

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,

predstavljeni 29. junija 2016(1)

Zadeva C?378/15

Mercedes Benz Italia SpA

proti

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Commissione tributaria regionale di Roma (regionalno dav?no sodiš?e v Rimu, Italija))

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva 77/388/EGS – ?len 17(5), tretji pododstavek – Odbitek vstopnega davka – Odbitni delež – Izra?un“

I – Uvod

1. Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Commissione tributaria regionale di Roma (regionalno dav?no sodiš?e v Rimu, Italija), se nanaša na razlago ?lena 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), Šeste direktive 77/388/EGS,(2) ki državam ?lanicam dovoljuje, da odstopajo od splošnega pravila za izra?un odbitnega deleža, ki je dolo?eno v drugem pododstavku tega odstavka in ?lenu 19 te direktive.

2. Glavno vprašanje tega predloga za sprejetje predhodne odlo?be zadeva podro?je uporabe zgoraj navedenega odstopanja. Ali se to nanaša le na – kot pri drugih odstopanjih iz tretjega pododstavka ?lena 17(5) Šeste direktive – „blago in storitve z mešano rabo“, to je blago in storitve, ki se uporabljajo hkrati za transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten, ali pa ima širše podro?je uporabe kot ta odstopanja, ki tako zajema vse blago in storitve, ki jih je pridobil „mešani dav?ni zavezanec“, to je zavezanec, ki hkrati opravlja transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten? Postavlja se tudi vprašanje, katere metode izra?una lahko države ?lanice naložijo na podlagi tega odstopanja.

3. Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Mercedes Benz Italia SpA (v nadaljevanju: Mercedes Benz) in italijanskimi dav?nimi organi v zvezi s pravico te družbe do odbitka davka na dodano vrednost (DDV).

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Predložitveno sodiš?e z vprašanjem za predhodno odlo?anje Sodiš?e sprašuje o razlagi

členov 168 in od 173 do 175 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.(3)

5. Vendar je iz predložitvenega sklepa razvidno, da spor o glavni stvari zadeva pravico družbe Mercedes Benz do odbitka za davčno leto 2004. Kot ugotavlja Evropska komisija, zato upoštevnega dejanskega stanja v sporu o glavni stvari *rationae temporis* ne pokriva Direktiva 2006/112, s katero je bila Šesta direktiva razveljavljena in nadomeščena šele z ukinom od 1. januarja 2007.(4)

6. Zato je treba uporabiti Šesto direktivo, kar pa vseeno ne vpliva na vsebino odgovora, ki ga je treba dati na vprašanje predložitvenega sodišča, saj so upoštevne določbe obeh direktiv vsebinsko enake.(5)

7. Odstavki 1, 2 in 5 člena 17 Šeste direktive, naslovljenega „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, v različici, ki izhaja iz člena 28f te direktive, določajo:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, ki je dolžan plačati davek na ozemlju države;

[...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi [tako] za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi [kot] za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

Države članice pa lahko:

(a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

(b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev;

(d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;

(e) kadar je davek na dodano vrednost, ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznat, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.“

8. Člen 19(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določi z ulomkom, ki ima:

– v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na

transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten po členu 17(2) in (3),

– v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števci, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

Delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.

2. Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa, nanašajočega se na dobavo investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti. Izključijo se tudi zneski prometa, ki se nanašajo [...] na priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije. [...]"

B – Italijansko pravo

9. Člen 19(5) decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (uredba predsednika Italijanske republike št. 633 o uvedbi in urejanju davka na dodano vrednost) z dne 26. oktobra 1972 (v nadaljevanju: DPR št. 633/72) določa:

„Davčnim zavezancem, ki opravljajo dejavnosti, pri katerih je za transakcije priznana pravica do odbitka, ali dejavnosti, pri katerih so transakcije oproščene [...], je mogoče davek sorazmerno odbiti pri prvi kategoriji transakcij, pri čemer se ustrezni znesek določi z uporabo odbitnega odstotnega deleža iz člena 19a.“

10. Člen 19a DPR št. 633/72 določa:

„1. Odbitni odstotni delež iz člena 19(5) se določi na podlagi razmerja med zneskom letnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka, in navedenim zneskom, ki se mu prištejejo oproščene transakcije, opravljene v istem letu. Odbitni odstotni delež se zaokroži navzgor ali navzdol glede na to, ali decimalni del presega pet desetin ali ne.

[...]

2. Pri izračunu odbitnega odstotnega deleža iz odstavka 1 se ne upoštevajo [...] oproščene transakcije iz točk od 1 do 9 [člena 10 DPR št. 633/72], kadar niso predmet lastne dejavnosti davčnega zavezanca ali so pomožne glede na obdavčljive transakcije, vendar pravica do odbitka davka velja za blago in storitve, ki se uporabljajo izključno v okviru teh transakcij.“

III – Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

11. Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (davčna uprava, regionalni direktorat Rim 3, v nadaljevanju: Agenzia) je po davčnem nadzoru družbi Mercedes Benz poslala odločbo o odmeri DDV za davčno leto 2004 za naknadno izterjavo zneska 1.755.882 EUR poleg zneskov, ki ustrezajo kaznim in obrestim. V odločbi o odmeri je bilo navedeno, da so bile obresti, ki jih je družba Mercedes Benz prejela od posojil, danih svojim hčerinskim družbam, v skupni vrednosti 41.878.647 EUR, neupravičeno izključene iz izračuna odbitnega deleža iz člena 19a DPR št. 633/72.

12. Družba Mercedes Benz je v obračunu DDV za davčno leto 2004 svoje finančne dejavnosti, to je dajanje posojil, opredelila kot pomožne glede na svoje obdavčljive dejavnosti, kar je utemeljevalo izključitev obresti na ta posojila iz izračuna odbitnega deleža. Agenzia je menila, da

je dajanje navedenih posojil ena od glavnih dejavnosti družbe Mercedes Benz, pri čemer se je sklicevala na dejstvo, da so zadevne obresti predstavljale 71,64 % skupnega prometa družbe.

13. Družba Mercedes Benz je pri Commissione tributaria provinciale di Roma (pokrajinsko davčno sodišče v Rimu, Italija) vložila tožbo zoper odločbo o odmeri, ki jo je izdala Agenzia, sodišče pa je tožbo zavrnilo. Družba je zato pri predložitvenem sodišču vložila pritožbo zoper to sodbo.

14. Družba Mercedes Benz se v okviru spora o glavni stvari sklicuje, prvič, na pomožno naravo svojih dejavnosti financiranja, in drugič, na izkrivljajoče ugotovitve italijanskega sistema DDV v korist italijanskih davčnih organov glede na uporabo metode „matematičnega“ deleža, ki temelji na izključno formalnem merilu (struktura prometa davčnega zavezanca), namesto metode „dejanskega“ deleža, ki temelji na dejanski oceni deleža pridobitev, namenjenih za opravljanje obdavčljivih transakcij. V zvezi s tem je družba Mercedes Benz predložila izvedenski mnenji, v katerih je bilo ugotovljeno, da so stroški, ki jih je družba imela leta 2004 zaradi pridobitev blaga in storitev, predstavljali minimalno obremenitev za oproščene transakcije, to je za njene finančne dejavnosti.(6)

15. Med strankama ni sporno, da se metoda določitve pravice do odbitka iz člena 19(5) DPR št. 633/72 uporablja za vse blago in storitve, ki jih mešani davčni zavezanec pridobi v davčnem letu.

16. Družba trdi, da je italijanski zakonodajalec nepravilno prenesel člene od 173 do 175 Direktive 2006/112 s tem, da je v členu 19(5) DPR št. 633/72 določil, da se izračun odbitnega deleža iz člena 19a DPR št. 633/72 uporablja za vse blago in storitve, ki jih pridobijo mešani davčni zavezanci. S tako metodo izračuna naj ne bi bilo mogoče natančno določiti deleža DDV, ki se lahko pripiše transakcijam, pri katerih je davek odbiten. Po mnenju družbe zgoraj navedeni členi te direktive določajo, da je področje uporabe odbitnega deleža omejeno na blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi za hkratno opravljanje transakcij, pri katerih je davek odbiten, in transakcij, pri katerih davek ni odbiten.

17. Agenzia pa znova zatrjuje zakonitost izdanih pozivov k plačilu davka in opozarja na razloge, predstavljene v odločbi o odmeri.

18. Commissione tributaria regionale di Roma (regionalno davčno sodišče v Rimu) je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali sta nacionalna zakonodaja (zlasti člen 19(5) in člen 19a [DPR] št. 633/[72]) in praksa nacionalnega davčnega organa, v skladu s katerima je treba upoštevati strukturo prometa gospodarskega subjekta tudi za ugotavljanje tako imenovanih pomožnih transakcij brez določitve metode izračuna, ki temelji na strukturi in dejanskem namenu nabav in ki objektivno odraža dejanski delež stroškov, nastalih pri posameznih obdavčenih in neobdavčenih transakcijah davčnega zavezanca, za namene izvajanja pravice do odbitka v nasprotju z razlago členov 168 in od 173 do 175 Direktive 2006/112/ES, ki temelji na načelih sorazmernosti, učinkovitosti in nevtralnosti, kot so določena v pravu [Unije]?“

19. Pisna stališča so predložile družba Mercedes Benz, italijanska vlada in Komisija, ki so bile navzoče na obravnavi 14. aprila 2016.

IV – Pravna analiza

A – Vsebina vprašanja za predhodno odločanje

20. Predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe Sodišče sprašuje o razlagi člena 19(5) in 19a DPR št. 633/72 ter prakse nacionalne davčne uprave, da bi ugotovilo, ali so ta člena in ta praksa v skladu s členi 168 in od 173 do 175 Direktive 2006/112.

21. Spomniti je treba, da je Sodišče, kadar mu je predloženo vprašanje na podlagi člena 267 PDEU, pristojno za odločanje o razlagi Pogodb ter o veljavnosti in razlagi aktov institucij Evropske unije. Pristojnost Sodišča je omejena le na preizkus določb prava Unije. Nacionalno sodišče mora presoditi obseg nacionalnih določb in način njihovega izvajanja.(7)

22. Poleg tega, kot je navedeno v točkah 5 in 6 teh sklepnih predlogov, upoštevnega dejanskega stanja v sporu o glavni stvari *rationae temporis* ne pokriva Direktiva 2006/112, ampak Šesta direktiva.

23. Zato je treba vprašanje za predhodno odločanje razumeti tako, da je njegov namen ugotoviti, ali je treba člena 17(2) in (5) ter 19 Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom in praksi nacionalne davčne uprave, kot se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ki davčnim zavezancem, ki hkrati izvajajo transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten, nalagajo, da odbitni znesek DDV določijo z uporabo odbitnega deleža, določenega v skladu s členom 19 te direktive, za vse pridobljeno blago in storitve, vključno z blagom in storitvami, ki se uporabljajo izključno za opravljanje bodisi transakcij, pri katerih je davek odbiten, bodisi transakcij, pri katerih davek ni odbiten.

B – Uvodne ugotovitve

24. Uvodoma je treba na kratko spomniti na bistvena načela, ki urejajo pravico do odbitka DDV.

25. Iz člena 17(2) Šeste direktive izhaja, da je davčni zavezanec upravičen do odbitka DDV, „[d]okler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij“. Določitev pravice do odbitka temelji na pripisovanju vstopnih stroškov k izstopnim transakcijam.(8)

26. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pravica do odbitka iz člena 17 in naslednjih te direktive temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je načeloma ni mogoče omejiti, za vse davke na vstopne transakcije pa se lahko izvrši takoj.(9)

27. V skladu z odločitvijo Sodišča je namen te ureditve v celoti razbremeniti podjetje DDV, ki ga je dolžno ali ga je plačalo v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, kakršen koli je njihov namen ali rezultat, če so tudi same načeloma predmet DDV.(10)

28. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka.(11)

29. Člen 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive logično določa, da je za blago in storitve z mešano rabo(12) odbiten samo „takšen delež [DDV], ki se pripiše [...] transakcijam[, pri katerih je davek odbiten]“. V skladu z drugim pododstavkom se ta sorazmeren delež določi v skladu s členom 19 navedene direktive, katerega odstavek 1 v bistvu določa izračun odbitnega deleža z ulomkom, v katerem se promet, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten, deli s skupnim prometom.(13)

30. Izračun odbitnega deleža iz člena 19(1) Šeste direktive vključuje približek dela DDV, ki se nanaša na obdavčljive transakcije davčnega zavezanca, ker bi bilo na splošno težko ali celo nemogoče natančno določiti, v kolikšnem obsegu se blago in storitve z mešano rabo uporabljajo

za opravljanje navedenih transakcij.(14) Ta izražun temelji na predpostavki, da struktura blaga in storitev z mešano rabo ustreza strukturi prometa davžnega zavezanca. Drugaže povedano, splošno pravilo za izražun odbitnega deleža izhaja iz načela, da davžni zavezanec blago in storitve z mešano rabo uporablja za svoje obdavžljive dejavnosti in za svoje oprošžene dejavnosti sorazmerno s prometom enih in drugih izmed teh dejavnosti.

31. V skladu s tretjim pododstavkom člena 17(5) Šeste direktive lahko države članice vseeno odstopajo od splošnega pravila za izražun odbitnega deleža iz člena 19 te direktive, tako da dovolijo ali zahtevajo, da davžni zavezanec doloži odbitni znesek z uporabo posebnih deležev, in sicer po eni od metod izražuna, naštetih v tem pododstavku v točkah od (a) do (e).(15)

32. V tej zadevi je italijanska vlada izjavila, da je italijanski zakonodajalec s sprejetjem spornih predpisov, to je členov 19(5) in 19a DPR št. 633/72, uveljavil možnost iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive.(16) Poleg tega se mi zdi očitno, da teh predpisov ni mogoče utemeljiti na podlagi drugih odstopanj, doloženih v točkah od (a) do (e) tega pododstavka, ki omogočajo, da se odbitni delež doloži ločeno za vsako področje dejavnosti (točki (a) in (b)), da se odbitek opravi na podlagi dejanske uporabe vsega ali dela blaga ali storitev za določeno dejavnost (točka (c)) in da se ne upoštevajo neodbitni zneski, ki so neznatni (točka (e)).(17) Zato se bom v analizi, ki sledi, omejil na preučitev odstopanja iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive.

33. Postavlja se torej vprašanje, ali to odstopanje iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive (v nadaljevanju: odstopanje iz točke (d)) dovoljuje predpise, ki se uporabljajo v postopku v glavni stvari, ki mešanim davžnim zavezancem nalagajo, naj odbitni znesek doložijo z uporabo deleža, določenega v skladu s členom 19 Šeste direktive, za vse blago in storitve, pridobljene z vstopnimi transakcijami, ne glede na njihovo uporabo.

34. To vprašanje ima dva vidika, ki ju bom preučil zaporedoma. Prviž, vprašati se je treba o področju uporabe odstopanja iz točke (d), zlasti ali se to odstopanje nanaša na vež kot na blago in storitve z mešano rabo v nasprotju s splošnim pravilom odbitnega deleža in drugimi odstopanji, ki so določena v prvem do tretjem pododstavku člena 17(5) Šeste direktive. Drugiž, postavlja se vprašanje, katere metode izražuna so dovoljene na podlagi odstopanja iz točke (d).

C – *Področje uporabe člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive*

1. Različne predlagane razlage

35. Glede na njegovo besedilo člen 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive državam članicam omogoča, da „dovolijo ali zahtevajo, da davžni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka“.

36. Za izraz „od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka“, sta v tej zadevi predlagani dve različni razlagi.

37. Italijanska vlada in Komisija(18) menita, da je treba ta izraz razumeti tako, da se nanaša na vse blago in storitve, ki se uporabljajo bodisi za transakcije, pri katerih je davek odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek ni odbiten. Taka razlaga pomeni, da so v področje uporabe odstopanja iz točke (d) vključeni vse blago in storitve, ki jih mešani davžni zavezanec pridobi med davžnim letom.

38. Nasprotno pa družba Mercedes Benz trdi, da je treba ta izraz razlagati tako, da se nanaša le na blago in storitve z mešano rabo, ki jih davčni zavezanec pridobi med davčnim letom.

39. Priznavam, da se besedilo člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive res ne odlikuje po jasnosti.(19) Iz zgoraj navedenih razlogov se vseeno pridružujem razlagi, ki jo predlaga družba Mercedes Benz, ker je razlaga, ki jo predlagata italijanska vlada in Komisija, po mojem mnenju v nasprotju s sodno prakso Sodišča in ni v skladu s ciljem odstopanj iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive.(20)

2. Sodna praksa Sodišča

40. Splošno načelo odbitnega deleža iz prvega pododstavka člena 17(5) Šeste direktive je nedvomno omejeno na blago in storitve z mešano rabo, kot je razvidno iz besedila te določbe.(21)

41. Sistem odbitnega deleža, uveden s členom 17(5) te direktive, tako uvaja razlikovanje glede na uporabo blaga in storitev, in ne glede na naravo davčnega zavezanca. Pravilo odbitnega deleža očitno vpliva le na mešane davčne zavezanke, ker so edini davčni zavezanci, ki opravljajo nakupe blaga in storitev z mešano rabo v smislu navedene direktive.(22) Vseeno ostaja dejstvo, da je odločilno merilo v zvezi z uporabo tega člena narava blaga in storitev in ne narava zadevnega davčnega zavezanca.

42. Sodišče je potrdilo tudi, da so mešani davčni zavezanci obravnavani popolnoma enako kot osebe, ki opravljajo izključno obdavčljive ali oproščene dejavnosti,(23) da bi lahko odbili celoten DDV, plačan na nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo izključno za njihove obdavčljive transakcije, in da ne morejo odbiti nobenega dela DDV, plačane na nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo izključno za njihove oproščene transakcije.

43. Kar zadeva odstopanja iz tretjega pododstavka člena 17(5) Šeste direktive, se je Sodišče v sodbi Portugal Telecom(24) izrecno izreklo o njihovem področju uporabe, ko je ugotovilo:

„39. [...] Sodišče [je] presodilo, da člen 17(5) Šeste direktive ureja pravico do odbitka DDV, kadar se ta nanaša na vstopne transakcije, ki jih davčni zavezanec uporablja, bodisi [tako] za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je [DDV] odbiten, bodisi [kot] za transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten“, tako da je pravica do odbitka omejena na del DDV, ki je sorazmeren z zneskom, ki se pripiše prvim transakcijam. Iz te določbe izhaja, da je davčni zavezanec uporablja blago in storitve tako za transakcije, pri katerih je davek odbiten, kot za transakcije, pri katerih ni odbiten, lahko odbije izključno samo del DDV, ki je sorazmeren z zneskom, ki se pripiše prvim transakcijam ([...] sodba [z dne 27. septembra 200, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], točki 28 in 34).

40. Iz te sodne prakse izhaja, da se ureditev odbitka, ki je določena v členu 17(5) Šeste direktive, nanaša le na primere, ko davčni zavezanec blago in storitve uporabi tako za gospodarske transakcije, za katere je priznana pravica do odbitka, kot za gospodarske transakcije, za katere ni priznana pravica do odbitka, in sicer gre za blago in storitve, ki imajo mešano uporabo, in da po drugi strani države članice lahko uporabljajo eno od metod odbitka, ki so določene v členu 17(5), tretji pododstavek, le za navedeno blago in storitve.

41. Nasprotno, blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi izključno za gospodarske transakcije, za katere je priznana pravica do odbitka, ne spadajo na področje uporabe člena 17(5) Šeste direktive, ampak spadajo, kar zadeva ureditev odbitka, v člen 17(2) te direktive.“

44. Sodišče tako ni razlikovalo med različnimi odstopanji iz tretjega pododstavka člena 17(5)

Šeste direktive. Ta pristop, ki je bil nato potrjen v sodni praksi Sodišča,(25) po mojem mnenju izključuje razlago, po kateri odstopanje iz točke (d) omogoča uporabo odbitnega deleža za vse blago in storitve, ki jih pridobi mešani davčni zavezanec.

45. Ta ugotovitev na celoma zadostuje za sklep, da člen 17(2) in (5) Šeste direktive nasprotuje predpisom, kot se uporabljajo v postopku v glavni stvari, ki številnim davčnim zavezancem, ki opravljajo mešane dejavnosti, nalagajo, da odbitni znesek določijo z uporabo odbitnega deleža za vse blago in storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec. V naslednjem delu bom dokazal, da teleološka razlaga člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), te direktive pripelje do enake ugotovitve, kot je tista, do katere je Sodišče prišlo v sodbi Portugal Telecom.(26)

3. Teleološka razlaga člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive

46. Glede na odstopajočo naravo člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive se mi zdi ugotovitev, ki izhaja iz sodbe Portugal Telecom,(27) po kateri ta določba ne zajema več kot le blago in storitve z mešano rabo, povsem logična, ker odstopanja na splošno nimajo širšega področja uporabe kot splošno pravilo, od katerega odstopajo.(28)

47. Ta ugotovitev je podprta tudi s ciljem, ki ga uresničujejo odstopanja, našeta v tretjem pododstavku člena 17(5) Šeste direktive.

48. Iz pripravljalnih dokumentov za Šesto direktivo(29) tako izhaja, da je namen tega tretjega pododstavka „preprečiti neenakosti pri uporabi davka. Te neenakosti lahko škodijo ali koristijo davčnemu zavezancu, ker je splošni odbitni delež pavšalen, kar lahko pripelje do odbitkov, ki so nižji ali višji od tistih, ki bi jih dovoljevala dejanska uporaba. V zvezi s tem imajo države možnost, da dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec določi posebne deleže in opravi odbitek na podlagi dejanske uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev za obdavčeno dejavnost, če lahko davčni zavezanec dokaže to uporabo z vodenjem ločenega knjigovodstva“.

49. Neenakosti, ki so omenjene v pripravljalnih dokumentih, se pojavijo, če prihodek, ustvarjen pri vsaki od dejavnosti davčnega zavezanca, ni sorazmeren z učinkom stroškov, vključno z DDV, ki jih ima zavezanec zaradi pridobitve blaga in storitev z mešano rabo. V takem primeru splošni delež, določen v skladu s členom 19 Šeste direktive, to je na podlagi prometa, ne bi ustrezno odražal dela DDV, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, ker ta delež temelji na napačni domnevi.(30)

50. Na primer, če mešani davčni zavezanec bistveni del svojega prometa ustvari z oproščenimi transakcijami (na primer s finančnimi ali zavarovalniškimi storitvami), pri katerih davek ni odbiten, medtem ko se blago in storitve z mešano rabo, ki jih pridobi davčni zavezanec, v glavnem uporabljajo za obdavčljive transakcije, pri katerih je davek odbiten, odbitni delež, izražen v skladu s členom 19 Šeste direktive na podlagi strukture prometa davčnega zavezanca, nujno pripelje do odbitnega zneska, ki je nižji od zneska, ki se določi na podlagi dejanske uporabe tega blaga in storitev.

51. Nasprotno pa, če največji del prometa izvira iz obdavčljivih transakcij, medtem ko se pridobljeno blago in storitve z mešano rabo v glavnem uporabljajo za oproščene transakcije, je odbitni znesek, ki izhaja iz uporabe splošnega odbitnega deleža, „previsok“ glede na dejansko uporabo navedenega blaga in storitev. V obeh primerih bi bila vrednost odbitnega deleža, določena po metodi izražena iz člena 19 Šeste direktive, napačna, ker struktura prometa mešanega davčnega zavezanca ne ustreza dejanski uporabi blaga in storitev z mešano rabo.(31)

52. Da se preprečijo te neenakosti in tako zagotovi nevtralnost DDV, odstopanja, našeta v členu 17(5), tretji pododstavek, točke od (a) do (d), Šeste direktive državam članicam omogočajo,

da dovolijo ali zahtevajo, da dav?ni zavezanec uporabi eno od drugih metod izra?una za dolo?itev odbitnega zneska.(32)

53. Medtem ko je cilj splošne metode izra?una iz ?lena 19 Šeste direktive poenostaviti dolo?itev „deleža [DDV], ki se pripiše [obdav?enim] transakcijam“, v smislu prvega pododstavka ?lena 17(5) te direktive, je namen tretjega pododstavka tega odstavka zmanjšati neenakosti, ki jih povzro?a to isto orodje za poenostavitev.(33) V skladu s temi na?eli je Sodiš?e razsodilo, da ta pododstavek državam ?lanicam omogo?a, da uporabijo druge metode izra?una, da dosežejo natan?nejše rezultate pri dolo?anju obsega pravice do odbitka.(34)

54. Kar pa zadeva blago in storitve, ki se uporabljajo *izklju?no* za opravljanje bodisi obdav?ljivih transakcij bodisi oproš?enih transakcij, se odbitni znesek lahko preprosto natan?no dolo?i brez uporabe instrumentov za poenostavitev. Posledi?no bi bil odbitni delež za to blago in storitve vsekakor stoddstoten oziroma 0-odstoten. Iz tega razloga cilj poenostavitve ne velja za navedeno blago in storitve in tako ne upravi?uje nobenega približka odbitnega zneska.

55. Nasprotno pa bi bila uporaba metode izra?una s približkom za navedeno blago in storitve v nasprotju z na?elom nevtralnosti DDV. Prvi?, mešanim dav?nim zavezancem bi odvzela pravico, dolo?eno s Šesto direktivo, da odbijejo celoten vstopni DDV na nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo *izklju?no* za potrebe obdav?enih transakcij. Drugi?, omogo?ila bi odbitke, ki niso dolo?eni v tej direktivi, ker bi dovoljevala odbitek dela DDV, pla?anega za nakupe blaga in storitev, ki se uporabljajo *izklju?no* za oproš?ene transakcije.

56. Kot je Sodiš?e razsodilo, so odstopanja od pravice do odbitka dovoljena le v primerih, ki so izrecno dolo?eni v Šesti direktivi.(35) Mo?no dvomim, da je zakonodajalec Unije želel zgoraj opisana velika odstopanja, kot jih predlagata italijanska vlada in Komisija.

57. Niti besedilo Šeste direktive niti pripravljalni dokumenti zanj ne vsebujejo nobene omembe, da je bila takšna želja zakonodajalca.(36) Nasprotno pa dejstvo, da je odstopanje iz to?ke (d) navedeno v tretjem pododstavku ?lena 17(5) Šeste direktive, po mojem mnenju kaže, da gre prav za odstopanje od izra?una splošnega odbitnega deleža, dolo?enega v drugem pododstavku tega odstavka in ?lenu 19 te direktive, in ne za odstopanje od splošnejšega na?ela, dolo?enega v ?lenu 17(2) navedene direktive, po katerem je dav?nemu zavezancu dovoljeno, da opravi odbitek od DDV, ki ga je dolžan pla?ati, „[d]okler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdav?ljivih transakcij“.

58. V nasprotju s trditvami italijanske vlade menim, da možnost, ki jo italijanska zakonodaja(37) daje mešanemu dav?nemu zavezancu, da se odlo?i za lo?itev svojih dejavnosti, tako da bo imel z uveljavljanjem te možnosti po besedah te vlade pravico do odbitka celotnega DDV, pla?anega za pridobitve v zvezi z njegovimi obdav?ljivimi transakcijami, vendar ne bo mogel odbiti DDV, pla?anega za pridobitve v zvezi z oproš?enimi ali neobdav?ljivimi transakcijami, ne vpliva na presojo skladnosti te zakonodaje s Šesto direktivo.

59. Na podlagi take povsem izbirne možnosti je odbitek, dolo?en v Šesti direktivi, odvisen od izbire dav?nega zavezanca, kar pa ni v skladu s ciljem te direktive, ki je zagotoviti široko usklajevanje pravil o DDV.(38)

60. Na podlagi navedenega menim, da je Sodiš?e na?eloma povsem sposobno odgovoriti na vprašanje predložitvenega sodiš?a, tako da ugotovi, da ?len 17(2) in (5) Šeste direktive nasprotuje nacionalnim predpisom, ki mešanim dav?nim zavezancem nalagajo, da odbitni znesek DDV dolo?ijo z uporabo odbitnega deleža, dolo?enega v skladu s ?lenom 19 te direktive, za vse blago in storitve, ki jih pridobi dav?ni zavezanec, ne glede na njihovo uporabo.

61. Vseeno bom za vsak primer in zaradi iz?rpnosti navedel še naslednje ugotovitve v zvezi metodami izra?una, ki jih lahko države ?lanice zahtevajo na podlagi ?lena 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), Šeste direktive. S temi ugotovitvami je mogo?e tudi zavrniti trditev italijanske vlade, da razlaga, ki jo priporo?am v zvezi s podro?jem uporabe te dolo?be, tej odvzema pomen, ker naj bi ta razlaga, ?e bi bila sprejeta, le ponavljala, kar vsekakor nalaga prvi pododstavek istega odstavka.

D – *Metode izra?una, dovoljene s ?lenom 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), Šeste direktive*

62. Glede na njegovo besedilo ?len 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), Šeste direktive dolo?a, da se odbitek opravi „v skladu s pravilom iz prvega pododstavka“.

63. Strinjam se, da to sklicevanje na splošno na?elo odbitnega deleža iz prvega pododstavka ?lena 17(5) Šeste direktive povzro?a težave pri razlagi, zlasti v zvezi z metodami izra?una, ki so dovoljene s ?lenom 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), te direktive.

64. Vendar sodna praksa Sodiš?a daje dve koristni pojasnili v zvezi s tem.

65. Prvi?, ?eprav Šesta direktiva ne dolo?a natan?no metod izra?una, ki jih lahko države ?lanice uporabijo na podlagi odstopanj iz ?lena 17(5), tretji pododstavek, to?ke od (a) do (d), Šeste direktive, ta odstopanja omogo?ajo uporabo *drugih* metod izra?una, ki niso dolo?ene v ?lenu 19 te direktive, kar je potrjeno v sodni praksi Sodiš?a.(39)

66. Iz tega neposredno izhaja – v nasprotju s tem, kar trdita italijanska vlada in Komisija –(40) da se sklicevanje v ?lenu 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), Šeste direktive na prvi pododstavek tega odstavka ne nanaša na metodo izra?una iz drugega pododstavka istega odstavka in iz ?lena 19 te direktive, temve? le na splošno na?elo odbitnega deleža, po katerem je odbiten samo takšen delež DDV, ki se pripiše transakcijam, pri katerih je davek odbiten.(41)

67. Zato odstopanje iz ?lena 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), Šeste direktive omogo?a, kot se mi zdi, uporabo drugih odbitnih deležev namesto „standardnega“ deleža, dolo?enega v skladu s ?lenom 19 te direktive.(42) ?eprav to odstopanje državam ?lanicam prepuš?a, da dolo?ijo metodo izra?una, ne more dovoljevati predpisov, kot se uporabljajo v postopku v glavni stvari, ki metodo iz tega ?lena 19 razširjajo prek podro?ja uporabe sistema odbitnega deleža, in sicer na blago in storitve, ki se uporabljajo izklju?no za opravljanje obdav?ljivih ali oproš?enih transakcij.

68. Drugi?, iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je namen ?lena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive državam ?lanicam omogo?iti, da upoštevajo specifi?ne zna?ilnosti nekaterih dejavnosti dav?nih zavezancev, da dosežejo natan?nejše rezultate pri dolo?anju obsega pravice do odbitka.(43) Iz te sodne prakse izhaja tudi, da morajo države ?lanice pri izvrševanju pooblastil, ki so jim podeljena s to dolo?bo, spoštovati polni u?inek ?lena 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive ter na?ela, na katerih temelji skupni sistem DDV, zlasti na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti.(44)

69. Predpisi, ki jih je opisalo predložitveno sodiš?e, ne izpolnjujejo nobene od zahtev, ki jih je dolo?ilo Sodiš?e. Tako taki predpisi s tem, da od mešanih dav?nih zavezancev zahtevajo, da odbitni znesek dolo?ijo z uporabo približnega odbitnega deleža,(45) dolo?enega v skladu s ?lenom 19 Šeste direktive, za vse blago in storitve, ki jih pridobi dav?ni zavezanec, to je na širši podlagi, kot je dolo?ena v Šesti direktivi, nujno pripeljejo do manj natan?nih rezultatov, kot bi bili dobljeni z uporabo „standardnega“ deleža.(46) Poleg tega metoda iz teh predpisov pripelje – kot je ponazorjeno zgoraj –(47) do rezultatov, ki niso v skladu z na?elom nevtralnosti DDV.

70. Skratka, preu?itev metod izra?una, dovoljenih s ?lenom 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), Šeste direktive, prav tako pripelje do ugotovitve, da predpisi, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, niso v skladu s to direktivo.

V – Predlog

71. Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na vprašanje za predhodno odlo?anje, ki ga je postavilo Commissione tributaria regionale di Roma (regionalno dav?no sodiš?e v Rimu, Italija), odgovori:

?lena 17(2) in (5) ter 19 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991, je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom in praksi nacionalne dav?ne uprave, kot se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ki dav?nim zavezancem, ki hkrati izvajajo transakcije, pri katerih je davek odbiten, in transakcije, pri katerih davek ni odbiten, nalagajo, naj odbitni znesek davka na dodano vrednost dolo?ijo z uporabo odbitnega deleža, dolo?enega v skladu s ?lenom 19 te direktive, za vse pridobljeno blago in storitve, vklju?no z blagom in storitvami, ki se izklju?no uporabljajo bodisi za transakcije, pri katerih je davek odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek ni odbiten.

1 – Jezik izvirnika: francoš?ina.

2 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – UL L 347, str. 1.

4 – Glej ?lena 411(1) in 413 Direktive 2006/112.

5 – ?lena 17(2) in (5) ter 19 Šeste direktive tako vsebujeta dolo?be, ki smiselno ustrezajo ?lenom 168 in od 173 do 175 Direktive 2006/112.

6 – Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da je bila v enem od teh mnenj ugotovljena obremenitev v višini 0,22 %, v drugem pa je bila ta obremenitev enaka ni?.

7 – Sodba z dne 1. junija 2006, Innoventif (C?453/04, EU:C:2006:361, to?ka 29), in sklep z dne 25. januarja 2007, Koval'ský (C?302/06, neobjavljen, EU:C:2007:64, to?ka 17 in navedena sodna praksa).

8 – Glej podobno sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:111, to?ka 71).

9 – Glej sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 56 in navedena sodna praksa). Da bi bil DDV odbiten, morajo imeti vstopne transakcije neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, in biti sestavni del cene teh transakcij. Vseeno se pravica do odbitka prav tako prizna dav?nemu zavezancu, tudi ?e ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo in eno ali ve? izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njenih splošnih stroškov in so sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Glej

sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C?108/14 in C?109/14, EU:C:2015:496, to?ki 23 in 24 ter navedena sodna praksa).

10 – Glej sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, to?ka 57 in navedena sodna praksa).

11 – Glej sodbo z dne 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, to?ka 16 in navedena sodna praksa).

12 – Blago in storitve z mešano rabo so pogosto splošni stroški, povezani tako z obdav?enimi transakcijami kot z oproš?enimi transakcijami dav?nega zavezanca.

13 – Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Abbey National (C?408/98, EU:C:2000:207, to?ka 10). Transakcije, ki ne spadajo na podro?je uporabe Šeste direktive in pri katerih zato davek ni odbiten, morajo biti izklju?ene iz izra?una odbitnega deleža iz ?lenov 17 in 19 Šeste direktive. Glej sodbo z dne 29. aprila 2004, EDM (C?77/01, EU:C:2004:243, to?ka 54 in navedena sodna praksa).

14 – Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, to?ka 33), v katerih ta ugotavlja, da splošno pravilo za izra?un odbitnega deleža iz ?lena 19 Šeste direktive „na?eloma omogo?a pravi?en in razumno natan?en izra?un zneska, ki ga je nazadnje mogo?e odbiti“. Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2015:777, to?ka 92).

15 – Odstopajo?a narava tretjega pododstavka ?lena 17(5) Šeste direktive je razvidna iz veznika v tem pododstavku („Države ?lanice pa lahko“). Države ?lanice niso zavezane omejiti se na le eno od metod, naštetih v navedenem ?lenu 17(5), tretji pododstavek. Glej sodbo z dne 13. marca 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, to?ka 38).

16 – Ki ustreza zdajšnjemu ?lenu 173(2) Direktive 2006/112. Po mnenju italijanske vlade je besedilo ?lena 174 Direktive 2006/112 (prej ?len 19 Šeste direktive) v bistvu povzeto v ?lenu 19a DPR št. 633/72.

17 – Glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, to?ka 19). Posredno ugotavljam, da pomen izraza „dolo?ijo celo izklju?itev pravice do odbitka pod dolo?enimi pogoji“, ki ga je Sodiš?e uporabilo v zgoraj navedeni to?ki in to?ki 23 iste sodbe, ni o?iten. Vseeno je bil povzet v sodbi z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, to?ka 31).

18 – Zdi se mi, da je Komisija med postopkom pred Sodiš?em razvila svoje stališ?e. V pisnih stališ?ih je menila, da je zadevni italijanski sistem o?itno v nasprotju z na?elom nevtralnosti DDV, ker dav?nemu zavezancu nalaga, naj uporabi metodo odbitnega deleža ne glede na to, za kaj se uporabijo pridobljeno blago in storitve.

19 – Po eni strani bi uporaba izraza „iz tega pododstavka“ v navedenem ?lenu 17(5), tretji pododstavek, to?ka (d), lahko govorila v prid razlagi, ki jo predlagata italijanska vlada in Komisija, po kateri bi bil ta izraz povezan s „transakcijami“, ki jih opravi dav?ni zavezanec, namesto z „blagom in storitvami“, ki jih pridobi. Po drugi strani bi lahko izraz „vse blago in storitve“ kazal le, da odstopanje iz to?ke (d) v nasprotju z odstopanji iz to?k od (a) do (c) tega tretjega pododstavka ne dovoljuje uporabe lo?enega deleža za vsako podro?je dejavnosti dav?nega zavezanca ali za del blaga in storitev z mešano rabo, temve? le za vse to blago in te storitve. Primerjava razli?nih jezikovnih razli?ic Šeste direktive ne ponuja nobenega pojasnila glede tega.

20 – Naj spomnim, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a pri razlagi dolo?be prava Unije upoštevajo njeno besedilo, cilj in okvir ter cilji, ki jih uresni?uje ureditev, katere del je. Glej sodbo z dne 12. junija 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C?330/13, EU:C:2014:1757, to?ka 59).

21 – V skladu z navedenim ?lenom 17(5), prvi pododstavek, se to na?elo uporablja „[z]a blago in storitve, ki jih bo dav?ni zavezanec uporabil bodisi [tako] za transakcije [...], pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi [kot] za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten“.

22 – Naj navedem, da je Sodiš?e v sodbi z dne 6. oktobra 2005, Komisija/Španija (C?204/03, EU:C:2005:588, to?ka 25), sicer razsodilo, da ?len 17(5) Šeste direktive „dolo?a le primer mešanih dav?nih zavezancev“, vendar pozorno branje te sodbe pokaže, da je bila ta trditev podana v kontekstu, v katerem je Sodiš?e ugotovilo, da ta odstavek ne dovoljuje omejitve pravice „splošnih dav?nih zavezancev“ do odbitka, to je dav?nih zavezancev, ki opravljajo le obdav?ene transakcije.

23 – Glej sodbe z dne 8. junija 2000, Midland Bank (C?98/98, EU:C:2000:300, to?ka 26), z dne 22. februarja 2001, Abbey National (C?408/98, EU:C:2001:110, to?ka 38), in z dne 23. aprila 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, to?ka 60).

24 – Sodba z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, to?ke od 39 do 41).

25 – Glej sodbo z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt (C?108/14 in C?109/14, EU:C:2015:496, to?ka 26).

26 – Sodba z dne 6. septembra 2012 (C?496/11, EU:C:2012:557).

27 – Sodba z dne 6. septembra 2012 (C?496/11, EU:C:2012:557).

28 – Tesne povezave med odstopanjem iz to?ke (d) in splošnim na?elom odbitnega deleža iz prvega pododstavka ?lena 17(5) Šeste direktive izhajajo tudi iz izrecnega sklicevanja v prvem odstopanju na „pravilo iz prvega pododstavka“.

29 – Obrazložitveni memorandum prvotnega predloga Šeste direktive z dne 29. junija 1973, dodatek 11/73 k *Biltenu Evropskih skupnosti*, str. 19. Predlagano besedilo tretjega pododstavka ?lena 17(5) je vsebovalo le tri izjeme, ki ustrezajo izjemam v to?kah od (a) do (c) sprejete direktive. Nobenega razloga ni za domnevo, da je bil cilj tretjega pododstavka spremenjen z dodatnimi izjemami iz dolo?b to?k (d) in (e), ki sta bili dodani med zakonodajnim postopkom.

30 – Glej to?ko 30 teh sklepnih predlogov.

31 – Odstavek 2 ?lena 19 Šeste direktive lahko nekoliko zmanjša te neenakosti, ker dolo?a, da se pri izra?unu odbitnega deleža iz odstavka 1 tega ?lena ne upošteva znesek prometa, ki se nanaša na nekatere pomožne transakcije. Glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004, EDM

(C-77/01, EU:C:2004:243, točka 75). Vendar to ne bi odpravilo neenakosti, ki izhajajo iz visokega prometa od oproščenih transakcij, kar ponazarja obravnavani primer.

32 – Glej sodbo z dne 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, točka 19).

33 – Ne strinjam se z mnenjem italijanske vlade, da je namen odstopanj iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive prav tako poenostavitev določitve odbitnega zneska. Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, točka 42).

34 – Glej sodbo z dne 10. julija 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, točka 29). Glej tudi sodbi z dne 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, točka 24), in z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 18).

35 – Glej sodbo z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 35 in navedena sodna praksa).

36 – Odstopanje iz točke (d) dejansko ni bilo navedeno niti v prvotnem predlogu Komisije z dne 29. junija 1973 (predlog šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova ta odmero, COM(73) 950 final) niti v spremenjenem predlogu z dne 26. julija 1974 (spremembe predloga šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova ta odmero, COM(74) 795 final). Brez pojasnila je bilo dodano, preden je Svet sprejel Direktivo. Člen 17(5) Šeste direktive temelji na pravilu odbitnega deleža iz člena 11(2), tretji pododstavek, in (3) Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov, strukture in postopkov za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303), ki je državam članicam prepuščala, da določijo merila za določitev odbitnega zneska.

37 – Člen 36(3) DPR št. 633/72. Ugotavljam, da se predložitveno sodišče ne sklicuje na to nacionalno določbo, ki omogoča ločeno uporabo davka za nekatere dejavnosti davčnega zavezanca.

38 – Naj dodam, da možnost iz člena 17(5), tretji pododstavek, točka (a), te direktive, da se dovoli uporaba ločenega odbitnega deleža za vsako področje dejavnosti davčnega zavezanca, zajema le blago in storitve z mešano rabo in torej ne bi upravičevala italijanskih predpisov, ki se nanašajo na vse pridobljeno blago in storitve.

39 – Glej sodbi z dne 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, točka 19), in z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 15), ter sklep z dne 13. decembra 2012, Debiasi (C-560/11, EU:C:2012:802, točka 39).

40 – Komisija se v zvezi s tem opira na sodbo z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 20). Priznavam, da ta sodba lahko povzroča zmedo glede metode izražanja, ki se lahko uporabi na podlagi člena 17(5), tretji pododstavek, točka (d), Šeste direktive, ker se zdi, da Sodišče razlikuje med tem odstopanjem in drugimi odstopanji iz istega pododstavka. Čeprav je bilo to razlikovanje povzeto v sodbi z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, točka 51), pa ga ni niti v prejšnji sodni praksi (glej sodbo z dne 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, točka 21) niti v najnovejši sodni praksi (glej sodbo z dne 10. julija 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, točka 25).

41 – To razlikovanje med *načelom odbitnega deleža* in *pravilom za izražun odbitnega deleža* je bolj očitno v Direktivi 2006/112, s katero je bila Šesta direktiva razveljavljena in nadomeščena z uinkom od 1. januarja 2007. Člen 173(2)(d) te direktive se tako posebej sklicuje na „pravilo iz prvega pododstavka odstavka 1“, ki ustreza prvemu pododstavku Člena 17(5) Šeste direktive, in ne odstavku 1 v celoti, kar bi vključevalo tudi pravilo za izražun odbitnega deleža.

42 – Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, točka 29), v katerih ta ugotavlja, da so v primeru odstopanja iz točke (d) „mogoči še drugi deleži“. Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, točka 59).

43 – Glej točko 53 in opombo 32 teh sklepnih predlogov.

44 – Glej sodbo z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, točka 16). Glej tudi sodbi z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, točka 52), in z dne 10. julija 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, točka 27).

45 – Glej točko 30 teh sklepnih predlogov.

46 – Ne morem se strinjati s trditvijo Komisije, da odstopanje iz točke (d) omogoča take predpise, če imajo ti predpisi le naravo odstopanja in pripeljejo do natančnejših rezultatov kot „standardni“ delež iz Člena 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive. Po mojem mnenju taki predpisi nujno pripeljejo do manj natančnih rezultatov in so zato v nasprotju s ciljem davčne nevtralnosti, ki ga uresničujejo odstopanja iz Člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive.

47 – Glej točki 54 in 55 teh sklepnih predlogov.