

61995C0045

Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 10 december 1996. - Europeiska kommissionen mot Italienska republiken. - Mervärdesskatt - Undantag från skatteplikt inom landet - Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt. - Mål C-45/95.

Rättsfallssamling 1997 s. I-03605

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 I detta mål har kommissionen gjort gällande att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sin skyldighet att anpassa en del av sin skattelagstiftning till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(1) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Kommissionen har yrkat att domstolen skall fastställa att "Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 B c i direktiv 77/388/EEG (sjätte mervärdesskattedirektivet) genom att införa och bibehålla föreskrifter om mervärdesskatt i vilka det inte görs undantag för leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller vilka i varje fall inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt".

Förfarandet

3 Kommissionen inledde det förfarande som föreskrivs i artikel 169 i EG-fördraget genom en formell underrättelse av den 24 november 1992, i vilken Republiken Italien uppmanades att yttra sig över det påstådda fördragsbrottet. Denna underrättelse besvarades inte inom den föreskrivna tidsfristen.

4 Den 31 mars 1993 tillsände emellertid den italienska regeringen kommissionen en skrivelse, i vilken den beträffande den första delen av klagomålet meddelade att "den ifrågavarande gemenskapsbestämmelsen endast delvis hade införlivats med den nationella lagstiftningen". Beträffande den andra delen av klagomålet medgav den italienska regeringen att klagomålet i denna del var välgrundat och tillade: "De italienska skattemyndigheterna har för avsikt att snarast utarbeta de bestämmelser som är nödvändiga för att införa det ifrågavarande undantaget från skatteplikt i det system som införts genom det sjätte direktivet."

5 Eftersom inga ytterligare åtgärder vidtogs, tillsände kommissionen den italienska regeringen ett motiverat yttrande den 19 juli 1994. Detta yttrande besvarades inte.

6 Kommissionen väckte talan vid domstolen den 13 februari 1995. Den italienska regeringen har i svaromålet bestritt talan.

7 I repliken har kommissionen bland annat hänvisat till den italienska regeringens skrivelse av den 31 mars 1993, i vilken den medgav att åtgärder inte vidtagits. Den italienska regeringen har emellertid inte bemött detta påpekande, eftersom den inte har inkommit med duplik.

De omtvistade bestämmelserna

8 Artikel 13 B c i sjätte direktivet, som enligt kommissionen inte har införlivats på ett korrekt sätt av den italienska lagstiftaren, har följande lydelse:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

c) Leverans av varor som enbart(2) används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt denna artikel eller enligt artikel 28.3 b då dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt, eller av varor vars anskaffning eller tillverkning, enligt vad som sägs i artikel 17.6, inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt.

..."

9 I artikel 17.6 i sjätte direktivet föreskrivs vidare:

"Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft."(3)

10 I artikel 10 i dekret nr 633 meddelat av republikens president den 26 oktober 1972 (nedan kallat presidentdekretet)(4) om mervärdesskatt nämns inte de leveranser av varor som avses i de ovan citerade gemenskapsbestämmelserna bland de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

11 Enligt artikel 2 tredje stycket h i presidentdekretet anses inte "leveranser av varor som säljaren har anskaffat eller importerat utan avdragsrätt enligt artikel 19 andra stycket" utgöra leveranser av varor.

12 I artikel 19 i presidentdekretet regleras avdragsrätten. Den skattskyldige kan från den mervärdesskatt som skall erläggas för transaktioner som han har utfört göra avdrag för den mervärdesskatt som han har erlagt när han har anskaffat varor eller tjänster inom ramen för näringsverksamhet eller vid utövandet av ett hantverk eller ett yrke.

13 Enligt andra stycket i denna artikel saknas rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som erlagts vid anskaffning av vissa kategorier av varor, som bilar, andra motorfordon och fritidsbåtar, enligt de villkor som jag skall undersöka närmare nedan.

Undantag från skatteplikt för leverans av varor som tidigare använts i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt

14 Den rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17 i sjätte direktivet utgör en viktig del av mervärdesskattesystemet. Avdragsrätten avser att säkerställa att den skatt som uttas av företag inte medför en skattebelastning och att neutralitetsprincipen, på vilken mervärdesskattesystemet är baserat, härigenom upprätthålls. Denna skatt träffar den slutliga konsumtionen och inte de tidigare ekonomiska transaktionerna. Om avdragsrätt för den erlagda skatten saknades, skulle denna utgöra ännu en skatteutgift för företagen och således åsidosätta neutralitetsprincipen.

15 Erlagd skatt kan dras av i den mån motsvarande varor eller tjänster (det vill säga de vars anskaffning eller tillverkning är avgörande för avdragsrätten) har anskaffats eller har använts av den skattskyldige för att denne i sin tur skall kunna genomföra transaktioner inom ramen för sin näringsverksamhet.

16 Denna princip gäller dock inte då den skattskyldige anskaffar sådana varor och tjänster och använder dem vid transaktioner som är undantagna från skatteplikt, eftersom avdragsrätt inte uppkommer i detta fall och den skattskyldige så att säga blir en "slutkonsument" som inte har rätt att göra avdrag för skatten.

17 I dessa fall måste den skattskyldige stå för hela den mervärdesskatt som de ekonomiska aktörerna (det vill säga de som har levererat varor och tjänster till honom) har övervärlat på honom och som han strikt juridiskt(5) inte kan göra avdrag för. Han befinner sig således i samma situation som slutkonsumenterna, som är de som skall stå för mervärdesskatten.

18 Det kan emellertid inträffa att en skattskyldig anskaffar en bestämd vara under sådana omständigheter (det vill säga betalar mervärdesskatten men saknar rätt att senare göra avdrag för den) och senare beslutar att överföra äganderätten till varan.

19 Det skulle i sådant fall ha varit fråga om dubbelbeskattning, om det inte för att undvika detta hade föreskrivits ett undantag från skatteplikt i artikel 13 B c första ledet i sjätte direktivet. Medlemsstaterna skall från skatteplikt undanta leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt "då dessa varor inte har gett upphov till avdragsrätt".

20 Skälet till detta undantag från skatteplikt är enbart tekniskt. Härigenom undviks den dubbla skattebörda som annars skulle uppkomma om skatt uttas för en överföring när en ekonomisk aktör vidare säljer varor för vilka han redan slutgiltigt har erlagt mervärdesskatt utan att då ha haft möjlighet av göra avdrag för den erlagda skatten.(6)

21 Den italienska regeringen har underlåtit att införa detta undantag från skatteplikt i sin skattelagstiftning. Detta räcker i sig för att ha underlåtit att uppfylla skyldigheterna enligt artikel 13 i sjätte direktivet, eftersom medlemsstaterna enligt denna bestämmelse skall införa ett "undantag" från skatteplikt med de särdrag som har beskrivits ovan.

22 Den italienska skattemyndighetens förklaring till detta agerande varierar beroende på om man läser den skrivelse som tillsänts kommissionen den 31 mars 1993(7) eller om man läser svaromålet.

23 Enligt det första dokumentet ansåg den italienska lagstiftaren att det på grund av existerande kontrollsvårigheter inte var nödvändigt att från skatteplikt undanta leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt. Skattskyldiga som ägnar sig åt sådan verksamhet som är undantagen från skatteplikt genomför normalt de skattepliktiga

transaktionerna vid samma tidpunkt för att de i enlighet med beräkningen av den avdragsgilla andelen skall kunna återfå en del av den mervärdesskatt som erlagts vid anskaffningen av sådana varor. I varje fall är den dubbelbeskattning som uppkommer till följd av den italienska lagstiftningen enligt detta dokument "enbart av marginell betydelse".

24 Detta synsätt ändras i svaromålet. I detta försöker den italienska regeringen försvara avsaknaden av ett undantag från skatteplikt genom att påstå att man i artikel 2 tredje stycket i presidentdekretet har föredragit att i stället för att införa ett undantag föreskriva att sådana leveranser av varor faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Detta får enligt den italienska regeringen samma resultat som det som eftersträvas i sjätte direktivet.

25 Samtidigt har den italienska regeringen något förvirrande medgett i svaromålet att senare leveranser av varor "skall anses vara skattepliktiga", när det inte har varit möjligt att tidigare göra avdrag för den erlagda skatten (eftersom varorna hade anskaffats eller använts för transaktioner som är undantagna från skatteplikt). Den har tillagt att sådana leveranser måste anses vara "hypotetiska, eftersom en person som är undantagen från skatteplikt normalt anskaffar varorna för eget bruk och inte i syfte att direkt sälja dem vidare". Den italienska regeringen har följaktligen dragit slutsatsen att beloppet till följd av dubbelbeskattningen är av mindre betydelse till följd av skillnaden i värde mellan de varor som anskaffas till marknadspris och de som säljs i begagnat skick.

26 Dessa argument är enligt min mening inte övertygande. Tvärtom anser jag att det är med rätta som kommissionen anser att den italienska regeringen helt enkelt skall uppfylla skyldigheten i artikel 13 i sjätte direktivet. Innebörden av en sådan skyldighet är klart preciserad: Det är fråga om att bevilja ett undantag från skatteplikt och inte om att låta en viss transaktion falla utanför skattens tillämpningsområde.(8)

27 Vidare är den italienska lagstiftningen på denna punkt inte förenlig med domstolens rättspraxis, enligt vilken "... direktivets syfte, det vill säga att skapa ett gemensamt system för mervärdesskatt grundat på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion, skulle motverkas om frågan om det förelåg en leverans av varor, vilken är ett av de tre slags transaktioner som är skattepliktiga, vore beroende av villkor som skiftade från en medlemsstat till en annan (dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Rec. 1990, s. I-285)".(9)

28 De italienska myndigheternas två förklaringar (som för övrigt är motstridiga) är båda otillräckliga:

- Den första (svårigheten att kontrollera varans verkliga användning) eftersom den innebär att mervärdesskattesystemet snedvrids och ger upphov till dubbelbeskattning.

- Den andra (enligt vilken transaktioner som enligt sjätte direktivet i juridisk mening anses vara "leverans av varor", men som är undantagna från skatteplikt "inte anses vara leverans av varor") eftersom den innebär att den italienska lagstiftningen skiljer sig från den enhetliga definition som gemenskapslagstiftaren har velat ge av skattepliktiga transaktioner.

29 Dessa skäl räcker i sig för att bifalla kommissionens talan i den första delen. För övrigt är det inte säkert att de ekonomiska och juridiska konsekvenserna av den italienska bestämmelsen (enligt vilken transaktioner anses falla utanför skattens tillämpningsområde i stället för att vara undantagna från skatt) är desamma som de som skulle följa av ett korrekt införlivande av sjätte direktivet.

30 Kommissionen har helt riktigt betonat i sin replik att eftersom den italienska regeringen har medgivit att dubbelbeskattning uppkommer till följd av den italienska lagstiftningen i fråga, är det irrelevant om skatten i mer eller mindre omfattning endast är av "marginell" ekonomisk betydelse,

vilket har påståtts i svaromålet (utan att några beräkningar har redovisats till stöd för detta).

31 Även om de ekonomiska konsekvenserna är försumbara, är de minimis-regeln inte tillämplig i fråga om fördragsbrott. Den avgörande faktorn är att dubbelbeskattningen är oförenlig med mervärdesskattesystemets uppbyggnad, och det är just av detta skäl som det i artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs en skyldighet att från skatteplikt undanta leveranser av varor som används i en verksamhet som själv är helt undantagen från skatteplikt.

Undantag från skatteplikt för leverans av andra varor vars anskaffning eller tillverkning inte har givit upphov till avdragsrätt

32 Den andra grunden som har åberopats till stöd för talan avser det sista ledet i artikel 13 B c. Som har angivits ovan skall medlemsstaterna från mervärdesskatt undanta senare leveranser av varor "vars anskaffning eller tillverkning [av den skattskyldige], enligt vad som sägs i artikel 17.6, inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt".

33 Denna bestämmelse avser vissa varor, som i allmänna ordalag beskrivs som lyxartiklar, nöjen eller underhållning,(10) som i princip inte enbart är att hänföra till rörelseutgifter och som för den skattskyldige inte ger upphov till avdragsrätt för den övervältrade mervärdesskatten. Liksom var fallet beträffande den första grunden får den skattskyldige som köper sådana varor inträda i rollen som slutkonsument, det vill säga som verklig skattebetalare.

34 Liksom var fallet i fråga om den första grunden måste motstycket till denna begränsning av avdragsrätten vara ett undantag från mervärdesskatt när den skattskyldige vidare säljer - eller rent allmänt överför - varor av detta slag. Om så inte vore fallet, skulle det än en gång vara fråga om en dubbelbeskattning som strider mot principerna i sjätte direktivet och som artikel 13 har till syfte att undvika genom det omtvistade undantaget från skatteplikt.

35 Eftersom det å andra sidan inte finns någon generell rätt att göra avdrag för mervärdesskatt vid anskaffning av varor av detta slag (med de variationer som jag skall redogöra för nedan), föreskrivs i det italienska presidentdekretet inte heller något undantag från skatteplikt vid en senare överföring.

36 I artikel 19.2 i presidentdekretet regleras rätten att göra avdrag för mervärdesskatt när det är fråga om anskaffning av varor av detta slag, vare sig det är fråga om flygplan och motorfordon som anges under e och i tabell B, oavsett cylindervolym,(11) eller det är fråga om "andra varor som anges i ovannämnda tabell B, fartyg och fritidsbåtar".(12) Avdragsrätten regleras enligt följande:

a) Anskaffning av sådana varor ger endast rätt till avdrag om de är avsedda för företagets egentliga verksamhet. Om det är fråga om flygplan eller fordon, finns även möjlighet att göra avdrag om de är avsedda att användas i företagets egentliga verksamhet.(13)

b) Avdragsrätt saknas för all annan anskaffning av sådana varor och "i varje fall för den som utövar ett hantverk(14) eller ett yrke".

37 I de sistnämnda fallen där avdragsrätt saknas är den efterföljande överföringen av de anskaffade varorna inte undantagen från skatteplikt, i motsats till vad som krävs enligt sjätte direktivet. I stället för att bevilja undantag från skatteplikt har den italienska lagstiftaren i artikel 2 tredje stycket a i presidentdekretet föreskrivit att sådana överföringar inte anses utgöra leveranser av varor (det vill säga att de inte anses vara mervärdesskattepliktiga).

38 Som motivering för detta val har den italienska regeringen anfört att den omständigheten att transaktionerna faller utanför skattens tillämpningsområde "hänger samman med presumtionen att anskaffningen [av sådana varor] inte har något samband med en näringsverksamhets löpande

verksamhet". Den italienska regeringen har i detta sammanhang hänvisat såväl till artikel 17.3 i sjätte direktivet som till artikel 11.2 i andra mervärdesskattedirektivet.

39 Detta argument, som i högre grad rör ett annat problem, är enligt min mening inte övertygande. Kommissionen har i detta mål inte gjort gällande att artikel 17.6 i sjätte direktivet inte har införlivats på grund av att personer som utövar ett yrke eller ett hantverk enligt de ovannämnda italienska bestämmelserna under alla omständigheter saknar avdragsrätt när de anskaffar de ifrågavarande varorna. Det kan diskuteras om detta generella undantag uppfyller kraven i sjätte direktivet.(15)

40 Det fördragsbrott som kommissionen här gör gällande rör tvärtom det faktum att Republiken Italien inte från skatteplikt har undantagit senare försäljning eller leveranser av varor vars anskaffning inte gav upphov till avdragsrätt för mervärdesskatten, oavsett om den skattskyldige utövar ett yrke eller ett hantverk eller är någon annan ekonomisk aktör.

41 Är det möjligt att i stället för att föreskriva ett undantag från skatteplikt föreskriva att en transaktion faller utanför skattens tillämpningsområde? Vid första påseendet kan det verka som om den praktiska effekten av dessa två lösningar (att en transaktion faller utanför skattens tillämpningsområde eller att transaktionen undantas från skatteplikt) är densamma. I svaromålet har den italienska regeringen gjort gällande att lösningen med att låta transaktionen falla utanför skattens tillämpningsområde medför en "objektiv omöjlighet att göra avdrag", medan lösningen som innebär att transaktionen undantas från skatteplikt utgör en "subjektiv omöjlighet att göra avdrag ... som är beroende av en beräkning av avdragsgill andel".(16)

42 Emellertid får de två lösningarna inte samma juridiska effekt. Det är nämligen vid beräkningen av avdragsgill andel(17) som följderna av den italienska bestämmelsen blir synliga. De får således olika verkningar beroende på om man har valt den ena eller den andra lösningen.

43 Om de ifrågavarande leveranserna av varor inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, vilket är fallet i presidentdekretet, minskas det totala antalet transaktioner som genomförs av den skattskyldige, vilket ingår i beräkningen av den avdragsgilla andelen.(18) När detta belopp - vilket är nämnare i bråket - minskas, ökar det slutliga resultatet, det vill säga den procentsats med hjälp av vilken den avdragsgilla andelen beräknas.

44 Genom att således höja andelens procentsats höjs även, på ett sätt som är oberättigat och som strider mot bestämmelserna i sjätte direktivet, det erlagda mervärdesskattebeloppet som kan dras av av en skattskyldig som genomför transaktioner såväl med som utan avdragsrätt.

45 Även om man bortser från effekterna av reglerna om beräkningen av den avdragsgilla andelen, anser jag att de rättsregler som enligt presidentdekretet är tillämpliga på dessa leveranser av varor strider mot sjätte direktivet.

46 Oavsett omfattningen av "det rättsliga utrymmet för medlemsstaternas skönsmässiga bedömning vid genomförandet av detta direktiv", till vilket den italienska regeringen har hänvisat, anser jag att skyldigheten att klassificera senare leveranser av varor som undantagna från skatteplikt är klar, precis och ovillkorlig. Det är således inte möjligt att ersätta denna skyldighet med en annan lösning. Detta gäller i än högre grad när de juridiska och praktiska följderna av de två lösningarna inte är desamma.

47 Det är på denna punkt lämpligt att upprepa vad jag redan har sagt i fråga om den definition av beskattningsbara transaktioner som anges i sjätte direktivet. Om målet är att bibehålla en enhetlig tillämpning av mervärdesskatten, är det enligt denna definition inte möjligt att genom den nationella lagstiftarens beslut omvandla en "leverans av varor" till en "icke-leverans av varor".

48 Vidare hade de italienska myndigheterna samma inställning i skrivelsen till kommissionen, som jag redan har hänvisat till. Den italienska regeringens ombud har varken vid sammanträdet eller

vid något annat tillfälle framfört något argument till stöd för sin ändrade inställning i svaromålet i förhållande till den tidigare officiella inställningen.

49 Jag anser därför att talan skall bifallas i dess helhet. Det åligger svaranden att ersätta rättegångskostnaderna enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna.

Förslag till avgörande

50 Följaktligen föreslår jag att domstolen skall bifalla kommissionens talan, det vill säga

1) fastställa att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 B c i rådets sjätte direktiv 77/388/EG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund genom att införa och bibehålla föreskrifter om mervärdesskatt i vilka det varken görs undantag från skatteplikt för leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller görs undantag för leverans av andra varor som inte ger upphov till avdragsrätt,

2) förplikta Republiken Italien att ersätta rättegångskostnaderna.

(1) - EGT L 145, s. 1.

(2) - I sjätte direktivets spanska språkversion, som har publicerats i en specialutgåva av EGT, används, till skillnad från i de övriga språkversionerna, inte ordet "enbart". Det är därför lämpligt att lägga till detta ord för att uppnå enhetlighet.

(3) - Den 25 januari 1983 presenterade kommissionen för rådet ett förslag till tolfte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: Utgifter som inte skall berättiga till avdrag för mervärdesskatt (EGT C 37, s. 8), senare ändrat genom ett annat förslag av den 20 februari 1984 (EGT C 56, s. 7). I rådet har det dock inte uppnåtts tillräcklig enhällighet för att godkänna detta förslag.

(4) - Presidentdekretet är den författningstext där mervärdesskattesystemet regleras. Presidentdekretet antogs till följd av tidigare delegerad lagstiftningsmakt. Det har publicerats i Gazzeta ufficiale della Repubblica Italiana (GURI) nr 292 av den 11 november 1972 och har ändrats vid ett flertal tillfällen.

(5) - Detta fall är inte detsamma som det då ett företag eller en yrkesverksam person som genomför transaktioner undantagna från skatteplikt (till exempel ett försäkringsbolag i fråga om merparten av sina tjänster eller en läkare i fråga om vissa hälsotjänster som tillhandahålls patienterna) genom att höja sina priser övervältrar skattebördan på sina klienter.

(6) - Domstolen kom fram till samma slutsats i dom av den 27 juni 1989 i mål C-50/88, Kühne, (Rec. 1989, s. 1925), ett mål som liknar det förevarande. I det målet nekades möjligheten att beskatta "företagstillgångar då avdragsrätt saknas för den överskjutande skatten", eftersom detta "skulle innebära en dubbelbeskattning som strider mot principen om skatteneutralitet, som är en väsentlig del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, av vilket sjätte direktivet utgör del". I det målet kunde den skattskyldige inte dra av den överskjutande skatten, eftersom han hade köpt varan begagnad från en icke skattskyldig.

(7) - Denna skrivelse ingavs av Italiens ständiga representant vid Europeiska gemenskaperna (dokument nr 2868). Jag hänvisade till denna skrivelse i min redogörelse för det administrativa förfarandet innan talan väcktes.

(8) - Undantag från skatteplikt kan i strikt mening endast föreligga när det är fråga om en transaktion som tidigare varit skattepliktig. Ett undantag från skatteplikt förutsätter per definition en

ursprunglig skyldighet att betala skatt från vilken lagstiftaren av olika skäl har beviljat undantag. Följaktligen måste det vara fråga om en rättighet som uttryckligen skall föreskrivas i lag för att det skall kunna gå att göra undantag från skyldigheten att betala skatt. Innan man kontrollerar om en viss transaktion uppfyller villkoren för undantag från skatteplikt, är det nödvändigt att undersöka om den faller inom skattens tillämpningsområde.

(9) - Dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrrecht (REG 1995, s. I-2775, punkt 13).

(10) - Rådet borde ha tillhandahållit närmare upplysningar eller en lista, vilket jag nämnde i fotnot 3, men en rad försök att uppnå detta har misslyckats.

(11) - Det hänvisas här även till artikel 19 andra stycket a, enligt vilken detta system utsträcks till att inte bara omfatta anskaffning eller import utan även tillhandahållande av tjänster och underhåll av de nämnda varorna.

(12) - De sistnämnda anges i artikel 19 andra stycket b i presidentdekretet.

(13) - Det är logiskt att ett företag vars verksamhet består i att undervisa förare eller piloter kan göra avdrag för den mervärdesskatt som har erlagts för anskaffning av fordon eller flygplan som enbart skall användas i detta syfte.

(14) - Begreppet "hantverk" verkar användas i fråga om en yrkesverksamhet som ställer särskilda krav på lämplighet och kunskap. I den italienska bestämmelsen talas i detta sammanhang om "gli essercenti arti o professioni".

(15) - I punkt 3 i domslutet i dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (Rec. 1991, s. I-3795), fastställde domstolen följande: "En regel eller en administrativ praxis som medför en allmän begränsning av avdragsrätten vid begränsat men faktiskt yrkesmässigt brukande utgör ett avsteg från artikel 17 i sjätte direktivet och är endast giltig om den uppfyller villkoren i artikel 27.1 eller artikel 27.5 i sjätte direktivet".

(16) - Enligt P. Filippi i *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto* (Padova, 1984) råder viss förvirring i den italienska mervärdesskattelagstiftningen mellan när en transaktion faller utanför skattens tillämpningsområde och när den undantas från skatteplikt. I vissa fall då transaktionen har undantagits från skatteplikt skall den anses falla utanför skattens tillämpningsområde och tvärtom. Enligt författaren är det på grund av det överväldigande antalet undantag svårt att förstå vilka kriterier som har legat till grund för valet av den ena eller den andra lösningen.

(17) - Denna beräkning regleras i artikel 19 i sjätte direktivet. Den avdragsgilla andelen uppkommer när den skattskyldige både genomför transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger rätt till avdrag. I sådant fall är det nödvändigt att fastställa i vilken omfattning de anskaffade varorna och tjänsterna har använts i förhållande till de två kategorierna av transaktioner för att fastställa den procentsats (av den skattskyldiges samtliga transaktioner) som ger avdragsrätt. Enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet kan medlemsstaterna välja andra lösningar än regeln om avdragsgill andel. Beträffande Italien föreskrivs regeln om avdragsgill andel i artikel 19 tredje stycket i det ovannämnda presidentdekretet.

(18) - För att kunna beräkna andelen är det nödvändigt att fastställa den del av den totala omsättningen som är att hänföra till transaktioner som ger avdragsrätt. För att beräkna den procentsats som fastställer andelen skall den omsättning som medför avdragsrätt multipliceras med hundra och divideras med antalet beskattningsbara transaktioner.