

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

föredraget den 29 juni 2016(1)

Mål C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA

mot

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(begäran om förhandsavgörande från Commissione tributaria regionale di Roma (regionala skattedomstolen i Rom, Italien))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 17.5 tredje stycket – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Avdragsgill andel – Beräkning”

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande, som har framställts av Commissione tributaria regionale di Roma (regionala skattedomstolen i Rom, Italien), avser tolkningen av artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet 77/388/EEG(2) enligt vilken medlemsstaterna får göra undantag från huvudregeln för att beräkna den avdragsgilla andelen, som föreskrivs i andra stycket i denna punkt och i artikel 19 i direktivet.

2. Begäran om förhandsavgörande avser i huvudsak undantagets tillämpningsområde. Omfattar det endast ”varor och tjänster med blandad användning”, det vill säga varor och tjänster som är avsedda att användas såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är det, vilket är fallet för övriga undantag i artikel 17.5 tredje stycket sjätte direktivet, eller har det ett vidare tillämpningsområde som även omfattar alla varor och tjänster som förvärvas av en ”blandat” skattskyldig person, nämligen en skattskyldig person som förvärvar varor och tjänster för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill och transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är det? Frågan är också vilka beräkningsmetoder som medlemsstaterna kan föreskriva med stöd av undantaget.

3. Begäran har framställts i ett mål mellan Mercedes Benz Italia SpA (nedan kallat Mercedes Benz) och de italienska skattemyndigheterna avseende bolagets avdragsrätt för mervärdesskatt.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. Den hänskjutande domstolen undrar, enligt sin tolkningsfråga, hur artiklarna 168 och 173?175 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(3), ska tolkas.

5. Det framgår dock av beslutet om hänskjutande att det nationella målet avser Mercedes Benz avdragsrätt under beskattningsåret 2004. Såsom Europeiska kommissionen har påpekat, omfattas således inte de relevanta faktiska omständigheterna i målet av det tidsmässiga tillämpningsområdet (*ratione temporis*) för direktiv 2006/112, som inte upphävde och ersatte sjätte direktivet förrän den 1 januari 2007.(4)

6. Således ska sjätte direktivet tillämpas, vilket dock inte i sak påverkar svaret på den hänskjutande domstolens fråga, eftersom de relevanta bestämmelserna är i allt väsentligt identiska.(5)

7. Artikel 17 i sjätte direktivet har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd" och punkterna 1, 2 och 5 har enligt artikel 28f i direktivet följande lydelse:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,

b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,

c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

8. I artikel 19.1 och 19.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

– täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

– nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.A.1 a.

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster ... i samband med fastighets- och finansiella transaktioner ...”

B – Italiensk rätt

9. I artikel 19.5 i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (italiens presidentdekret nr 633 om införande och reglering av mervärdesskatt), av den 26 oktober 1972 (nedan kallat DPR nr 633/72), föreskrivs följande:

”[N]är varor och tjänster används av den skattskyldiga personen såväl för transaktioner som genererar transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill ... ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de försträmda transaktionerna och motsvarande belopp beräknas enligt den andelsmetod som föreskrivs i artikel 19 bis.”

10. Artikel 19 bis DPR nr 633/72 har följande lydelse:

”1. Det avdrag som avses i artikel 19.5 beräknas på förhållandet mellan det belopp som kan hänföras till de under året utförda transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, och samma belopp med tillägg av de från skatteplikt undantagna transaktioner som utförts under samma år. Det avdragsgilla beloppet avrundas till närmast högre eller lägre enhet i den mån decimalbeloppet över- eller understiger fem tiondelar.

...

2. För beräkningen av den avdragsgilla andelen i första stycket beaktas inte ... de från skatteplikt undantagna transaktioner som avses i punkterna 1–9 [i artikel 10 DPR nr 633/72] när de inte ingår i den skattskyldiga personens huvudsakliga verksamhet eller utgör bitransaktioner till skattepliktiga transaktioner, utan att det påverkar att skatten för de varor och tjänster som använts enbart i syfte att utföra dessa transaktioner inte är avdragsgill.”

III – Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågan och förfarandet vid domstolen

11. Efter en skattekontroll skickade Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma (skattemyndighet, det regionala kontoret i Rom 3, Italien) (nedan kallad Agenzia) till Mercedes Benz ett beskattningsbeslut för mervärdesskatt för beskattningsåret 2004 för att driva in ett belopp på 1 755 882 euro utöver ränta och avgifter. I begäran om indrivning gjordes det gällande att den ränta som Mercedes Benz hade uppburit från de lån på totalt 41 878 647 euro som bolaget hade beviljat sina dotterbolag, felaktigt hade uteslutits från den beräkning av andelen som avses i artikel 19 bis DPR nr 633/72.
12. I sin mervärdesskattedeklaration för år 2004 hade Mercedes Benz kvalificerat dessa finansiella verksamheter, nämligen långivning, som bitransaktioner till sin skattepliktiga verksamhet, vilket berättigade till att inte ta upp den ränta som löpte på dessa lån i andelsberäkningen. Enligt Agenzia var långivningen en av Mercedes Benz huvudsakliga verksamheter och Agenzia hänvisade till det faktum att de aktuella räntorna utgjorde 71,64 procent av bolagets totala omsättning.
13. Mercedes Benz överklagade Agenzias beslut om efterbeskattning till Commissione Tributaria Provinciale di Roma (provinsiella skattedomstolen i Rom, Italien) som ogillande talan. Bolaget överklagade därför avgörandet till den hänskjutande domstolen.
14. I det nationella målet gjorde Mercedes Benz i första hand gällande att dessa finansiella transaktioner var bitransaktioner. I andra hand gjorde bolaget gällande att det italienska mervärdesskattesystemet hade en snedvridande effekt till fördel för de italienska skattemyndigheterna på grund av att en "matematisk" metod tillämpades för att bestämma andelen, vilken grundade sig på helt formella kriterier (sammansättning av den skattskyldiga personens omsättning), istället för en metod för att bestämma den "materiella" andelen, på grundval av en faktisk bedömning av andelen av de förvärv som var avsedda för skattepliktiga transaktioner. Mercedes Benz ingav två sakkunnigutlåtanden vars slutsats var att de kostnaderna som bolaget hade haft år 2004 för förvärv av varor och tjänster hade en marginell effekt på de undantagna transaktionerna, det vill säga den finansiella verksamheten.(6)
15. Det är ostridigt mellan parterna att metoden för att bestämma avdragsrätten enligt artikel 19.5 DPR nr 633/72 är tillämplig på alla varor och tjänster som en blandat skattskyldig person förvärvar under ett beskattningsår.
16. Mercedes Benz gjorde gällande att den italienska lagstiftaren felaktigt införlivade artiklarna 173?175 i direktiv 2006/112 genom att föreskriva att enligt artikel 19.5 DPR nr 633/72 ska beräkningen av den avdragsgilla andelen, som avses i artikel 19 bis DPR nr 633/72, tillämpas på alla varor och tjänster som förvärvas av en blandat skattskyldig person. Med en sådan beräkningsmetod går det inte att exakt fastställa den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill. Enligt bolaget preciseras det i artiklarna ovan att tillämpningsområdet för andelen är begränsad till varor och tjänster som en skattskyldig person använder för att samtidigt utföra transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill och transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är det.
17. Agenzia hävdade på nytt att efterbeskattningen var lagenlig och erinrade om skälen i beslutet om efterbeskattning.

18. Commissione tributaria regionale di Roma (regionala skattedomstolen i Rom) har beslutat att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

"Är, med avseende på avdragsrätten, de italienska bestämmelserna (närmare bestämt artiklarna 19.5 och 19 bis i presidentdekret nr 633/72) och den nationella skattemyndighetens praxis, enligt vilka det krävs att näringsidkarens omsättning beaktas, bland annat för att identifiera de så kallade bitransaktionerna, utan att föreskriva en beräkningsmetod som grundar sig på vad det rör sig om för köp och vad de ska användas till och som på ett objektiv sätt avspeglar den faktiska andel av kostnaderna som uppkommit för varje – skattepliktig eller från skatteplikt undantagen – verksamhet som den skattskyldige har bedrivit, till hinder för en tolkning av artiklarna 168 och 173?175 i direktiv 2006/112/EG som grundar sig på de unionsrättsliga principerna om proportionalitet, effektivitet och neutralitet?"

19. Mercedes Benz, den italienska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och deltagit i förhandlingen, som ägde rum den 14 april 2016.

IV – Rättslig bedömning

A – Tolkningsfrågans innehåll

20. Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 19.5 och 19 bis DPR nr 633/72 samt den nationella skattemyndighetens praxis är förenliga med artiklarna 168 och 173?175 i direktiv 2006/112.

21. Enligt artikel 267 FEUF är domstolen behörig att meddela förhandsavgörande angående tolkningen av fördragen och angående giltigheten och tolkningen av rättsakter som har beslutats av Europeiska unionens institutioner. Domstolen är endast behörig att pröva unionsrättsliga bestämmelser. Det ankommer på den nationella domstolen att göra en bedömning av tillämpningsområdet för de nationella bestämmelserna och bedöma hur de ska tillämpas.(7)

22. Såsom har angetts ovan i punkterna 5 och 6 omfattas inte de faktiska omständigheterna i målet av direktiv 2006/112, av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*), utan av sjätte direktivet.

23. Tolkningsfrågan ska således förstås så att den syftar till att fastställa om artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör ett hinder för en nationell lagstiftning och den nationella skattemyndighetens praxis, som de i det nationella målet, enligt vilka skattskyldiga personer som utför såväl transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska bestämma det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet genom att tillämpa en andel som fastställs i enlighet med artikel 19 i direktivet för samtliga förvärvade varor och tjänster, inklusive de varor och tjänster som är avsedda att antingen enbart användas för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill eller transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill.

B – Inledande synpunkter

24. Jag ska inledningsvis kort erinra om de huvudsakliga principerna för rätten att göra avdrag för mervärdesskatt.

25. Det framgår av artikel 17.2 i sjätte direktivet att en skattskyldig person har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt "[i] den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner". Avdragsrätten baseras således på att kostnader bestridda i tidigare led kan hänföras till transaktioner i ett senare led.(8)
26. Av fast praxis från domstolen följer att avdragsrätten enligt artikel 17 och följande artiklar i direktivet utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den skatt som betalats i samband med transaktioner genomförda i ett tidigare led.(9)
27. Syftet med avdragssystemet är, enligt domstolen, att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig.(10)
28. När varor eller tjänster anskaffas av den skattskyldige för att användas i verksamhet som inte är mervärdesskattepliktig eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det således inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller medges avdrag för ingående sådan.(11)
29. Därför föreskrivs det i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet att när det gäller varor och tjänster med blandad användning(12), ska endast "den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till [avdragsgilla transaktioner]". Enligt andra stycket ska den proportionella andelen bestämmas i enlighet med artikel 19 i samma direktiv. I artikel 19.1 i direktivet föreskrivs i huvudsak att den avdragsgilla andelen ska beräknas enligt ett allmänt bråk som motsvarar den omsättning som kan hänföras till de transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill dividerat med den sammanlagda omsättningen.(13)
30. Beräkningen av den avdragsgilla andelen, som föreskrivs i artikel 19.1 i sjätte direktivet, innebär en uppskattning av den andel av mervärdesskatten som är hänförlig till den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, eftersom det generellt sett är svårt eller rent av omöjligt att exakt avgöra i vilken mån varor och tjänster med blandad användning används för att utföra transaktionerna.(14) Beräkningen grundas på antagandet att sammansättningen av varor och tjänster med blandad användning motsvarar sammansättningen av den skattskyldiga personens omsättning. Huvudregeln för att beräkna andelen utgår med andra ord från principen att den skattskyldiga personen använder varor och tjänster med blandad användning för sin skattepliktiga och icke skattepliktiga verksamhet proportionellt i förhållande till omsättningen från varje verksamhet.
31. Enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet får dock medlemsstaterna göra undantag från huvudregeln för att beräkna andelen, som föreskrivs i artikel 19 i direktivet, genom att tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att fastställa den avdragsgilla andelen med tillämpning av särskilda andelar, nämligen med en av de andra beräkningsmetoderna i punkterna a–e i detta stycke.(15)
32. I förevarande mål har den italienska regeringen förklarat att när den omtvistade lagstiftningen antogs, nämligen artiklarna 19.5 och 19 bis DPR nr 633/72, använde sig den italienska lagstiftaren av möjligheten i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet.(16) Jag anser dessutom att det är uppenbart att lagstiftningen inte kan motiveras med stöd av de övriga undantagen i samma stycke a–e. Med stöd av dessa undantag är det möjligt att bestämma en

separat andel för varje rörelsegren (led a) och (led b), göra avdraget på grundval av den faktiska användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna i en viss verksamhet (led c) och att bortse från ringa icke avdragsgilla belopp (led e).(17) I bedömningen nedan kommer jag följaktligen att begränsa prövningen till undantaget i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet.

33. Frågan är således om det enligt undantaget i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet (nedan kallat undantaget i led d) är tillåtet med en lagstiftning som den som är tillämplig i det nationella målet, enligt vilken blandat skattskyldiga personer ska bestämma det avdragsgilla beloppet genom att tillämpa en andel som fastställs i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet för samtliga ingående varor och tjänster, oavsett användningsområde.

34. Frågan omfattar två aspekter som jag kommer att pröva i tur och ordning. För det första ska tillämpningsområdet för undantaget i led d undersökas och särskilt om det omfattar mer än varor och tjänster med blandad användning, till skillnad från huvudregeln för den avdragsgilla andelen och från övriga undantag som föreskrivs i första respektive tredje stycket i artikel 17.5 i sjätte direktivet. För det andra är frågan vilka beräkningsmetoder som är tillåtna enligt undantaget i led d.

C – Tillämpningsområdet för artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet

1. De olika föreslagna tolkningarna

35. Enligt lydelsen i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet får medlemsstaterna "tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där".

36. Vad gäller uttrycket "alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där" har det i förevarande mål föreslagits två olika tolkningar.

37. Den italienska regeringen och kommissionen(18) anser att uttrycket ska förstås så att det omfattar alla varor och tjänster som antingen används för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill eller transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill. En sådan tolkning innebär att undantaget i led d omfattar alla varor och tjänster som en blandat skattskyldig person förvärvar under ett beskattningsår.

38. Mercedes Benz har däremot gjort gällande att uttrycket ska tolkas så att det endast omfattar varor och tjänster för blandad användning som den skattskyldiga personen förvärvar under ett beskattningsår.

39. Jag medger att lydelsen i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet inte är särskilt tydlig.(19) På grund av de skäl som anges nedan, ansluter jag mig dock till Mercedes Benz tolkning, eftersom den tolkning som den italienska regeringen och kommissionen förespråkar enligt min mening strider mot domstolens praxis och är oförenlig med syftet med undantagen i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.(20)

2. Domstolens praxis

40. Det råder inget tvivel om att den generella andelsprincipen i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet är begränsad till varor och tjänster med blandad användning, såsom framgår av bestämmelsens lydelse.(21)

41. I systemet för den avdragsgilla andelen, som införts genom artikel 17.5 i sjätte direktivet, görs det således en åtskillnad utifrån användningen av varorna och tjänsterna, och inte utifrån vilken typ av skattskyldig personen det rör sig om. Det är givetvis endast blandat skattskyldiga

personer som berörs av regeln om den avdragsgilla andelen, eftersom de är de enda skattskyldiga personer som köper varor och tjänster med blandad användning i den mening som avses i nämnda direktiv.(22) Vad gäller tillämpningen av artikeln är det dock varornas och tjänsternas art som är det avgörande kriteriet och inte vilken typ av skattskyldig personen det rör sig om.

42. Domstolen har även slagit fast att för blandat skattskyldiga personer gäller exakt samma behandling som för de personer som endast utövar verksamhet som är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt,(23) för att de ska kunna dra av all mervärdesskatt som betalas på varor och tjänster som endast används för skattepliktiga transaktioner och för att de inte ska kunna dra av någon del av den mervärdesskatt som betalats för varor och tjänster som endast används för de transaktioner som inte är skattepliktiga.

43. Vad gäller undantagen i tredje stycket i artikel 17.5 i sjätte direktivet, uttalade sig domstolen uttryckligen i domen Portugal Telecom(24) om deras tillämpningsområde och konstaterade följande:

”39. Domstolen har ... slagit fast att artikel 17.5 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser om det system som gäller för rätten till avdrag för mervärdesskatt, när denna hänför sig till ingående transaktioner som avser varor och tjänster som används av den skattskyldiga personen ?såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill’ genom att rätten till avdrag begränsas till den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till beloppet för de förstnämnda transaktionerna. Av denna bestämmelse framgår att en skattskyldig person, som genomför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, bara kan dra av den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna ([dom av den 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], punkterna 28 och 34).

40. Av denna rättspraxis framgår dels att det system som gäller för rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet endast avser de fall där varor och tjänster används av en skattskyldig person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, det vill säga varor och tjänster som är föremål för blandad användning, dels att det bara är för nämnda varor och tjänster som medlemsstaterna får använda en av de metoder för avdrag som avses i artikel 17.5 tredje stycket.

41. Varor och tjänster som endast används av en skattskyldig person för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill omfattas däremot inte av tillämpningsområdet för artikel 17.5 i sjätte direktivet, utan, såvitt avser avdragssystemet, av artikel 17.2 i direktivet.”

44. Domstolen gjorde därmed inte någon åtskillnad mellan de olika undantag som föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet. Detta synsätt, som sedan har bekräftats i domstolens praxis,(25) utesluter enligt min mening en tolkning enligt vilken undantaget i led d tillåter att en avdragsgill andel tillämpas på alla varor och tjänster som en blandat skattskyldig person har förvärvat.

45. Detta konstaterande är i princip tillräckligt för att dra slutsatsen att artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet utgör hinder för en lagstiftning som den nu aktuella, enligt vilken ett stort antal blandat skattskyldiga personer som utövar blandad verksamhet ska bestämma det avdragsgilla beloppet genom att tillämpa en andel för samtliga varor och tjänster som den skattskyldiga personen förvärvar. Nedan kommer jag att visa att en teleologisk tolkning av artikel 17.5 tredje stycket d i direktivet leder till samma slutsats som domstolen kom fram till i domen Portugal Telecom.(26)

3. Den teleologiska tolkningen av artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet

46. Med hänsyn till att artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet är ett undantag, anser jag att slutsatsen att bestämmelsen inte omfattar mer än varor och tjänster med blandad användning, enligt domen i målet Portugal Telecom,(27) är helt logisk, eftersom tillämpningsområdet för undantag generellt sett inte är vidare än den huvudregel som den förmodas göra undantag från.(28)

47. Denna slutsats stöds även av de mål som eftersträvas med undantagen i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

48. Det framgår således av förarbetena till sjätte direktivet(29) att tredje stycket syftar till att "förhindra att skillnader uppstår i tillämpningen av skatten. Dessa skillnader kan vara till nackdel eller till fördel för den skattskyldiga personen. Med beaktande av att den generella andelen är schablonmässig kan den medföra avdrag som är lägre eller högre än vad den faktiska användningen tillåter. Medlemsstaterna har i detta avseende möjlighet att tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att bestämma särskilda andelar och att göra avdraget på grundval av den faktiska användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna i den skattepliktiga verksamheten, om den skattskyldige personen kan styrka användningen med separata räkenskaper."

49. De skillnader som det hänvisas till i förarbetena uppstår när inkomsterna från den skattskyldiga personens olika verksamheter inte står i proportion till de kostnader, inklusive mervärdesskatten, som härrör från förvärv av varor och tjänster med blandad användning. I ett sådant fall återspeglar inte den generella andel som fastställs i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet, det vill säga på grundval av omsättningen, den del av mervärdesskatten som är hänförlig till skattepliktiga transaktioner på ett riktigt sätt, eftersom andelen grundar sig på en felaktig presumtion.(30)

50. Som exempel kan nämnas att när en blandat skattskyldig persons omsättning huvudsakligen kommer från transaktioner som är inte är skattepliktiga (till exempel finansiella tjänster eller försäkringstjänster) med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, medan de varor och tjänster för blandad användning som den skattskyldiga personen förvärvar huvudsakligen används för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, resulterar nödvändigtvis den avdragsgilla andelen, som beräknas i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet på grundval av en sammansättning av den skattskyldiga personens omsättning, i ett avdragsgillt belopp som är lägre än det belopp som fastställs på grundval av den faktiska användningen av varorna och tjänsterna.

51. Om däremot den största delen av omsättningen kommer från skattepliktiga transaktioner, medan förvärvade varor och tjänster för blandad användning huvudsakligen används för transaktioner som är inte är skattepliktiga, är det avdragsgilla beloppet, som är resultatet av tillämpningen av den generella andelen, "för högt" i förhållande till den faktiska användningen av varorna och tjänsterna. I båda dessa fall blir värdet på den avdragsgilla andelen, som fastställs i

enlighet med den beräkningsmetod som föreskrivs i artikel 19 i sjätte direktivet, felaktigt, eftersom sammansättningen av en blandat skattskyldig persons omsättning inte motsvarar den faktiska användningen av varorna och tjänsterna med blandad användning.(31)

52. För att förhindra att skillnaderna uppstår och för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet, får medlemsstaterna enligt undantagen i artikel 17.5 tredje stycket a–d i sjätte direktivet tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att tillämpa en av de andra beräkningsmetoderna för att bestämma det avdragsgilla beloppet.(32)

53. Medan den generella beräkningsmetoden i artikel 19 i sjätte direktivet har till syfte att *göra det enklare* att bestämma "den andel av mervärdesskatten ... som kan hänföras till de [skattepliktiga transaktionerna]" i den mening som avses i artikel 17.5 första stycket i direktivet, är syftet med tredje stycket i samma punkt att *minska de skillnader* som orsakas av detta verktyg för att förenkla beräkningen.(33) I överrensstämmelse med dessa principer har domstolen slagit fast att detta stycke syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att tillämpa andra beräkningsmetoder för att kunna uppnå mer exakta resultat vid fastställandet av avdragsrättens omfattning.(34)

54. Vad gäller de varor och tjänster som *enbart* används för antingen en skattepliktig transaktion eller en transaktion som inte är skattepliktig, kan emellertid det avdragsgilla beloppet lätt bestämmas exakt utan att använda instrumenten för att förenkla beräkningen. Vad gäller dessa varor och tjänster är den avdragsgilla andelen under alla omständigheter 100 procent respektive 0 procent. Syftet med förenklingen är därför inte tillämpligt på dessa varor och tjänster och motiverar således inte en uppskattning av det avdragsgilla beloppet.

55. Det skulle däremot strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att tillämpa en beräkningsmetod med ett uppskattat värde. För det första skulle blandat skattskyldiga personer berövas sin rätt att enligt sjätte direktivet göra avdrag för hela den ingående mervärdesskatten som erlagts för varor och tjänster som enbart används för skattepliktiga transaktioner. För det andra skulle det enligt metoden vara tillåtet med avdrag som inte föreskrivs i direktivet, i och med att det skulle vara tillåtet att göra avdrag för en del av den mervärdesskatt som erlagts för köp av varor och tjänster som enbart används för transaktioner som inte är skattepliktiga.

56. Såsom domstolen har slagit fast är undantag från avdragsrätten endast tillåtna när så uttryckligen anges i sjätte direktivet.(35) Jag betvivlar starkt att de ovan beskrivna omfattande undantagen, som den italienska regeringen och kommissionen förespråkar, är förenliga med unionslagstiftarens vilja.

57. Det finns varken i sjätte direktivet eller i dess förarbeten någon antydning om att lagstiftaren hade en sådan vilja.(36) Den omständigheten att undantaget i led d finns i tredje stycket i artikel 17.5 visar däremot enligt min mening att det just är ett undantag vid beräkningen av den generella andelen, som föreskrivs i artikelns andra stycket och i artikel 19 i direktivet. Det är alltså inte ett undantag från den mer generella principen i artikel 17.2 i direktivet, enligt vilken den skattskyldiga personen har rätt att dra av mervärdesskatt från den skatt som han är skyldig att betala "[i] den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner".

58. I motsats till vad den italienska regeringen har gjort gällande, anser jag att blandat skattskyldiga personers möjlighet, enligt den italienska lagstiftningen(37), att välja att dela upp sin verksamhet, så att de därigenom får rätt att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt som erlagts för förvärv som avser skattepliktiga transaktioner, utan att kunna göra avdrag för den mervärdesskatt som erlagts för icke skattepliktiga transaktioner, inte påverkar bedömningen om lagstiftningen är förenlig med sjätte direktivet.

59. En sådan helt fakultativ valmöjlighet innebär att det avdrag som föreskrivs i sjätte direktivet är beroende av att den skattskyldiga personen gör ett val, vilket inte är förenligt med direktivets syfte som är att säkerställa en vidsträckt harmonisering av mervärdesskattebestämmelserna.(38)

60. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att domstolen i princip fullt ut kan besvara den hänskjutande domstolens fråga genom att konstatera att artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet utgör ett hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken blandat skattskyldiga personer ska beräkna det avdragsgilla beloppet genom att tillämpa en andel som fastställs i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet för samtliga ingående varor och tjänster, oavsett användningsområde.

61. För alla eventualiteters skull och för att vara heltäckande, vill jag ändå göra följande anmärkningar avseende de beräkningsmetoder som medlemsstaterna kan föreskriva enligt artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet. Dessa anmärkningar kan även motbevisa den italienska regeringens argument att den tolkning som jag förespråkar i fråga om bestämmelsens tillämpningsområde leder till att bestämmelsen förlorar sin innebörd, eftersom om tolkningen godtogs skulle bestämmelsen endast återge det som i vilket fall som helt föreskrivs i första stycket i samma punkt.

D – De beräkningsmetoder som är tillåtna enligt artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet

62. I artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet föreskrivs att avdraget ska göras "i enlighet med bestämmelsen i första stycket".

63. Jag medger att hänvisningen till den generella andelsprincipen i första stycket i artikel 17.5 i sjätte direktivet har gett upphov till tolkningssvårigheter, särskilt vad gäller de beräkningsmetoder som är tillåtna enligt artikel 17.5 tredje stycket d i direktivet.

64. I domstolens praxis finns två preciseringar som är användbara i detta avseende.

65. För det första, även om det inte i sjätte direktivet föreskrivs tydligt vilka beräkningsmetoder medlemsstaterna kan använda enligt undantagen i artikel 17.5 tredje stycket a–d i sjätte direktivet, tillåter dessa undantag medlemsstaterna att tillämpa *andra* beräkningsmetoder än de som föreskrivs i artikel 19 i direktivet, vilket styrks av domstolens praxis.(39)

66. I motsats till vad den italienska regeringen och kommissionen(40) har gjort gällande, följer det indirekt av detta att hänvisningen i artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet till första stycket i förevarande punkt inte avser den beräkningsmetod som föreskrivs i andra stycket i samma punkt och i artikel 19 i direktivet, utan endast den generella andelsprincipen, enligt vilken bara den andel av mervärdesskatten ska vara avdragsgill som kan hänföras till de transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill.(41)

67. Följaktligen förefaller det som om det enligt undantaget i led d är tillåtet att tillämpa andra andelar än den "standardandel" som fastställs i enlighet med artikel 19 i direktivet.(42) Även om medlemsstaterna enligt undantaget är fria att bestämma beräkningsmetod, kan det inte enligt undantaget vara tillåtet med en lagstiftning, som den som är tillämplig i det nationella målet, enligt vilken den metod som avses i artikel 19 sträcker sig utöver tillämpningsområdet för systemet för avdragsgilla andelar, nämligen till varor och tjänster som uteslutande används för skattepliktiga eller undantagna transaktioner.

68. För det andra framgår det av domstolens praxis att artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att beakta den specifika karaktären hos vissa av den skattskyldiga personens verksamheter för att kunna uppnå mer exakta resultat vid

fastställandet av avdragsrättens omfattning.(43) Det framgår även att medlemsstaternas utövande av de befogenheter som de ges i nämnda bestämmelse ska ske med iakttagande av den ändamålsenliga verkan av artikel 17.5 första stycket och av de principer som ligger bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt, framför allt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet.(44)

69. En lagstiftning som den som har beskrivits av den hänskjutande domstolen uppfyller inte något av domstolens krav. Genom att den blandat skattskyldiga personen åläggs att bestämma det avdragsgilla beloppet genom att använda ett uppskattat värde,(45) som fastställs i enlighet med artikel 19 i sjätte direktivet, för samtliga varor och tjänster som den skattskyldiga personen förvärvar, det vill säga på en bredare grund än den som föreskrivs i sjätte direktivet, medför nödvändigtvis en sådan lagstiftning mindre exakta resultat än de som följer av en tillämpning av standardandelen.(46) Den metod som avses i lagstiftningen ger, som beskrivits ovan,(47) resultat som är oförenliga med principen om mervärdesskattens neutralitet.

70. Sammanfattningsvis leder prövningen av de beräkningsmetoder som är tillåtna enligt artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet även till slutsatsen att en lagstiftning som den nu aktuella inte är förenlig med direktivet.

V – Förslag till avgörande

71. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara den fråga som ställts av Commissione tributaria regionale di Roma (regionala skattedomstolen i Rom, Italien), på följande sätt:

Artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ? Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG), ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning och den nationella skattemyndighetens praxis, som de i det nationella målet, enligt vilka skattskyldiga personer som utför såväl transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska bestämma det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet genom att tillämpa en andel som fastställs i enlighet med artikel 19 i direktivet för samtliga förvärvade varor och tjänster, inklusive de varor och tjänster som är avsedda att antingen enbart användas för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill eller transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill.

1 – Originalspråk: franska.

2 – Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ? Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 – EUT L 347, 2006, s. 1.

4 – Se artikel 411.1 och artikel 413 i direktiv 2006/112.

5 – I artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet finns således bestämmelser som i tillämpliga delar motsvarar artiklarna 168 och 173?175 i direktiv 2006/112.

6 – Det framgår av beslutet om hänskjutande att i ett av utlåtandena slogs det fast att effekten var 0,22 procent och i den andra motsvarade effekten noll procent.

7 – Dom av den 1 juni 2006, Innoventif (C?453/04, EU:C:2006:361, punkt 29) och beslut av den 25 januari 2007, Koval'ský (C?302/06, EU:C:2007:64, ej publicerat, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

8 – Se, för ett liknande resonemang, generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i målet Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:111, punkt 71).

9 – Se dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 56 och där angiven rättspraxis). Mervärdesskatten är endast avdragsgill om transaktionerna i ett tidigare led har ett direkt och omedelbart samband med transaktioner i ett senare led som medför avdragsrätt och som utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för dessa transaktioner. Den skattskyldiga personen tillerkänns emellertid också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare led och en eller flera transaktioner i ett senare led för vilka avdragsrätt föreligger, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Se dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C?108/14 och C?109/14, EU:C:2015:496, punkterna 23 och 24 och där angiven rättspraxis).

10 – Se dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

11 – Se dom av den 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

12 – Varor och tjänster för blandad användning är ofta allmänna kostnader som hänförs till såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

13– Se, även, generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i målet Abbey National (C?408/98, EU:C:2000:207, punkt 10). Transaktioner som inte omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde och som alltså inte ger rätt till avdrag ska undantas från beräkningen av den avdragsgilla andel som avses i artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet. Se dom av den 29 april 2004, EDM (C?77/01, EU:C:2004:243, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

14 – Se, även, generaladvokat Cruz Villalóns förslag till avgörande i målet BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, punkt 33), där det anges att huvudregeln för att beräkna andelen, som föreskrivs i artikel 19 i sjätte direktivet, "gör det [i princip] möjligt att göra en rimlig och tämligen exakt beräkning av den avdragsgilla andelen". Se, även, generaladvokat Mengozzis förslag till avgörande i målet Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2015:777, punkt 92).

15 – Det framgår av den inledande meningen ("Medlemsstaterna får dock") att tredje stycket i artikel 17.5 i sjätte direktivet är ett undantag. Medlemsstaterna är inte skyldiga att begränsa sig till en av metoderna i nämnda artikel 17.5 tredje stycket. Se dom av den 13 mars 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 38).

16 – Som motsvarar den nuvarande artikel 173.2 i direktiv 2006/112. Enligt den italienska

regeringen återges i huvudsak artikel 174 i direktiv 2006/112 (tidigare artikel 19 i sjätte direktivet), i artikel 19 bis DPR nr 633/72.

17 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 19). Jag vill för övrigt påpeka att det inte är uppenbart vad som är innebörden av uttrycket ”utesluta avdragsrätt under vissa förutsättningar” som domstolen använde i ovannämnda punkt och i punkt 23 i samma dom. Uttrycket angavs dock på nytt i domen av den 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 31).

18 – Det verkar som om kommissionen har utvecklat sin ståndpunkt under förfarandet vid domstolen. Kommissionen ansåg i sina skriftliga yttranden att det aktuella italienska systemet uppenbart stred mot principen om mervärdesskattens neutralitet, eftersom den skattskyldiga personen var tvungen att tillämpa andelsmetoden, oavsett vad de förvärvade varorna och tjänsterna skulle användas till.

19 – Begreppet ”som avses där” i nämnda artikel 17.5 tredje stycket d skulle dels kunna tala för den tolkning som den italienska regeringen och kommissionen stödjer, enligt vilken begreppet är knutet till de ”transaktioner” som en skattskyldig person utför istället för de ”varor och tjänster” som den skattskyldiga personen förvärvar. Dels skulle begreppet ”alla varor och tjänster” endast kunna indikera att det inte enligt undantaget i led d är tillåtet, till skillnad från undantagen i leden a–c tredje stycket, att tillämpa en separat andel på den skattskyldiga personens olika rörelsegrenar eller på en del av varorna och tjänsterna med blandad användning, utan att det endast är tillåtet med en avdragsgill andel med avseende på samtliga dessa varor och tjänster. Det förtydligas inte heller av en jämförelse av de olika språkversionerna av sjätte direktivet.

20 – Jag vill erinra om att det framgår av domstolens fasta praxis att det vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara är lydelsen som ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i. Se dom av den 12 juni 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, punkt 59).

21 – Enligt nämnda artikel 17.5 första stycket är bestämmelsen tillämplig ”[n]är varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner ... med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill”.

22 – Jag noterar att domstolen i domen av den 6 oktober 2006, kommissionen/Spanien (C-204/03, EU:C:2005:588, punkt 25) visserligen slog fast att artikel 17.5 i sjätte direktivet ”avser ... endast delvis skattskyldiga” men det framgår vid en uppmärksam läsning av domen att domstolen gjorde detta uttalande i ett sammanhang där domstolen konstaterade att det inte enligt förevarande stycke var tillåtet med en begränsning i ”helt skattskyldigas” avdragsrätt, det vill säga skattskyldiga personer som endast utför skattepliktiga transaktioner.

23 – Se dom av den 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 26), dom av den 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 38), och dom av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 60).

24 – Dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkterna 39–41).

25 – Se dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schifffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 26).

26 ? Dom av den 6 september 2012, Telecom Portugal (C-496/11, EU:C:2012:557)

27 ? Dom av den 6 september 2012, Telecom Portugal (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 – Det nära sambandet mellan undantaget i led d och den generella andelsprincipen som föreskrivs i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet framgår även av den uttryckliga hänvisning som görs i det första undantaget ”till bestämmelsen i första stycket”.

29 – Motiveringen till det ursprungliga förslaget till sjätte direktivet av den 29 juni 1973, tillägg 11/73 i *Europeiska gemenskapernas bulletin*, s. 19. I den föreslagna lydelsen fanns det endast tre undantag i artikel 17.5, vilka motsvarade undantagen i leden a–c i det antagna direktivet. Det finns ingen anledning att anta att syftet med det tredje stycket ändrades genom de ytterliga undantagen i leden d och e i bestämmelsen, vilka lades till under lagstiftningsförfarandet.

30 – Se ovan punkt 30.

31 – Artikel 19.2 i sjätte direktivet kan i viss mån minska skillnaderna, i och med att det föreskrivs att från beräkningen av den avdragsgilla andelen, som avses i punkt 1 i artikeln, undantas den omsättning som kan hänföras till kringtjänster. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 75). Detta utjämnar dock inte de skillnader som följer av en hög omsättning från de transaktioner som inte är skattepliktiga, vilket illustreras av fallet.

32 – Se dom av den 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 19).

33 – Jag delar inte den italienska regeringens åsikt att de undantag som föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet även syftar till att göra det enklare att bestämma det avdragsgilla beloppet. Se, även, generaladvokat Cruz Villalóns förslag till avgörande i målet BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 42).

34 – Se dom av den 10 juli 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 29). Se även dom av den 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 24), och dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 18).

35 – Se dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

36 – Undantaget i led d fanns faktiskt inte i kommissionens ursprungliga förslag av den 29 juni 1973 (förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund) (KOM(73) 950 slutlig), eller i ändringsförslaget av den 26 juli 1974 (ändringar till förslaget till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ? Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund) (KOM(74) 795 slutlig). Undantaget lades till utan förklaring innan rådet antog direktivet. Artikel 17.5 i sjätte direktivet grundar sig på andelsregeln i artikel 11.2 tredje stycket och 11.3 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, 1967, s. 1303), enligt vilken medlemsstaterna får fastställa kriterierna för att bestämma det avdragsgilla beloppet.

37 – Artikel 36.3 DPR nr 633/7. Jag vill påpeka att den hänskjutande domstolen inte någonstans har hänvisat till denna nationella bestämmelse enligt vilken det är tillåtet att tillämpa skatten

separat på vissa av den skattskyldiga personens verksamheter.

38 – Jag tillägger att möjligheten att tillåta att en separat andel tillämpas för den skattskyldiga personens olika rörelsegrenar, som föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket a i direktivet, omfattar endast varor och tjänster med blandad användning och rättfärdigar således inte den italienska lagstiftningen som omfattar samtliga förvärvade varor och tjänster.

39 – Se dom av den 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 19), dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 15) och beslut av den 13 december 2012, Debiasi (C-560/11, EU:C:2012:802, punkt 39).

40 – Kommissionen stödjer sig i detta hänseende på domen av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 20). Jag medger att domen kan vara förvirrande i fråga om vilken beräkningsmetod som kan användas enligt artikel 17.5 tredje stycket d i sjätte direktivet, eftersom domstolen tycks göra skillnad på undantaget i led d och de andra undantag som föreskrivs i samma stycke. Även om denna skillnad på nytt nämndes i domen av den 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 51), har den dock varken omnämnts i tidigare rättspraxis (se dom av den 18 december 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 21), eller i nyare rättspraxis (se dom av den 10 juli 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 25).

41 – Skillnaden mellan *andelsprincipen* och *regeln för att beräkna andelen* är tydligare i direktiv 2006/112, som upphävde och ersatte sjätte direktivet från och med den 1 januari 2007. I artikel 173.2 d i direktivet hänvisas det särskilt till "bestämmelsen i punkt 1 första stycket", som motsvarar första stycket i sjätte direktivet, och inte till punkt 1 i sin helhet, vilket även hade omfattat regeln för att beräkna andelen.

42 – Se, för ett liknande resonemang, generaladvokat Cruz Villalóns förslag till avgörande i målet BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 29), där det anges att undantaget i led d innebär att "det är möjligt att bestämma andelen på annat sätt". Se, även, generaladvokat Cruz Villalóns förslag till avgörande i målet Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, punkt 59).

43 – Se ovan punkt 53 och fotnot 34.

44 – Se dom av den 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 16). Se även, dom av den 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 52), och dom av den 10 juli 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 27).

45 – Se ovan punkt 30.

46 – Jag kan inte ställa mig bakom kommissionens argument att det enligt undantaget i led d är tillåtet med en sådan lagstiftning under förutsättning att lagstiftningen endast är ett undantag och medför resultat som är mer exakta än den standardandel som föreskrivs i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet. Enligt min mening leder en sådan lagstiftning oundvikligen till resultat som är mindre exakta och strider följaktligen mot målsättningen att uppnå skatteneutralitet vilket eftersträvas med undantagen i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

47 – Se ovan punkterna 54 och 55.