Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
H. SAUGMANDSGAARD ØE
fremsat den 29. juni 2016[1]

Sag C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA
mod
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Commissione tributaria regionale di Roma (skattekommission i regionen Rom, Italien))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — sjette direktiv 77/388/EØF — artikel 17, stk. 5, tredje afsnit — fradrag for indgående afgift — pro rata-fradrag — beregning«

I – **Indledning**

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse, der er indgivet af Commissione tributaria regionale di Roma (skattekommission i regionen Rom, Italien) vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), i sjette direktiv 77/388/EØF[2], som giver medlemsstaterne mulighed for at fravige den generelle regel for beregning af pro rata-satsen for fradrag, der er fastsat i dette stykkes andet afsnit og i dette direktivs artikel 19.

2. Genstanden for denne præjudicielle anmodning er i det væsentlige anvendelsesområdet for den ovenfor nævnte undtagelse. Vedrører denne undtagelse, således som det er tilfældet for de andre undtagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, kun »goder og tjenesteydelser til blandet brug«, dvs. de goder og tjenesteydelser, der benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, eller har denne undtagelse et bredere anvendelsesområde end det, der gælder for sådanne goder og tjenesteydelser, således at denne undtagelse omfatter alle de goder og tjenesteydelser, som en »delvis afgiftspligtig person« erhverver, dvs. en afgiftspligtig person, der foretager såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til et sådant fradrag? I denne forbindelse opstår endvidere spørgsmålet om, hvilke beregningsmetoder medlemsstaterne kan indføre i medfør af denne undtagelse.

3. Anmodningen er blevet forelagt i en sag mellem selskabet Mercedes Benz Italia SpA (herefter »Mercedes Benz«) og den italienske skatteforvaltning vedrørende dette selskabs ret til fradrag i merværdiafgiften (moms).

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 (EFT 1991, L 376, s. 1) (herefter »sjette direktiv«).

II – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

4. Den forelæggende ret anmoder med det præjudicielle spørgsmål Domstolen om at fortolke artikel 168 og 173-175 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [3].

5. Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at tvisten i hovedsagen vedrører Mercedes Benz' ret til fradrag i skatteåret 2004. Som Europa-Kommissionen har anført, finder direktiv 2006/112 derfor ikke anvendelse rationae temporis på de relevante faktiske omstændigheder, idet dette direktiv først ophævede og erstattede sjette direktiv med virkning fra den 1. januar 2007 [4].

6. Det er således sjette direktiv, der finder anvendelse, hvilket imidlertid ikke har nogen betydning for indholdet af det svar, der skal gives på den forelæggende rets spørgsmål, idet de relevante bestemmelser i de to direktiver i det væsentlige har samme ordlyd [5].

7. Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« fastsætter i den affattelse, der følger af sjette direktivs artikel 28f, følgende i stk. 1, 2 og 5:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[…]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

3 — EUT 2006, L 347, s. 1.

4 — Jf. artikel 411, stk. 1, og artikel 413 i direktiv 2006/112.

5 — Sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 indeholder således bestemmelser, der, mutatis mutandis, svarer til artikel 168 og 173-175 i direktiv 2006/112.

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.«

8. Sjette direktivs artikel 19, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

— i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører […] bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål […]«

B – *Italiensk ret*

9. Artikel 19, stk. 5, i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret nr. 633 fra præsidenten for Den Italienske Republik om indførelse og regulering af merværdiafgift) af 26. oktober 1972 (herefter »DPR nr. 633/72«) bestemmer:

»[F]or så vidt angår en afgiftspligtig person, der både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, […] er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner, og pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 19a.«

10. Artikel 19a i DPR nr. 633/72 har følgende ordlyd:

»1. Pro rata-satsen for fradraget som omhandlet i artikel 19, stk. 5, beregnes på grundlag af forholdet mellem den årlige omsætning for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret, og den årlige omsætning for de transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret. Pro rata-satsen for fradraget afrundes til det højere eller lavere hele tal, alt efter om decimalen overstiger fem tiendedele eller ej.

[…]

2. Med henblik på beregningen af pro rata-satsen som omhandlet i stk. 1 ses bort fra […] afgiftsfritagne transaktioner, som er anført i nr. 1-9 [i artikel 10 i DPR nr. 633/72], når de ikke er genstand for den afgiftspligtige persons hovedvirksomhed eller er accessoriske i forhold til de afgiftspligtige transaktioner, idet transaktioner med goder og tjenesteydelser, der alene benyttes til de sidstnævnte transaktioner, ikke giver ret til fradrag.«

III – **Tvisten i hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen**

11. Efter at have foretaget en afgiftskontrol udstedte Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (skatteforvaltning, direktoratet for regionen Rom 3, Italien, herefter »Agenzia«) en afgiftsansættelse vedrørende betaling af moms til Mercedes Benz for skatteåret 2004 med krav om betaling af et beløb på 1 755 882 EUR med tillæg af de beløb, der udgjorde bøde og renter. Det fremgik af betalingspålægget, at de renter, som Mercedes Benz havde oppebåret af lån, der var ydet til dets datterselskaber svarende til et beløb på 41 878 647 EUR, uberettiget var blevet udelukket fra den pro rata-beregning, der var fastsat i artikel 19a i DPR nr. 633/72.

12. Mercedez Benz havde i sin momsangivelse for skatteåret 2004 kvalificeret selskabets finansieringsaktiviteter, dvs. lånefinansieringen, som accessorisk i forhold til selskabets afgiftspligtige aktiviteter, hvilket kunne begrunde, at de renter, der var påløbet disse lån, skulle udelukkes fra pro rata-beregningen. Efter Agenzias opfattelse udgjorde tilrådighedsstillelsen af de nævnte lån en af Mercedes Benz' hovedaktiviteter, idet Agenzia anførte, at de omhandlede renter udgjorde 71,64% af selskabets samlede omsætning.

13. Mercedes Benz påklagede Agenzias betalingspålæg til Commissione tributaria provinciale di Roma (skattekommission i provinsen Rom, Italien), der frifandt Agenzia. Selskabet iværksatte derfor appel til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret.

14. Mercedes Benz har inden for rammerne af tvisten i hovedsagen for det første gjort gældende, at finansieringstransaktionerne har accessorisk karakter, og, for det andet, at den italienske momsordning har en skævvridende virkning til fordel for den italienske skatteforvaltning som følge af anvendelsen af en »matematisk« pro rata-metode, der er baseret på et rent formelt kriterium (sammensætningen af den afgiftspligtige persons omsætning), i stedet for en »materiel« pro rata-metode, der er baseret på en vurdering af den faktiske andel af erhvervelser, som er bestemt til afgiftspligtige transaktioner. Mercedes Benz har i denne forbindelse fremlagt to ekspertrapporter, hvoraf det fremgår, at de omkostninger, som selskabet havde afholdt i 2004 i forbindelse med erhvervelsen af goder og tjenesteydelser, havde en minimal indflydelse på de afgiftsfritagne transaktioner, dvs. selskabets finansieringsaktiviteter [6].

15. Det er ubestridt mellem parterne, at den metode til fastsættelse af den fradragsret, der er foreskrevet i artikel 19, stk. 5, i DPR nr. 633/72, finder anvendelse på alle de goder og tjenesteydelser, som en delvis afgiftspligtig person erhverver i løbet af et skatteår.

16. Selskabet har anført, at den italienske lovgiver har foretaget en ukorrekt gennemførelse af artikel 173-175 i direktiv 2006/112 ved i artikel 19, stk. 5, i DPR nr. 633/72 at fastsætte, at den beregning af pro rata-satsen for fradraget, der er omhandlet i artikel 19a i DPR nr. 633/72, finder anvendelse på alle de goder og tjenesteydelser, som en delvis afgiftspligtig person erhverver. En sådan beregningsmetode gør det ikke muligt præcist at fastsætte den andel af momsen, der kan tilskrives de

6 — Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det i en af disse rapporter blev konkluderet, at omkostningerne havde en indvirkning på 0,22% og i en anden rapport en indvirkning på nul.

transaktioner, som giver ret til fradrag. Efter selskabets opfattelse fremgår det af de ovenfor nævnte artikler i dette direktiv, at anvendelsesområdet for pro rata-satsen er begrænset til de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person benytter til på samme tid at udføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag.

17. Agenzia har anført, at den foretagne afgiftsopkrævning er lovlig, idet myndigheden har henvist til den begrundelse, der er anført i betalingspålægget.

18. Commissione tributaria regionale di Roma (skattekommission i regionen Rom) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Med hensyn til udøvelsen af fradragsretten er den italienske lovgivning (nærmere bestemt artikel 19, stk. 5, og artikel 19a i DPR nr. 633/72) og den nationale skatteforvaltnings praksis, hvorefter det kræves, at den erhvervsdrivendes omsætning tages i betragtning, bl.a. for at identificere de såkaldte bitransaktioner, uden at foreskrive en beregningsmetode, der er støttet på, hvilke erhvervelser der er tale om, og den faktiske anvendelse heraf, og som på objektiv måde afspejler den faktiske andel af omkostningerne, der kan henføres til hver – afgiftspligtig eller afgiftsfritaget – virksomhed, som den afgiftspligtige person udøver, til hinder for en fortolkning af artikel 168 og 173-175 i direktiv 2006/112/EF, som tager udgangspunkt i de EU-retlige principper om proportionalitet, effektivitet og neutralitet?«

19. Der er indgivet skriftlige indlæg af Mercedes Benz, den italienske regering og Kommissionen, som alle deltog i retsmødet, der blev afholdt den 14. april 2016.

IV – **Retlig vurdering**

A – *Om det præjudicielle spørgsmåls indhold*

20. Den forelæggende ret ønsker med anmodningen om præjudiciel afgørelse Domstolens fortolkning af artikel 19, stk. 5, og artikel 19a i DPR nr. 633/72 og af den nationale skatteforvaltnings praksis med henblik på at afgøre, om disse artikler og denne praksis er i overensstemmelse med artikel 168 og 173-175 i direktiv 2006/112.

21. Det bemærkes, at Domstolen, når en sag er indbragt for den i henhold til artikel 267 TEUF, har kompetence til at træffe afgørelse om gyldigheden og fortolkningen af retsakter udstedt af Den Europæiske Unions institutioner. Domstolens kompetence er begrænset til en undersøgelse af de EU-retlige bestemmelser alene. Det tilkommer den nationale ret at vurdere rækkevidden af de nationale bestemmelser, og hvorledes de skal anvendes [7].

22. Som anført i punkt 5 og 6 i dette forslag til afgørelse er det endvidere sjette direktiv og ikke direktiv 2006/112, der finder anvendelse rationae temporis på de relevante faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen.

23. Det præjudicielle spørgsmål skal derfor forstås således, at det har til formål at fastslå, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og en praksis hos den nationale skatteforvaltning, såsom de i hovedsagen omhandlede, hvorefter det kræves, at afgiftspligtige personer, der både udfører transaktioner, der giver ret til

7 — Dom af 1.6.2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, præmis 29), og kendelse af 25.1.2007, Koval'ský (C-302/06, ikke trykt i Sml., EU:C:2007:64, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, skal opgøre det fradragsberettigede momsbeløb ved hjælp af den pro rata-metode, der er fastsat i henhold til dette direktivs artikel 19, for alle de erhvervede goder og tjenesteydelser, herunder de goder og tjenesteydelser, der udelukkende anvendes til at udføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag.

B – *Indledende bemærkninger*

24. Det er indledningsvis hensigtsmæssigt at foretage en kort gennemgang af de hovedprincipper, der udgør rammerne for retten til at foretage momsfradrag.

25. Det fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at en afgiftspligtig person har ret til momsfradrag, »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner«. Fradragsretten er således baseret på, at indgående omkostninger kan henføres til udgående transaktioner [8] .

26. Det følger af Domstolens faste praksis, at den fradragsret, der er fastsat i dette direktivs artikel 17 ff., udgør et grundlæggende princip i den fælles momsordning, som principielt ikke kan begrænses, og som umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled [9].

27. Fradragsordningen tilsigter med Domstolens ord helt at aflaste den afgiftspligtige person for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Den fælles momsordning sikrer derfor, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv i princippet er momspligtig [10].

28. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift [11].

29. Det er en logisk konsekvens heraf, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, bestemmer, at momsfradrag for så vidt angår goder og tjenesteydelser til blandet brug [12] kun er tilladt »for den del af [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for [transaktioner, der giver ret til fradrag]«. Det fremgår af dette stykkes andet afsnit, at dette forholdsmæssige beløb beregnes i overensstemmelse med samme direktivs artikel 19, hvis stk. 1 i det væsentlige foreskriver, at beregningen af pro rata-satsen for fradraget fremkommer ved, at der opstilles en brøk, der udgøres af omsætningen i forbindelse med de transaktioner, for hvilke der er fradragsret for moms, divideret med den samlede årlige omsætning [13].

8 — Jf. tilsvarende generaladvokat Jacobs forslag til afgørelse Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, punkt 71).

9 — Jf. dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis). Fradragsretten for moms forudsætter, at transaktionerne i tidligere omsætningsled skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag, og indgå i omkostningselementerne i prisen for disse transaktioner. Den afgiftspligtige person har imidlertid ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Jf. dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 23 og 24 og den deri nævnte retspraksis).

10 — Jf. dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

11 — Jf. dom af 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

12 — Goder og tjenesteydelser til blandet brug udgør ofte generalomkostninger, der er knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige og afgiftsfritagne transaktioner.

13 — Jf. ligeledes generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, punkt 10). De transaktioner, der ikke er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde og derfor ikke giver ret til fradrag, skal udelukkes ved beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 17 og 19. Jf. dom af 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

30. Den pro rata-beregning af fradraget, der er fastsat i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, indebærer, at den del af momsen, der vedrører den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, skal ansættes ved et skøn, idet det ofte er vanskeligt om ikke umuligt præcist at fastlægge, i hvilket omfang goder og tjenesteydelser til blandet brug anvendes til at udføre de nævnte transaktioner [14]. Denne beregning er baseret på den forudsætning, at sammensætningen af goder og tjenesteydelser til blandet brug svarer til den afgiftspligtige persons omsætning. Hovedreglen om pro rata-beregning hviler med andre ord på den formodning, at disse goder og tjenesteydelser til blandet brug af den afgiftspligtige person anvendes til brug for dennes afgiftspligtige og afgiftsfritagne virksomhed i et forhold, der svarer til omsætningen for hver af disse former for virksomhed.

31. Det fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, at medlemsstaterne imidlertid har mulighed for at fravige den hovedregel for pro rata-beregningen, der er fastsat i dette direktivs artikel 19, ved at give den afgiftspligtige person tilladelse til eller ved at pålægge den pågældende at fastsætte fradragsbeløbet ved at anvende særlige pro rata-beregninger, nemlig en af de andre beregningsmetoder, der er opregnet i dette afsnit under litra a)-e) [15].

32. I den foreliggende sag har den italienske regering oplyst, at den italienske lovgiver ved at vedtage de anfægtede bestemmelser, nemlig artikel 19, stk. 5, og artikel 19a i DPR nr. 633/72, har udøvet den beføjelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d) [16]. Det er efter min opfattelse i øvrigt indlysende, at de nævnte bestemmelser ikke kan begrundes med henvisning til de andre undtagelser, der er fastsat i samme afsnits litra a)-e), der giver mulighed for at beregne en særskilt pro rata-sats for hver sektor [litra a) og b)], at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og tjenesteydelserne benyttes i forhold til en bestemt aktivitet [litra c)], og ikke at tage hensyn til ikke-fradragsberettigede beløb, der er af ringe størrelse [litra e)] [17]. Jeg vil derfor i den følgende analyse begrænse mig til at foretage en undersøgelse af den undtagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d).

33. Det spørgsmål, der opstår, er derfor, om undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d) [herefter »undtagelsen i litra d)«], giver mulighed for at indføre bestemmelser, såsom de i hovedsagen omhandlede, der pålægger delvis afgiftspligtige personer at fastsætte fradragsbeløbet ved hjælp af en pro rata-sats, der er fastsat i henhold til sjette direktivs artikel 19, for samtlige de goder og tjenesteydelser, der er erhvervet i tidligere led, uanset disses anvendelsesformål.

34. Dette spørgsmål omfatter to aspekter, som jeg vil behandle enkeltvis. For det første skal der foretages en undersøgelse af anvendelsesområdet for undtagelsen i litra d) og navnlig af, om denne undtagelse i modsætning til hovedreglen om pro rata-satsen for fradrag og de andre fastsatte undtagelser, der nævnes i henholdsvis første og tredje afsnit i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, omfatter andet og mere end goder og tjenesteydelser til blandet brug. For det andet opstår spørgsmålet om, hvilke beregningsmetoder der er tilladt i medfør af undtagelsen i litra d).

14 — Jf. ligeledes generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 33), hvori anføres, at hovedreglen for den pro rata-beregning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 19, »[principielt] muliggør […] en rimelig og temmelig præcis beregning af det beløb, der i sidste instans kan fradrages«. Jf. ligeledes generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, punkt 92).

15 — Det indledende udtryk, der er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, (»Medlemsstaterne kan dog«) viser, at dette afsnit har karakter af en undtagelse. Medlemsstaterne er ikke forpligtet til kun at anvende en enkelt af de metoder, der er opregnet i artikel 17, stk. 5, tredje afsnit. Jf. dom af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 38).

16 — Svarende til den gældende artikel 173, stk. 2, i direktiv 2006/112. Ifølge den italienske regering er ordlyden af artikel 174 i direktiv 2006/112 (tidligere sjette direktivs artikel 19) i det væsentlige gentaget i artikel 19a i DPR nr. 633/72.

17 — Jf. i denne retning dom af 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 19). Det skal indskydes, at betydningen af formuleringen »foreskrive, at fradragsretten under visse betingelser er udelukket«, som Domstolen anvendte i det ovenfor nævnte punkt og i samme doms præmis 23, ikke er entydigt. Dette udtryk blev imidlertid gentaget i dom af 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 31).

C – *Om anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d)*

1. Om de forskellige foreslåede fortolkninger

35. Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), at medlemsstaterne kan »give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner«.

36. Hvad angår udtrykket »for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner« foreslås der i den foreliggende sag to forskellige fortolkninger.

37. Den italienske regering og Kommissionen [18] har anført, at dette udtryk skal forstås således, at det omfatter alle de goder og tjenesteydelser, der anvendes til at udføre transaktioner, der giver ret til fradrag, eller transaktioner, der ikke giver ret til fradrag. En sådan fortolkning fører til at lade anvendelsesområdet for undtagelsen i litra d) omfatte alle de goder og tjenesteydelser, som en delvis afgiftspligtig person erhverver i løbet af et skatteår.

38. Mercedes Benz har til gengæld anført, at dette udtryk skal fortolkes således, at det udelukkende omfatter de goder og tjenesteydelser til blandet brug, som den afgiftspligtige person erhverver i løbet af et skatteår.

39. Jeg må indrømme, at ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), ikke udmærker sig ved sin klarhed [19]. Jeg kan imidlertid af de grunde, der er anført nedenfor, tilslutte mig den af Mercedes Benz foreslåede fortolkning, idet den af den italienske regering og Kommissionen foreslåede fortolkning efter min opfattelse er i strid med Domstolens praksis og ikke forenelig med de formål, der forfølges med de undtagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit [20].

2. Om Domstolens praksis

40. Det generelle pro rata-princip, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, omfatter uden tvivl kun goder og tjenesteydelser til blandet brug, hvilket fremgår af selve ordlyden af denne bestemmelse [21].

18 — Det forekommer mig, at Kommissionen har ændret standpunkt under retsforhandlingerne for Domstolen. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg anført, at den er af den opfattelse, at den omhandlede italienske ordning klart er i strid med princippet om momsens neutralitet, idet den afgiftspligtige person pålægges at anvende pro rata-beregningsmetoden, uanset hvilket formål de erhvervede goder og tjenesteydelser skal anvendes til.

19 — På den ene side kunne brugen af udtrykket »i første afsnit anførte« i artikel 17, skt. 5, tredje afsnit, litra d), tale for den fortolkning, som den italienske regering og Kommissionen har foreslået, hvorefter dette udtryk er knyttet til de »transaktioner«, som den afgiftspligtige person har foretaget, snarere end de »goder og tjenesteydelser«, som denne person har erhvervet. På den anden side kunne udtrykket »samtlige goder og tjenesteydelser« ganske enkelt indikere, at undtagelsen i litra d), i modsætning til, hvad der gælder for undtagelserne i litra a), b) og c), i tredje afsnit, ikke gør det muligt at anvende en særskilt pro rata-sats for hver sektor inden for den afgiftspligtige persons virksomhed eller for en del af de goder og tjenesteydelser, der anvendes til blandet brug, men udelukkende tillader anvendelse af en pro rata-sats for samtlige af disse goder og tjenesteydelser. En sammenligning af de forskellige sprogversioner bidrager ikke med nogen præciseringer i denne forbindelse.

20 — Jeg bemærker, at det følger af Domstolens faste praksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal tages hensyn til såvel dens ordlyd og formål som den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af. Jf. dom af 12.6.2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, præmis 59).

21 — Det fremgår af artikel 17, stk. 5, første afsnit, at denne bestemmelse finder anvendelse »[f]or så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag […], som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag«.

41. I den ordning med en pro rata-sats for fradrag, der er indført med dette direktivs artikel 17, stk. 5, foretages således en sondring afhængigt af den brug, der gøres af goderne og tjenesteydelserne, og ikke afhængigt af den afgiftspligtige persons art. Det er naturligvis kun de delvis afgiftspligtige personer, der berøres af reglen om en pro rata-sats for fradraget, idet disse personer er de eneste afgiftspligtige personer, der erhverver goder og tjenesteydelser til blandet brug i direktivets forstand [22]. Det ændrer imidlertid ikke ved, at det afgørende kriterium for anvendelsen af denne artikel er godernes og tjenesteydelsernes art og ikke den berørte afgiftspligtige persons art.

42. Domstolen har endvidere fastslået, at delvis afgiftspligtige personer skal behandles på helt samme måde som de personer, der udelukkende udfører afgiftspligtige eller afgiftsfritagne aktiviteter [23], for at disse personer kan fradrage det samlede momsbeløb, der er erlagt i forbindelse med erhvervelsen af goder og tjenesteydelser, der udelukkende er anvendt til at udføre deres afgiftspligtige transaktioner, og at de ikke kan fradrage nogen andel af den moms, der er erlagt i forbindelse med erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der udelukkende er anvendt til at udføre deres afgiftsfritagne transaktioner.

43. Hvad angår de undtagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, tog Domstolen i Portugal Telecom-dommen [24] udtrykkeligt stilling til denne bestemmelses anvendelsesområde, idet den fastslog følgende:»39 […] Domstolen har desuden fastslået, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, fastsætter reglerne for fradragsretten for moms, når denne vedrører de indgående transaktioner, som den afgiftspligtige person benytter »såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag«, idet fradragsretten er begrænset til den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner. Det følger af denne bestemmelse, at såfremt goder og tjenesteydelser af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret dertil, kan den pågældende kun fradrage den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner (dom [af 27.9.2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], præmis 28 og 34).

40 Det fremgår af denne retspraksis, at den i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, fastsatte fradragsordning for det første kun omfatter de tilfælde, hvor goderne og ydelserne af en afgiftspligtig person benyttes såvel til økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som til økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, dvs. goder og ydelser med blandet benyttelse, og at medlemsstaterne for det andet kun kan anvende en af fradragsmetoderne i artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, på de nævnte goder og ydelser.

41 Derimod er goder og ydelser, som af den afgiftspligtige person kun benyttes til at gennemføre økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, ikke omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 17, stk. 5, men henhører for så vidt angår fradragsordningen under dette direktivs artikel 17, stk. 2.«

44. Domstolen sondrede således ikke mellem de forskellige undtagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit. Denne tilgang, der efterfølgende blev bekræftet af domstolens praksis [25], udelukker efter min opfattelse en fortolkning, hvorefter undtagelsen i litra d) giver mulighed for at foretage en pro rata-beregning af fradraget for så vidt angår alle de goder og tjenesteydelser, som en delvis afgiftspligtig person har erhvervet.

22 — Jeg bemærker, at selv om Domstolen i dom af 6.10.2005, Kommissionen mod Spanien (C-204/03, EU:C:2005:588, præmis 25), fastslog, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, »[udelukkende] omhandler […] blandet afgiftspligtige personer«, følger det af en nærmere læsning af denne dom, at denne konstatering blev foretaget i en sammenhæng, hvor Domstolen fastslog, at dette stykke ikke gør det muligt at begrænse fradragsretten for »fuldt afgiftspligtige personer«, dvs. afgiftspligtige personer, der kun udfører afgiftspligtige transaktioner.

23 — Jf. dom af 8.6.2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, præmis 26), af 22.2.2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, præmis 38), og af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 60).

24 — Dom af 6.9.2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 39-41).

25 — Jf. dom Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 26).

45. Denne konstatering er i princippet tilstrækkelig til at nå til den konklusion, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, er til hinder for en lovgivning, såsom den, der finder anvendelse i hovedsagen, der pålægger et stort antal afgiftspligtige personer, som udfører blandede aktiviteter, at fastsætte det fradragsberettigede beløb ved hjælp af en pro rata-sats for så vidt angår samtlige de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige personer erhverver. Jeg vil i det følgende redegøre for, at en teleologisk fortolkning af dette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), fører til den samme konklusion, som Domstolen nåede til i Portugal Telecom-dommen [26].

3. Om en teleologisk fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d)

46. Når der henses til, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), har karakter af en undtagelsesbestemmelse, er den konklusion, der følger af Portugal Telecom-dommen [27], hvorefter denne bestemmelse ikke omfatter mere end goder og tjenesteydelser til blandet brug, efter min opfattelse logisk, idet undtagelser generelt ikke har et bredere anvendelsesområde end den hovedregel, som de udgør en undtagelse til [28].

47. Denne konklusion bekræftes endvidere af det formål, som forfølges med de undtagelser, der er opregnet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

48. Det fremgår således af forarbejderne til sjette direktiv [29], at dette tredje afsnit »har til formål at undgå uligheder i forbindelse med anvendelsen af afgiften. Disse uligheder kan udgøre en fordel eller en ulempe for den afgiftspligtige person, idet den generelle pro rata-sats' faste karakter kan føre til fradrag, der er større eller mindre end de fradrag, som deres reelle anvendelse giver mulighed for. Medlemsstaterne har i denne forbindelse mulighed for at tillade eller påbyde en afgiftspligtig person at fastsætte særlige pro rata-satser og at foretage fradraget i overensstemmelse med alle eller en del af godernes og ydelsernes reelle tilknytning til de afgiftspligtige aktiviteter, såfremt den afgiftspligtige kan godtgøre denne tilknytning ved at have foretaget særskilt regnskabsføring«.

49. De uligheder, der henvises til i forarbejderne, opstår, når den indkomst, der hidrører fra den afgiftspligtige persons enkelte aktiviteter, ikke forholdsmæssigt svarer til de omkostninger, herunder med tillæg af moms, der erlægges i forbindelse med erhvervelsen af goder og tjenesteydelser til blandet brug. I en sådan situation vil den generelle pro rata-sats, der er fastsat i henhold til sjette direktivs artikel 19, dvs. ud fra omsætningen, ikke i tilstrækkelig grad afspejle den momsandel, der tilskrives de afgiftspligtige transaktioner, idet denne pro rata-sats er baseret på en forkert forudsætning [30].

50. Som eksempel kan nævnes, at når størstedelen af en delvis afgiftspligtig persons omsætning hidrører fra afgiftsfritagne transaktioner (f.eks. finansielle tjenester eller forsikringstjenester), der ikke giver ret til fradrag, selv om de goder og tjenesteydelser til blandet brug, som den afgiftspligtige person har erhvervet, hovedsageligt anvendes til afgiftspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag, fører en pro rata-sats for fradraget, der beregnes i henhold til sjette direktivs artikel 19, baseret på sammensætningen af den afgiftspligtige persons omsætning, nødvendigvis til et fradragsbeløb, der er lavere end det fradragsbeløb, der fastsættes på grundlag af den reelle brug af disse goder og tjenesteydelser.

26 — Dom af 6.09.2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Dom af 6.09.2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Den tætte forbindelse mellem undtagelsen i litra d) og det generelle pro rata-princip, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, følger endvidere af, at der i forbindelse med den første undtagelse udtrykkeligt henvises til »den i første afsnit anførte regel«.

29 — Begrundelsen til det oprindelige forslag til sjette direktiv af 29.6.1973, tillæg 11/73 til *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, s. 19. Den foreslåede affattelse af artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, indeholdt kun tre undtagelser, som svarede til de undtagelser, der fremgår af litra a)-c) i det vedtagne direktiv. Der findes ikke holdepunkter for at antage, at formålet med tredje afsnit blev ændret med de supplerende undtagelser, der er omhandlet i litra d) og e), og som blev tilføjet i forbindelse med lovgivningsproceduren.

30 — Jf. punkt 30 i dette forslag til afgørelse.

51. Hvis størstedelen af omsætningen omvendt hidrører fra afgiftspligtige transaktioner, mens de erhvervede goder og tjenesteydelser til blandet brug hovedsageligt anvendes til afgiftsfritagne transaktioner, er det fradragsbeløb, der følger af at anvende en generel pro rata-sats, derimod »for højt« i forhold til den reelle brug af de nævnte goder og tjenesteydelser. I begge tilfælde vil værdien af den pro rata-sats, der er beregnet på grundlag af den beregningsmetode, der er fastsat i sjette direktivs artikel 19, være skævvredet, fordi sammensætningen af den delvise afgiftspligtige persons omsætning ikke svarer til den reelle brug af goderne og tjenesteydelserne til blandet brug [31].

52. For at undgå disse uligheder og således sikre momsens neutralitet giver de undtagelser, der er opregnet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a)-d), medlemsstaterne mulighed for at tillade eller pålægge den afgiftspligtige person at anvende en af de andre beregningsmetoder med henblik på at fastsætte fradragsbeløbet [32].

53. Hvor den generelle beregningsmetode i sjette direktivs artikel 19 har til formål at *forenkle* fastsættelsen af »den del af [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for [de afgiftsfritagne] transaktioner« som omhandlet i dette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, har samme stykkes tredje afsnit til formål at *mindske de uligheder*, som dette forenklingsredskab medfører [33]. I overensstemmelse med disse principper har Domstolen fastslået, at dette afsnit har til formål at give medlemsstaterne mulighed for at anvende andre beregningsmetoder for at nå til *mere præcise* resultater i forbindelse med fastlæggelsen af omfanget af retten til fradrag [34].

54. Hvad angår de goder og tjenesteydelser, der *udelukkende* anvendes til at udføre enten afgiftspligtige transaktioner eller afgiftsfritagne transaktioner, kan det fradragsberettigede beløb imidlertid nemt fastsættes med nøjagtighed uden brug af forenklingsinstrumenterne. Følgelig vil pro rata-satsen for fradraget for disse goder og tjenesteydelser under alle omstændigheder udgøre henholdsvis 100% eller 0%. Forenklingshensynet finder af denne grund ikke anvendelse på de nævnte goder og tjenesteydelser og kan således ikke på nogen måde begrunde en skønsmæssig ansættelse af fradragsbeløbet.

55. Det vil derimod være i strid med princippet om momsens neutralitet at anvende en beregningsmetode, der er baseret på et skøn, i forhold til de nævnte goder og tjenesteydelser. For det første vil en sådan metode fratage de delvis afgiftspligtige personer den ret, der er fastsat i sjette direktiv, til at fradrage hele den indgående moms, der er erlagt for erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der udelukkende anvendes til at udføre de afgiftspligtige transaktioner. For det andet giver en sådan beregningsmetode mulighed for at opnå fradrag, der ikke var tilsigtet med dette direktiv, idet den giver mulighed for at fradrage en del af den moms, der er erlagt for erhvervelsen af de goder og tjenesteydelser, der udelukkende er anvendt til afgiftsfritagne transaktioner.

56. Domstolen har således fastslået, at undtagelser til fradragsretten kun er tilladt i de tilfælde, der udtrykkeligt er fastsat i sjette direktiv [35]. Jeg betvivler stærkt, at det har været EU-lovgivers ønske at indføre de væsentlige undtagelser, der er beskrevet ovenfor, således som den italienske regering og Kommissionen har hævdet.

31 — Sjette direktivs artikel 19, stk. 2, kan i et vist omfang mindske disse uligheder, idet det deri fastsættes, at der ved beregning af pro rata-satsen i denne artikels stk. 1 ses bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører visse investeringsgoder. Jf. i denne retning dom af 29.4.2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 75). Dette vil imidlertid ikke afhjælpe de uligheder, der følger af en høj omsætning, der kan henføres til de afgiftsfritagne transaktioner, hvilket det foreliggende tilfælde er et eksempel på.

32 — Jf. dom af 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 19).

33 — Jeg deler ikke den italienske regerings opfattelse, hvorefter de undtagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, også har til formål at forenkle fastsættelsen af fradragsbeløbet. Jf. ligeledes generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 42).

34 — Jf. dom af 10.7.2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 29). Jf. ligeledes dom af 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 24), og af 8.11.2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 18).

35 — Jf. dom af 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

57. Hverken ordlyden af sjette direktiv eller de dermed forbundne forarbejder indeholder nogen tilkendegivelse af et sådant ønske fra lovgivers side [36]. Den omstændighed, at undtagelsen i litra d) er indeholdt i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, viser efter min opfattelse, at der tværtimod nærmere bestemt er tale om en undtagelse til den generelle pro rata-beregning, der er fastsat i dette stykkes andet afsnit og i dette direktivs artikel 19, og ikke en undtagelse til det mere generelle princip, der er fastsat i det nævnte direktivs artikel 17, stk. 2, hvorefter den afgiftspligtige person er berettiget til at foretage fradrag i den afgift, der påhviler ham, »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner«.

58. I modsætning til, hvad den italienske regering har anført, er det min opfattelse, at den mulighed, som den delvis afgiftspligtige person i medfør af den italienske lovgivning [37] har for at vælge at opdele sine aktiviteter således, at den pågældende ved at udnytte denne mulighed ifølge den italienske regering har ret til at fradrage hele den moms, der er erlagt i forbindelse med de erhvervelser, der vedrører disse afgiftspligtige transaktioner, men ikke ret til at fradrage den moms, der er erlagt for de erhvervelser, der er foretaget i forbindelse med den pågældendes afgiftsfritagne transaktioner, ikke har nogen betydning for vurderingen af, om denne lovgivning er forenelig med sjette direktiv.

59. En sådan mulighed, der er af frivillig karakter, gør det fradrag, der er fastsat i sjette direktiv, afhængigt af, at den afgiftspligtige person foretager et valg, hvilket ikke er foreneligt med direktivets formål, som er at sikre en omfattende harmonisering af momsreglerne [38].

60. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at Domstolen i princippet fuldt ud er i stand til at besvare den forelæggendes rets spørgsmål ved at fastslå, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, er til hinder for en national lovgivning, der pålægger delvis afgiftspligtige personer at fastsætte det fradragsberettigede momsbeløb ved at anvende den pro rata-sats, der er fastsat i henhold til dette direktivs artikel 19, i forhold til samtlige de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person erhverver, og uanset disses anvendelsesformål.

61. Under alle omstændigheder og for fuldstændighedens skyld vil jeg imidlertid fremsætte følgende bemærkninger vedrørende de beregningsmetoder, som medlemsstaterne kan fastsætte bestemmelse om i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d). Disse bemærkninger gør det muligt at tilbagevise den argumentation, som den italienske regering har fremsat, hvorefter den fortolkning, som jeg har foreslået vedrørende denne bestemmelses anvendelsesområde, skulle føre til at tømme denne bestemmelse for indhold, idet en sådan fortolkning, såfremt den lægges til grund, alene gentager det indhold, der under alle omstændigheder allerede følger af det samme stykkes første afsnit.

36 — Undtagelsen i litra d) fremgik rent faktisk ikke af Kommissionens oprindelige forslag af 29.6.1973 (Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beskatningsgrundlag (KOM(73) 950 endelig)) og heller ikke i det ændrede forslag af 26.7.1974 (ændringer til forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Fælles regler om merværdiafgiften: »fælles beskatningsgrundlag« (KOM(74) 795 endelig)). Denne undtagelse blev tilføjet uden nærmere forklaring inden vedtagelsen af Rådets direktiv. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, er baseret på den pro rata-regel, der er fastsat i artikel 11, stk. 2, tredje afsnit, og artikel 11, stk. 3, i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (JO 1967, 71, p. 1303), hvori det overlades til medlemsstaterne selv at fastsætte kriterierne for fastsættelse af fradragsbeløbet.

37 — Artikel 36, stk. 3, i DPR nr. 633/72. Jeg bemærker, at den foreliggende ret ikke på nogen måde har henvist til denne nationale bestemmelse, der gør det muligt at foretage en særskilt anvendelse af afgiften fra visse af den afgiftspligtige persons aktiviteter.

38 — Jeg tilføjer, at den mulighed, der er fastsat i dette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), for at tillade anvendelsen af en særskilt pro rata-sats for hver sektor inden for den afgiftspligtige persons virksomhed, ikke omfatter goder og tjenesteydelser til blandet brug og kan derfor ikke begrunde den italienske lovgivning, der omfatter samtlige erhvervede goder og tjenesteydelser.

D – *Om de beregningsmetoder, der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d)*

62. Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), at fradraget skal foretages »i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel«.

63. Jeg medgiver, at denne henvisning til det generelle pro rata-princip, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, giver anledning til fortolkningsvanskeligheder, navnlig med hensyn til de beregningsmetoder, der er tilladte i henhold til dette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d).

64. Domstolens praksis tilvejebringer imidlertid vigtige præciseringer i denne henseende.

65. For det første, selv om sjette direktiv ikke præcist fastsætter de beregningsmetoder, som medlemsstaterne kan anvende i medfør af de undtagelser, der fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a)-d), gør disse undtagelser det muligt at anvende *andre* beregningsmetoder end dem, der er fastsat i dette direktivs artikel 19, hvilket finder støtte i Domstolens praksis [39].

66. Det følger heraf, at henvisningen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), til dette stykkes første afsnit, i modsætning til, hvad den italienske regering og Kommissionen har hævdet [40], ikke vedrører den beregningsmetode, der er fastsat i samme stykkes andet afsnit og i dette direktivs artikel 19, men udelukkende det generelle pro rata-princip, hvorefter det alene er tilladt at foretage fradrag for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives de transaktioner, der giver ret til fradrag [41].

67. Følgelig giver undtagelsen i litra d) efter min opfattelse mulighed for at anvende andre pro rata-satser end den »standard« pro rata-sats, der er fastsat i dette direktivs artikel 19 [42]. Selv om denne undtagelse giver medlemsstaterne mulighed for frit at vælge en beregningsmetode, tillægges de ikke beføjelse til at tillade en lovgivning, såsom den, der finder anvendelse i hovedsagen, der udvider den metode, som er nævnt i artikel 19, til at omfatte et område, der går ud over anvendelsesområdet for pro rata-fradragsordningen, dvs. til at omfatte goder og tjenesteydelser, der udelukkende anvendes til at udføre afgiftspligtige og afgiftsfritagne transaktioner.

39 — Jf. dom af 18.12.2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 19), og af 8.11.2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 15), samt kendelse af 13.12.2012, Debiasi (C-560/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:802, præmis 39).

40 — Kommissionen har i denne forbindelse henvist til dom af 8.11.2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 20). Jeg medgiver, at denne dom kan give anledning til forvirring, med hensyn til hvilken beregningsmetode der kan anvendes i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), idet Domstolen synes at foretage en sondring mellem denne undtagelse i litra d) og de andre undtagelser, der er fastsat i samme stykke. Selv om denne sondring er gentaget i dom af 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 51), er den imidlertid ikke anvendt i tidligere retspraksis (jf. dom af 18.12.2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, præmis 21) eller i den seneste retspraksis (jf. dom af 10.7.2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 25).

41 — Denne sondring mellem *pro rata-princippet* og *reglen om beregning af pro rata-satsen* er mere udtalt i direktiv 2006/112, der ophævede og erstattede sjette direktiv med virkning fra den 1.1.2007. I dette direktivs artikel 173, stk. 2, litra d), henvises således specifikt til »den i stk. 1, første afsnit, anførte regel«, der svarer til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og ikke til stk. 1 i sin helhed, hvilket også ville have omfattet reglen om beregning af pro rata-satsen.

42 — Jf. i denne retning generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 29), hvoraf fremgår, at undtagelsen i litra d) indebærer »muligheden for andre pro rata-satser«. Jf. ligeledes generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, punkt 59).

68. For det andet følger det af Domstolens praksis, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, har til formål at tillade medlemsstaterne at tage hensyn til visse af den afgiftspligtiges aktiviteters specifikke kendetegn for at nå frem til mere præcise resultater i fastlæggelsen af omfanget af retten til fradrag [43]. Det følger endvidere heraf, at medlemsstaterne ved udøvelsen af de beføjelser, som denne bestemmelse indrømmer dem, skal respektere den effektive virkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, og overholde principperne bag det fælles momssystem, bl.a. princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet [44].

69. En lovgivning, såsom den, der er beskrevet af den forelæggende ret, opfylder ikke de krav, der opstillet af Domstolen. Ved at pålægge delvis afgiftspligtige personer at fastsætte fradragsbeløbet ved at anvende en skønsmæssig pro rata-sats [45], der er fastsat i henhold til sjette direktivs artikel 19, på samtlige de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person erhverver, dvs. på et bredere grundlag end det, der er fastsat ved sjette direktiv, fører en sådan lovgivning således nødvendigvis til et resultat, der er mindre præcist end det, der følger af anvendelsen af en »standard« pro rata-sats [46]. Den metode, der er fastsat i den nævnte bestemmelse, fører, som det er påvist ovenfor [47], til et resultat, der ikke er foreneligt med princippet om momsens neutralitet.

70. Sammenfattende fører en undersøgelse af de beregningsmetoder, der er tilladt i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d), også til at fastslå, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke er forenelig med dette direktiv.

V – **Forslag til afgørelse**

71. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, som Commissione tributaria regionale di Roma (skattekommission i regionen Rom, Italien) har stillet, således:

»Artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991, skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning og en praksis hos den nationale skatteforvaltning, såsom de i hovedsagen omhandlede, hvorefter det kræves, at afgiftspligtige personer, der både udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, skal opgøre det fradragsberettigede merværdiafgiftsbeløb ved hjælp af en pro rata-metode, der er fastsat i henhold til dette direktivs artikel 19, for alle de erhvervede goder og tjenesteydelser, herunder de goder og tjenesteydelser, der udelukkende anvendes til at udføre transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag.«

43 — Jf. punkt 53 og fodnote 34 i dette forslag til afgørelse.

44 — Jf. dom af 8.11.2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, præmis 16). Jf. ligeledes dom af 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, præmis 52), og af 10.7.2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 27).

45 — Jf. punkt 30 i dette forslag til afgørelse.

46 — Jeg kan ikke tilslutte mig Kommissionens argument om, at undtagelsen i litra d) gør det muligt at indføre en sådan bestemmelse, i det omfang en sådan bestemmelse kun har karakter af en undtagelse og fører til et mere præcist resultat end den »standard« pro rata-sats, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit. Efter min opfattelse vil en sådan bestemmelse nødvendigvis føre til et mindre præcist resultat og vil derfor være i strid med det mål om afgiftsneutralitet, der forfølges med de undtagelser, der er fastsat i dette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

47 — Jf. punkt 54 og 55 i dette forslag til afgørelse.