aktuella målet såsom de beskrivits av den hänskjutande domstolen, att det i det nu aktuella fallet inte rör sig om en situation där accessorium principum sequitur är relevant. Det framgår nämligen av de handlingar som lagts fram för domstolen att BlackRocks förvaltare erhåller olika uppgifter som omfattar olika etapper av investeringsverksamheten men som vid en helhetsbedömning kan betraktas som ett enda informationsflöde som grundar sig på licens- och tjänsteavtalet för Aladdin, vilket ingicks den 1 januari 2010.[52] Även om det inte kan uteslutas att alla de ovan angivna tjänsterna kan tillhandahållas separat, anser jag att det framgår av vad som angavs vid förhandlingen och av de handlingar som lagts fram för domstolen[53] att portföljförvaltarna efterfrågar en kombination av dessa delar, vilket innebär att de kan anses vara så nära knutna till varandra att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande ligger värdet i det aktuella tillhandahållandet av tjänsten, sett ur mottagarens synvinkel, därmed i den kombinerade användningen av den aktuella it-plattformen under hela investeringsprocessen. Närmare bestämt kan tjänster som utgörs av marknadsanalys, prestandakontroll, riskbedömning, kontroll av efterlevnaden av regelverket och genomförande av transaktioner tillhandahållas tillsammans, komplettera varandra och betraktas som jämbördiga. Det aktuella tillhandahållandet tycks följaktligen vara ett enda tillhandahållande som består av flera jämbördiga delar.[54]

52. Ekonomiskt sett rör det sig följaktligen om en tjänst som bolaget BlackRock köper för att förvalta sin egen investeringsverksamhet. I och med att samma delar av Aladdintjänsterna används både till förvaltning av särskilda investeringsfonder, som omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112, och till förvaltning av andra fonder, som inte kan komma i åtnjutande av detta undantag, infinner sig frågan vilken skattemässig behandling nämnda tjänster ska ges.

2. Olika behandling av skilda transaktioner

53. BlackRock har gjort gällande att artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 kan tolkas så, att bestämmelsen medger ett differentierat beskattningsunderlag för ett och samma tillhandahållande av förvaltningstjänster, så att detta beskattningsunderlag enbart omfattar transaktioner som utförs till förmån för en fond vars förvaltning inte är undantagen skatteplikt. När mottagaren av de aktuella tjänsterna innehar både särskilda investeringsfonder och andra fonder har bolaget anfört att en proportionell andel bör tillämpas, vilken andel beräknas i förhållande till ”värdet på de medel som förvaltas” av mottagaren av nämnda tjänst.

54. Förenade kungarikets regering och kommissionen har däremot anfört att det inte är möjligt att fastställa beskattningsunderlaget på ett sådant sätt för ett enda tillhandahållande som består av flera delar och som till övervägande del är avsett för beskattningsbar förvaltning av andra fonder än särskilda investeringsfonder och att tillhandahållandet i sin helhet är beskattningsbart.

a) Huruvida undantagen enligt rättspraxis är tillämpligt i det nu aktuella fallet

55. Domstolen har redan slagit fast i rättspraxis, såsom också framgår av de handlingar som getts in till domstolen och av parternas yttranden, att olika delar av ett enda tillhandahållande av tjänster i vissa situationer kan behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Bland de domar som anges i begäran om förhandsavgörande är det, såsom Förenade kungarikets regering har understrukit, endast i domen

52 Begäran om förhandsavgörande, bilaga 1, punkt 9.

53 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol, skatteavdelningen) har i punkt 184 i sitt avgörande angett, med hänvisning till domen av den 7 mars 2013, GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141), att ”Aladdintjänsterna var knutna … till de mottagande företagen i deras egenskap av fondförvaltare”, och tillade att ”analys och övervakning till exempel var helt inriktade på en effektiv fondförvaltning”.

54 Vid förhandlingen betecknade kommissionen de aktuella tjänsterna som ett ”tillhandahållande där ingen skillnad görs [i fråga om mottagare]”.

Talacre Beach Caravan Sales [55] och domen kommissionen/Frankrike [56] som domstolen har medgett att olika delar av ett enda tillhandahållande får behandlas på två olika sätt i mervärdesskattehänseende. [57] Jag anser emellertid inte att dessa särskilda domar [58] är tillämpliga i det nu aktuella fallet, trots att den hänskjutande domstolen hänvisat till dem, i och med att de inte innebär någon stadfästelse av några allmänna principer.

56. Det mål i vilket domen Talacre Beach Caravan Sales [59] meddelades avsåg frågan huruvida utrustning i husvagnar skulle beskattas på samma sätt som husvagnarna i sig. Enligt Förenade kungarikets lagstiftning [60] skulle en nollskattesats tillämpas enbart på själva husvagnarna, däremot inte på husvagnarnas utrustning, vilket uttryckligen angavs. När den huvudsakliga delen av ett enda tillhandahållande omfattas av en nollskattesats (undantagande från skatteplikt med återbetalning av skatten), slog domstolen fast att de underordnade delarna ändå var beskattningsbara. Begreppet en enda transaktion som var sammansatt av flera delar innebar således inte att medlemsstaten var tvungen att behandla de andra delarna på samma sätt.

57. Det är emellertid viktigt att understryka att omständigheterna i det målet var mycket speciella, i och med att det var fråga om medlemsstaternas rätt enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet [61] att tillämpa undantag från skatteplikt med återbetalning av inbetald skatt, vilket kunde likställas med en standstill-klausul och utgjorde ett undantag från den bestämmelse som föreskrev en normal mervärdesskattesats. [62] Domstolen medgav också uttryckligen att det aktuella målet var ett undantagsfall, när den framhöll följande: ”Det följer visserligen av denna rättspraxis att en enda skattesats i princip skall tillämpas på en samlad leverans, men den utgör inte hinder för att olika skattesatser tillämpas på olika delar av leveransen när det krävs en sådan beskattning för att uppfylla de villkor som föreskrivs i artikel 28.2 a i sjätte direktivet för att tillämpa undantag från skatteplikt med återbetalning av erlagd skatt.” [63]

58. I det mål som gav upphov till domen kommissionen/Frankrike, [64] som avsåg den skattemässiga behandlingen av transporter av avlidna i samband med tjänster som tillhandahålls av begravningsentreprenörer, [65] skulle domstolen fastställa huruvida Republiken Frankrike hade åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 96–98 och artikel 99.1 i direktiv 2006/112. Kommissionen ansåg nämligen att en konstlad åtskillnad mellan transporter av avlidna med fordon och de andra tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahöll innebar att den medlemsstaten tillämpade två olika mervärdesskattesatser för två delar av en tjänst som skulle betraktats som en enda tjänst. Domstolen slog fast att den franska lagstiftningen inte utgjorde något åsidosättande av artikel 98.1 i direktiv 2006/112, där det angavs att medlemsstaterna hade rätt att tillämpa en lägre mervärdesskattesats på en kategori av tillhandahållanden som angavs i bilaga III till detta direktiv, däribland tillhandahållande av begravningstjänster. Domstolen slog nämligen fast att transporter av

55 Dom av den 6 juli 2006 (C-251/05, EU:C:2006:451).

56 Dom av den 6 maj 2010 (C-94/09, EU:C:2010:253).

57 Se, för en fullständig genomgång av de olika skattesatserna, förslag till avgörande av generaladvokaten Szpunar i målet Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:184, punkt 30).

58 Punkt 22 i begäran om förhandsavgörande.

59 Dom av den 6 juli 2006 (C-251/05, EU:C:2006:451).

60 Den förmånliga skattemässiga behandlingen (nollskattesats) av husvagnar var en följd av att Förenade kungariket hade utnyttjat en möjlighet som var tillgänglig under övergångsperioden enligt artikel 28.2 i sjätte direktivet. Denna valmöjlighet var en mekanism som gjorde det möjligt att bibehålla vissa undantag från det gemensamma systemet för mervärdesskatt och som var i kraft den 1 januari 1991.

61 Nu artikel 110 i direktiv 2006/112.

62 Dom av den 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451).

63 Dom av den 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451, punkt 24).

64 Dom av den 6 maj 2010 (C-94/09, EU:C:2010:253).

65 En reducerad skattesats får tillämpas på begravningsentreprenörers tillhandahållande av tjänster enligt punkt 16 i bilaga III till direktiv 2006/112.

avlidna skulle anses utgöra en konkret och specifik del av de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller.[66] I detta förfarande avseende fördragsbrott fann domstolen att den inte behövde pröva frågan huruvida tjänster som tillhandahölls av sådana företag utgjorde ett enda tillhandahållande,[67] och inte heller frågan huruvida sådana tjänster skulle behandlas olika.

59. Jag anser följaktligen att sakförhållandena i de mål som gav upphov till de ovan angivna domarna förklarar varför de avviker från den rättspraxis som utvecklats i frågan. Det nu aktuella målet kan dock inte hänföras till något av de två undantag från den allmänna principen att ett enda tillhandahållande ska ges en enda behandling. BlackRock har emellertid åberopat domen kommissionen/Luxemburg[68] till stöd för påståendet att en andel som står i proportion till den användning som tjänsterna är avsedda för ska tillämpas. Jag menar att den domen inte kan överföras på det nu aktuella målet.

b) Huruvida domen kommissionen/Luxemburg är tillämplig i det nu aktuella fallet

60. Denna dom[69] meddelades i ett förfarande avseende fördragsbrott som rörde Storhertigdömet Luxemburgs sätt att tillämpa undantaget från skatteplikt för fristående grupper av personer enligt artikel 132.1 f i direktiv 2006/112. Domstolen prövade bland annat huruvida, och hur, undantaget enligt denna bestämmelse kunde tillämpas på tjänster som tillhandahölls av en fristående grupp i förhållande till medlemmar av gruppen som bedrivit verksamhet.[70] Domstolen slog fast att denna bestämmelse inte föreskrev något undantag för tillhandahållande av tjänster som inte var direkt nödvändiga för en fristående grupp medlemmars utövande av en verksamhet som var undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte var en beskattningsbar person.

61. BlackRock har grundat sig på punkterna 53 och 54 i domen kommissionen/Luxemburg,[71] vilka utgör domstolens svar på svarandemedlemsstatens resonemang. I punkt 53 i denna dom angav domstolen således att ”[t]jänster som tillhandahålls av en fristående grupp vars medlemmar även ägnar sig åt beskattningsbar verksamhet [härvid kan] omfattas av detta undantag, men endast om dessa tjänster är direkt nödvändiga för nämnda medlemmars utövande av från skatteplikt undantagen verksamhet eller verksamhet avseende vilken de inte betecknas som en beskattningsbar person”. I punkt 54 i domen framhöll domstolen i synnerhet att svarandemedlemsstaten ”[inte har] visat varför det skulle vara alltför krångligt för den fristående gruppen att fakturera för sina tjänster exklusive mervärdesskatt, *beroende på hur stor andel* från skatteplikt undantagen verksamhet eller verksamhet avseende vilken medlemmarna inte betecknas som en beskattningsbar person står för av deras samlade verksamhet”.[72]

62. Jag anser inte att domen kommissionen/Luxemburg[73] kan tjäna som referens i det nu aktuella målet. Visserligen framgår det av domen att undantaget från skatteplikt i princip kan beräknas proportionellt för att dess verkan ska bevaras. Detta övervägande i nämnda dom tycks emellertid vila på lydelsen av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112, där det uttryckligen talas om den ”andel” av

66 Dom av den 6 maj 2010, kommissionen/Frankrike (C-94/09, EU:C:2010:253, punkt 39). Kommissionen hade anfört att nämnda transport var en del av en och samma tjänst som var sammansatt av flera delar som begravningsentreprenörer tillhandahöll.

67 I punkt 34 i denna dom framhöll domstolen nämligen följande: ”För att avgöra huruvida förevarande talan ska bifallas, är det mot denna bakgrund inte nödvändigt att, såsom kommissionen har anfört, undersöka huruvida de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller, utifrån genomsnittskonsumentens förväntningar, ska anses som en enda transaktion”.

68 Dom av den 4 maj 2017 (C-274/15, EU:C:2017:333).

69 Dom av den 4 maj 2017 (C 274/15, EU:C:2017:333).

70 Kommissionens argument avsåg den omständigheten att möjligheten till undantag från skatteplikt enligt den luxemburgska lagstiftningen inte var begränsad till tjänster som användes för tillhandahållanden som var undantagna skatteplikt på en utgående marknad eller för verksamheter som inte omfattades av skatten. Detta gjorde det möjligt att undanta tjänster som användes för beskattade tillhandahållanden när mottagarens omsättning avseende beskattade tjänster inte översteg 30 procent (i vissa fall 45 procent) av mottagarens sammanlagda omsättning.

71 Dom av den 4 maj 2017 (C-274/15, EU:C:2017:333).

72 Dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 54). Min kursivering.

73 Dom av den 4 maj 2017 (C-274/15, EU:C:2017:333).

utgifterna som ankommer på medlemmarna av de fristående grupperna. Något sådant anges emellertid inte i artikel 135.1 g i detta direktiv. Vid en jämförelse av lydelsen av de båda aktuella bestämmelserna framgår att den fastställelse av andelar som kan medges enligt artikel 132.1 f i nämnda direktiv inte kan överföras på artikel 135.1 g i samma direktiv, och detta i än mindre grad då det framgår av domskälen i domen kommissionen/Luxemburg,[74] i synnerhet skälen i punkterna 51 och 53, att domstolen i sin bedömning lade särskild vikt vid lydelsen av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112.

63. Domskälen i domstolens domar ska visserligen i princip ges lika värde oavsett vilket slags talan det rör sig om, en talan om fördragsbrott enligt artiklarna 258–260 FEUF eller en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, men det kan vara riskfyllt att automatiskt försöka tillämpa överväganden med anknytning till dessa domar i andra mål, utan hänsyn till sakförhållandena, de rättsliga omständigheterna och bakgrunden i de målen. Såsom anges ovan skiljer sig lydelsen av den bestämmelse som var föremål för tillämpning i domen kommissionen/Luxemburg[75] från den som domstolen ska tolka i det nu aktuella målet. Dessutom hade domstolen att ta ställning till en begränsad fråga, nämligen huruvida den aktuella medlemsstaten hade införlivat artikel 132.1 f i direktiv 2006/112 på ett korrekt sätt. Mot den bakgrunden anser jag att domstolen genom den domen inte avsåg att ändra sin väl förankrade praxis i fråga om ett enda tillhandahållande som är sammansatt av flera delar.[76] Det resonemang som förs och den rättspraxis som anges i nämnda dom kan inte ge stöd för någon annan slutsats. Med hänsyn till dessa överväganden anser jag inte att domen kommissionen/Luxemburg[77] utgör någon principiell dom som kan tjäna som referens i det nu aktuella målet.

3. Det specifika fallet med ett bolag som till en mindre del består av särskilda investeringsfonder

64. Det är nu fastställt dels att Aladdintjänsterna är specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder och andra fonder och att de utgör en avgränsad helhet, dels att de utgör ett enda tillhandahållande som utgör bildar ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande. Nästa steg är att undersöka huruvida beskattningsunderlaget för detta tillhandahållande bör brytas ned i mindre delar på den grunden att en del av detta tillhandahållande är avsett för förvaltning av särskilda investeringsfonder och att denna del, om den beaktades separat och ansågs vara avsedd för särskilda investeringsfonder, skulle undantas från mervärdesskatteplikt. Bör beskattningsunderlaget med andra ord brytas ned på grund av att det i ett bolag med olika typer av fonder finns en mindre del särskilda investeringsfonder, vars förvaltning ska vara undantagen skatteplikt? Jag anser att det finns flera skäl att besvara denna fråga nekande.

65. För det första ska det understrykas att syftet med undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 är att vissa mål ska uppnås, däribland målet ”att underlätta för investerare att placera pengar i värdepapper via investeringsföretag, genom att ta bort kostnaderna för mervärdesskatt”.[78] Genom denna bestämmelse har lagstiftaren således försökt säkerställa det gemensamma mervärdesskattesystemets neutralitet med avseende på valet mellan direkta investeringar i värdepapper och sådana som företas genom företag för kollektiva investeringar.[79] Om domstolen

74 Dom av den 4 maj 2017 (C-274/15, EU:C:2017:333).

75 Dom av den 4 maj 2017 (C-274/15, EU:C:2017:333).

76 Se ovan punkterna 46 och 47.

77 Dom av den 4 maj 2017 (C-274/15, EU:C:2017:333).

78 Se dom av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 45).

79 Se dom av den 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 45), dom av den 7 mars 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl. (C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 19), dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService (C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 43), och dom av den 9 december 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, punkt 34). Se, beträffande syftet med undantaget, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Abbey National (C-169/04, EU:C:2005:523, punkterna 28 och 29), där det anges att förvaltning av särskilda investeringsfonder ska undantas, eftersom småsparare har en obetydlig investeringsvolym och bara har en begränsad möjlighet till bred riskspridning vid en placering av pengarna direkt i värdepapper. Generaladvokaten Kokott påpekade också att småsparare ofta inte heller har den kunskap som krävs för att jämföra och välja mellan värdepapper.

skulle besvara tolkningsfrågan på det sätt som BlackRock har föreslagit, skulle detta mål kunna undergrävas. I och med att det är utrett att Aladdintjänsterna utgör ett tillhandahållande som BlackRock använder både för förvaltning av särskilda investeringsfonder och andra fonder, åberopas det aktuella undantaget för tjänster som inte *enbart* gagnar förvaltning av särskilda investeringsfonder. Eftersom förvaltning av andra fonder inte omfattas av undantaget i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112, skulle det vara oförenligt med målet med undantaget att medge ens ett partiellt undantag för ett sådant tillhandahållande, som till största delen är till nytta för andra fonder. Att medge undantag för ett tillhandahållande av tjänster som gagnar både andra fonder och särskilda investeringsfonder vore dessutom att göra avsteg från den rättspraxis som anges ovan i punkterna 36 och 37, enligt vilken förvaltningstjänster som tillhandahålls av en utomstående förvaltare mot bakgrund av samma mål måste utgöra en avgränsad helhet, sett vid en helhetsbedömning, och utgöra specifika och väsentliga delar för förvaltning av särskilda investeringsfonder.

66. Utöver den omständigheten att det aktuella undantaget, under rådande omständigheter i det nationella målet, inte är förenligt med det mål som eftersträvas med undantaget, finns det även praktiska skäl som talar mot det förhållningssätt som BlackRock har förespråkat. När det gäller Aladdintjänsterna är det nämligen inte möjligt att särskilja en viss egenskap hos detta tillhandahållande för att avgöra hur stor andel av tjänsterna som är avsedd för förvaltning av särskilda investeringsfonder och de andra fonderna. BlackRock har i detta avseende föreslagit att ”det pris som betalas för förvaltningstjänsterna huvudsakligen [ska] beräknas i förhållande till värdet på de förvaltade tillgångarna”. Jag ställer mig tvivlande till detta förslag. Det framgår av lydelsen av artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 att vad som avses är undantag för ”transaktioner” som består av ”förvaltning av särskilda investeringsfonder” och inte något undantag i förhållande till storleken på de särskilda investeringsfonder som förvaltas. Dessutom, såsom Förenade kungarikets regering mycket riktigt har gjort gällande, skulle en sådan mekanism vara oförenlig med själva grundtanken med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilket därmed inte skulle kunna tillämpas.[80] Följden skulle nämligen bli att mervärdesskatten på det enda tillhandahållandet ständigt skulle variera beroende på värdet på de särskilda investeringsfonder och andra fonder som förvaltades med hjälp av den aktuella plattformen. Frågan infinner sig då vid vilken tidpunkt nämnda värde ska fastställas. En fördelning av den mervärdesskatt som ska betalas utifrån värdet på de förvaltade fonderna skulle följaktligen kunna leda till att undantaget utvidgas till att gagna andra fonder, vars förvaltning inte får undantas. Med ett sådant resultat kan det ovan angivna målet inte uppnås.

67. Detta övervägande styrks av rättspraxis enligt vilken ”en alltför långtgående uppdelning av en [enda] sammansatt prestation i olika fristående prestationer [kan] försvåra tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen”, där domstolen till och med beslutade att ”ge praktiska argument företräde framför juridisk noggrannhet”.[81] Om man utgick från en enda tjänst, men ändå delade upp beskattningsunderlaget för att tillämpa flera mervärdesskattesatser, skulle detta nämligen stå i strid med syftet med den rättspraxis som rör sammansatta tjänster, att bibehålla mervärdesskattesystemet funktionsdugligt.[82] I denna rättspraxis understryks nämligen problemet med kriterier för att fastställa ett enda tillhandahållande utifrån mottagaren, det vill säga att det inte finns något objektivt, öppet och förutsebart kriterium för en sådan fastställelse. När det gäller omständigheterna i det nationella målet är det, såsom BlackRock medgav vid förhandlingen, mycket svårt eller omöjligt att fastställa vilken andel av Aladdintjänsterna som BlackRock använder till förvaltningen av särskilda investeringsfonder.

80 Jag instämmer dock inte i det argument som framförts av Förenade kungarikets regering, att en utomstående tillhandahållare av den aktuella fondförvaltningstjänsten inte känner till fondernas värde, vilket skulle vara ett problem när förvaltaren själv betalar den mervärdesskatt som ska betalas. Det är logiskt att anta att en utomstående som tillhandahåller denna typ av tjänster känner till deras värde.

81 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:292, punkt 66 och fotnot 19).

82 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:295, punkt 23).

68. Jag medger att läget skulle vara annorlunda om Aladdintjänsterna gick till ett bolag som enbart ägnade sig åt förvaltning av särskilda investeringsfonder. I det fallet skulle det uppkomma en fråga om principen om skattemässig neutralitet, enligt vilken näringsidkarna måste kunna välja den form för sin organisation, som ur rent ekonomisk synvinkel passar dem bäst, utan att därmed löpa risken att deras transaktioner utesluts från undantaget från skatteplikt.[83] Som domstolen redan har klargjort utgör denna princip emellertid inte någon primärrättslig bestämmelse, som kan villkora giltigheten av ett undantag, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag.[84] Principen kan således inte utvidga räckvidden för ett undantag om detta inte tydligt framgår av själva ordalydelsen.[85] Om ett undantag i förhållande till fondernas värde skulle medges i det nu aktuella fallet är det uppenbart att förmånen av undantaget i fråga skulle utvidgas till andra fonder, som normalt inte ska omfattas av undantaget. Att tolka neutralitetsprincipen på något annat sätt skulle strida mot den tolkning som gjordes i den rättspraxis som anges ovan i punkterna 46–50, där domstolen slog fast att en och samma tjänst, som består av två särskiljbara delar, en som är huvudsaklig och en som är underordnad, vilka skulle omfattas av olika mervärdesskattesatser om de tillhandahållits separat, ska beskattas enbart med den mervärdesskattesats som är tillämplig på denna tjänst och som bestäms av dess huvudsakliga del.[86]

69. Avslutningsvis anser jag, av de skäl som anges ovan, att det vore oförenligt med kravet på en restriktiv tolkning av undantagen enligt artikel 135.1 i direktiv 2006/112 att beskatta det enda tillhandahållande som Aladdintjänsterna utgör på ett annat sätt än i dess helhet. Detta krav återspeglar unionslagstiftarens vilja att undanta förvaltning av särskilda investeringsfonder från mervärdesskatteplikt och att inte utsträcka detta undantag till att omfatta andra typer av fonder eller annan verksamhet än förvaltning. Jag anser att det är på så sätt kriterierna avseende förvaltning av särskilda investeringsfonder ska uppfattas.[87] Något annat förhållningssätt kan inte utläsas ur de andra bestämmelser i direktiv 2006/112 som BlackRock angett.[88] Slutsatsen bör bli att syftet med den bestämmelse som är föremål för det nu aktuella målet om förhandsavgörande, artikel 135.1 i direktiv 2006/112, är att enbart undanta förvaltning av särskilda investeringsfonder från skatteplikt, vilket bekräftas av att målet är att underlätta för småsparare att göra placeringar i värdepapper med hjälp av investeringsföretag.

70. Jag anser, mot bakgrund av vad som anges ovan, att undantaget i artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 inte syftar till att medge undantag för förvaltningsverksamhet som tillhandahålls med hjälp av en it-plattform både till särskilda investeringsfonder och till andra fonder. I det nu aktuella målet innebär detta att undantaget för förvaltning av särskilda investeringsfonder inte kan beviljas för de tjänster som BFMI tillhandahåller BlackRock.

71. Jag vill emellertid understryka att under andra omständigheter än de som lagts fram för domstolen i det nu aktuella målet skulle undantaget kunna beviljas för tjänster som en utomstående leverantör tillhandahåller en fondförvaltare, förutsatt att tjänsteleverantören lägger fram detaljerade uppgifter som gör det möjligt för skatteförvaltningen att på ett exakt och objektivt sätt identifiera de tjänster som tillhandahålls just för särskilda investeringsfonder. I det fallet skulle nämligen de tillhandahållanden som enbart är avsedda för särskilda investeringsfonder kunna undantas enligt artikel 135.1 i direktiv 2006/112, förutsatt att den som tillhandahåller tjänster för fondförvaltning (eller mottagaren av dessa tjänster vid omvänd betalningsskyldighet) kan lägga fram sådana uppgifter

83 Se ovan punkt 31.

84 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45).

85 Se, för ett liknande resonemang, dom Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45) och förslag till avgörande av generaladvokaten Sharpston i målet Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:276, punkt 60).

86 Dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 36).

87 Se ovan punkterna 36 och 37.

88 BlackRock har angett artikel 136 och artikel 168 a i direktiv 2006/112 i sitt skriftliga yttrande.

för skatteförvaltningen. Det skulle leda till att liknande situationer behandlades objektivt i skattemässigt hänseende. Några sådana uppgifter har inte lagts fram i det nu aktuella målet, och därför är detta inte ett alternativ. Undantag från skatteplikt enligt artikel 135.1 g i direktiv 2006/112 kan således inte beviljas.

V. Förslag till avgörande

72. Av det ovan anförda följer att jag föreslår att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som ställts av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Överdomstolen (skatte- och finansavdelningen) (Förenade kungariket) på följande sätt:

Artikel 135.1 g i rådets direktiv 2006/112/CE av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ett enda tillhandahållande av förvaltningstjänster, såsom det som är i fråga i det nu aktuella målet, som tillhandahålls genom en it-plattform som tillhör en utomstående leverantör till förmån för ett fondförvaltningsbolag som förvaltar både särskilda investeringsfonder och andra fonder, inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt denna bestämmelse.