



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Н. SAUGMANDSGAARD ØE
представено на 29 юни 2016 година¹

Дело C-378/15

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

(Преюдициално запитване, отправено от Commissione tributaria regionale di Roma (Областна данъчна комисия Рим, Италия)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 17, параграф 5, трета алинея — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Пропорционално приспадане — Изчисляване“

I – Въведение

1. Преюдициалното запитване, отправено от Commissione tributaria regionale di Roma (Областна данъчна комисия Рим, Италия), се отнася до тълкуването на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива 77/388/ЕИО², който дава право на държавите членки да въведат дерогация от общото правило за изчисляване на частта, подлежаща на приспадане, предвидено във втората алинея от същия параграф и в член 19 от тази директива.

2. Основният залог в това преюдициално запитване се отнася до приложното поле на цитираната по-горе дерогация. Отнася ли се тя, както е при останалите предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива дерогации, единствено до „стоките и услугите със смесена употреба“, тоест стоките и услугите, които се използват за извършване както на сделки, даващи право на приспадане, така и на сделки, които не дават такова право, или се прилага по-широко не само спрямо тях, като така обхваща и всички стоки и услуги, придобити от „смесено данъчнозадължено лице“, тоест от данъчнозадължено лице, което извършва както сделки, даващи право на приспадане, така и сделки, които не дават такова право? Поставя се и въпросът кои са методите за изчисляване, които държавите членки могат да наложат по силата на тази дерогация.

3. Искането е отправено в рамките на спор между Mercedes Benz Italia SpA (наричано по-нататък „Mercedes Benz“) и италианските данъчни органи по повод правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (ДДС) на това дружество.

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

² — Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателството на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г. (ОВ L 376, 1991 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110) (наричана по-нататък „Шеста директива“).

II – Правна уредба

A – Правото на Съюза

4. Съобразно текста на преюдициалното запитване запитващата юрисдикция поставя на Съда въпрос относно тълкуването на членове 168 и 173—175 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност³.

5. От акта за преюдициално запитване обаче се установява, че спорът в главното производство се отнася до правото на приспадане на Mercedes Benz за данъчната 2004 г. Ето защо, както изтъква Европейската комисия, спрямо относимите към спора в главното производство факти *rationae temporis* не се прилага Директива 2006/112, която отменя и заменя Шеста директива едва считано от 1 януари 2007 г.⁴.

6. Ето защо следва да се приложи Шеста директива, което впрочем не оказва никакво влияние по същество на отговора на поставения от запитващата юрисдикция въпрос, тъй като релевантните разпоредби на двете директиви в основната си част са идентични⁵.

7. Параграфи 1, 2 и 5 от член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, в редакцията им съгласно член 28е от същата, са със следния текст:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоките и услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице на територията на страната;

[...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от данъка върху добавената стойност, която е пропорционална на първата категория сделки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице. Обаче държавите членки могат:

а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност при условие че за всяко от направленията се води отделна отчетност;

б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всяко от направленията;

3 — ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

4 — Вж. член 411, параграф 1 и член 413 от Директива 2006/112.

5 — Така член 17, параграфи 2 и 5 и член 19 от Шеста директива съдържат разпоредби, които съответстват *mutatis mutandis* на членове 168 и 173—175 от Директива 2006/112.

- в) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база използването на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;
- д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице данък върху добавената стойност е незначителен, той да бъде третиран като нулев“.

8. Член 19, параграфи 1 и 2 от Шеста директива предвижда:

„1. Подлежащата на приспадане част съгласно първата алинея от член 17, параграф 5 представлява дробна величина:

- с числител общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот, който се приписва на сделки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и,
- знаменател общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот, който се приписва на сделките включени в числителя и на сделките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане. Държавите членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите освен посочените в член 11, част А, параграф 1, буква а).

Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до цифра, която не превишава следващата единица.

2. Чрез дерогация от разпоредбите на параграф 1, от изчислението на подлежащата на приспадане част се изключват сумите от оборота при доставките на капиталови стоки, ползвани от данъчнозадълженото лице за нуждите на стопанската му дейност. [О]боротите при съпътстващи сделки с недвижими имоти и съпътстващи финансови сделки, също се изключват. [...]“ . [неофициален превод]

Б – *Италианското право*

9. Член 19, параграф 5 от Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 — istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Указ на президента на Италианската република № 633 от 26 октомври 1972 г. за въвеждане и прилагане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „DPR № 633/72“), предвижда:

„[П]о отношение на данъчнозадължени лица, които упражняват както дейности, свързани със сделки, които пораждат право на приспадане, така и дейности, свързани с освободени сделки [...], правото на приспадане на данъка е пропорционално на първата категория сделки, а съответната сума се определя, като се приложи процентът на приспадане по член 19а“.

10. Член 19а от DPR № 633/72 е със следния текст:

„1. Процентът на приспадане, предвиден в член 19, параграф 5, се определя въз основа на съотношението между сумата на извършените през годината сделки, които пораждат право на приспадане, и същата сума заедно с тази на извършените през същата година освободени от облагане сделки. Процентът на приспадане се закръгля до следващото по-голямо или по-малко цяло число в зависимост от това дали цифрата след десетичната запетая е по-голяма или по-малка от пет десети.

[...]

2. За изчисляване на процента на приспадане, предвиден в параграф 1, не се вземат предвид [...] освободените сделки, посочени в точки от 1) до 9) [от член 10 от DPR № 633/72], когато не съставляват същинския предмет на дейност на данъчнозадълженото лице или са съпътстващи по отношение на облагаемите сделки, без да се засяга положението, че данъкът за стоки и услуги, които се използват единствено за извършването на такива сделки, не подлежи на приспадане“.

III – Спорът в главното производство, преюдициалният въпрос и производството пред Съда

11. След извършена данъчна проверка Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Данъчна администрация, Областна дирекция Рим 3, Италия, наричана по-нататък „Agenzia“) съставя на Mercedes Benz ревизионен акт за ДДС за данъчната 2004 г., с който постановява събиране на сумата 1 755 882 EUR, както и суми за санкции и лихви. В съобщението за събиране се изтъква, че получените от Mercedes Benz лихви по отпуснатите на неговите дъщерни дружества заеми в общ размер 41 878 647 EUR неоснователно са били изключени при изчисляването на процента по член 19а от DPR № 633/72.

12. В ДДС декларацията си за данъчната 2004 г. Mercedes Benz е определило своите финансови дейности, по-специално отпускането на заеми, като съпътстващи облагаемите му дейности, с което е обосновоало изключване на начислените по тези заеми лихви при изчисляването на процента. Agenzia счита, че отпускането на посочените заеми е една от основните дейности на Mercedes Benz, като се позовава на факта, че въпросните лихви формират 71,64 % от общия оборот на дружеството.

13. Mercedes Benz обжалва съобщението за събиране на Agenzia пред Commissione tributaria provinciale di Roma (Областна данъчна комисия Рим, Италия), която отхвърля жалбата. Дружеството обжалва това решение пред запитващата юрисдикция.

14. В рамките на спора в главното производство Mercedes Benz се позовава, на първо място, на съпътстващия характер на своите операции за финансиране и на второ място, на ефекта на изкривяване на италианската уредба на ДДС в полза на италианските данъчни органи вследствие прилагането на „математически“ метод за изчисляване на процента, основан на изключително формален критерий (разбивката на оборота на данъчнозадълженото лице), вместо метод на определянето му „по същество“, основаващ се на действителната преценка на дела от придобивните сделки, предназначени за извършване на облагаеми доставки. В това отношение Mercedes Benz представя две експертни заключения, в които е направен извод за наличието на минимално въздействие на направените от дружеството през 2004 г. разходи за придобиване на стоки и услуги по отношение на неговите освободени сделки, тоест по

отношение на финансовите му дейности⁶.

15. Между страните няма спор, че методът за определяне на правото на приспадане, предвиден в член 19, параграф 5 от DPR № 633/72, се прилага за всички стоки и услуги, придобити от „смесено“ данъчнозадължено лице в рамките на данъчната година.

16. Дружеството изтъква, че италианският законодател е транспонирал неправилно членове 173—175 от Директива 2006/112, тъй като по силата на член 19, параграф 5 от DPR № 633/72 е предвидил, че изчисляването на процента за приспадане по член 19а от DPR № 633/72 се прилага по отношение на всички стоки и услуги, придобити от „смесени“ данъчнозадължени лица. Такъв метод за изчисляване не позволявал да се определи с точност частта от ДДС, която да се отнася към сделките, даващи право на приспадане. Според дружеството горепосочените членове от тази директива уточняват, че приложното поле на процента за приспадане се ограничава до стоките и услугите, които се използват от данъчнозадълженото лице за извършване едновременно на сделки, даващи право на приспадане, и за сделки, които не дават такова право.

17. От своя страна Agenzia твърди, че извършените данъчни корекции са законосъобразни, като припомня мотивите, изложени в изпратеното от нея съобщение за събиране.

18. Commissione tributaria regionale di Roma (Областна данъчна комисия Рим) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Във връзка с упражняването на правото на приспадане в противоречие ли са с членове 168, 173—175 от Директива 2006/112/ЕО, тълкувани в съответствие с принципите на пропорционалност, ефективност и неутралитет, установени съгласно правото на Съюза, италианското законодателство (и по-специално член 19, параграф 5 и член 19а от D.P.R. № 633/1972) и практиката на националната данъчна администрация, съгласно които задължително се взема предвид разбивката на оборота на оператора, включително за определяне на т.нар. съпътстващи сделки, без да е предвиден метод за изчисляване, основан на видовете получени доставки и ефективното им предназначение, отразяващ обективно реалния дял от разходите, свързани с облагаемите и необлагаеми дейности на данъчнозадълженото лице?“.

19. Писмени становища представят Mercedes Benz, италианското правителство и Комисията, които участват в съдебното заседание, проведено на 14 април 2016 г.

IV – Правен анализ

A – Относно съдържанието на преюдициалния въпрос

20. Преюдициалният въпрос на запитващата юрисдикция до Съда е относно тълкуването на член 19, параграф 5 и на член 19а от DPR № 633/72 и относно практиката на националната данъчна администрация, за да се установи дали тези разпоредби и практика са в съответствие с членове 168 и 173—175 от Директива 2006/112.

⁶ — От акта за преюдициално запитване се установява, че едното от тези заключения прави извод за въздействие от 0,22 %, а другото — за нулево въздействие.

21. Следва да се отбележи, че когато е сезиран на основание член 267 ДФЕС, Съдът е компетентен да се произнеса относно тълкуването на Договорите, както и относно валидността и тълкуването на актовете на институциите на Европейския съюз. Съдът е компетентен да разглежда само разпоредбите на правото на Съюза. Националните съдилища преценяват обхвата на националните разпоредби и начина, по който те трябва да се прилагат⁷.

22. Освен това, както е посочено в точки 5 и 6 от настоящото заключение, към относимите факти в спора в главното производство *rationae temporis* се прилага не Директива 2006/112, а Шеста директива.

23. Ето защо трябва да се счита, че преюдициалният въпрос има за цел да установи дали член 17, параграфи 2 и 5 и член 19 от Шеста директива трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че не допускат национална правна уредба и практика на националната данъчна администрация като разглежданите в главното производство, които задължават данъчнозадължените лица, които извършват едновременно сделки, даващи право на приспадане, и такива, които не дават това право, да определят размера на подлежащия на приспадане ДДС посредством прилагане на процентно съотношение, определено в съответствие с член 19 от Директивата, за всички получени стоки и услуги, включително стоките и услугите, които са използвани изключително за извършване на сделки, даващи право на приспадане, или на сделки, които не дават такова право.

Б – *Встъпителни бележки*

24. В самото начало е уместно да припомним накратко основните принципи във връзка с правото на приспадане на ДДС.

25. Съгласно член 17, параграф 2 от Шеста директива данъчнозадълженото лице има право да приспада ДДС, „доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки“. В този смисъл правото на приспадане на ДДС се определя чрез свързването на платените по получените доставки разходи с извършените сделки⁸.

26. Според постоянната практика на Съда правото на приспадане, предвидено в членове 17 и следващите от тази директива, е основен принцип на общата система на ДДС, който по принцип не може да се ограничава и се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки⁹.

27. Както постановява Съдът, този режим цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Затова общата система на ДДС гарантира пълния неутралитет при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС¹⁰.

7 — Решение от 1 юни 2006 г., *Innoventif* (C-453/04, EU:C:2006:361, т. 29), както и определение от 25 януари 2007 г., *Koval'ský* (C-302/06, непубликувано, EU:C:2007:64, т. 17 и цитираната съдебна практика).

8 — Вж. в подобен смисъл заключението на генералния адвокат Jacobs по дело *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:111, т. 71).

9 — Вж. решение от 9 юли 2015 г., *Salomie* и *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 56 и цитираната съдебна практика). За да е възможно приспадане на ДДС, получените доставки трябва да имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право на приспадане, и да са част от елементите, формиращи цената на тези доставки. Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Вж. решение от 16 юли 2015 г. *Larentia + Minerva* и *Marenave Schiffahrt* (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 23, 24 и цитираната съдебна практика).

10 — Вж. решение от 9 юли 2015 г., *Salomie* и *Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, т. 57 и цитираната съдебна практика).

28. Когато придобити от данъчнозадължено лице стоки или услуги се използват за целите на сделки, които са освободени или не попадат в приложното поле на облагането с ДДС, не може нито да се събира данък по извършени доставки, нито да се приспада данък по получени доставки¹¹.

29. Логично член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива предвижда, че по отношение на стоките и услугите със смесена употреба¹² се допуска да бъде приспадната „само частта от данъка върху добавената стойност, която е пропорционална на [сделките, даващи право на приспадане]“. Според втора алинея от този член тази пропорционална част се определя в съответствие с член 19 от същата директива, чийто параграф 1 предвижда по същество подлежащата на приспадане част да се определя като дробна величина, съответстваща на оборота от сделките с подлежащ на приспадане ДДС, разделен на целия оборот¹³.

30. Предвиденото в член 19, параграф 1 от Шеста директива изчисляване на подлежащата на приспадане част налага приблизително определяне на частта от ДДС, относима към облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, доколкото по принцип би било трудно и дори невъзможно да се определи с точност в каква степен стоките и услугите със смесена употреба са използвани за извършването на тези сделки¹⁴. Това изчисляване се основава на предположението, че разбивката на стоките и услугите със смесена употреба съответства на разбивката на оборота на данъчнозадълженото лице. С други думи, общото правило за изчисляване на подлежащата на приспадане част се базира на принципа, че стоките и услугите със смесена употреба се използват от данъчнозадълженото лице за неговите облагаеми и за неговите освободени дейности пропорционално на оборота на съответния вид дейности.

31. По силата на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива държавите членки обаче могат да предвидят дерогация от общото правило за изчисляване на подлежащата на приспадане част, предвидено в член 19 от Директивата, като разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да определи подлежащата на приспадане част чрез прилагане на специални съотношения, тоест на един от останалите методи за изчисляване, изброени в букви а)—е) от тази алинея¹⁵.

32. В настоящото производство италианското правителство заявява, че при приемането на спорната правна уредба, а именно на член 19, параграф 5 и член 19а от DPR № 633/72, италианският законодател е упражнил предвидената в член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива възможност¹⁶. Според мен освен това е очевидно, че тази дерогация не може да бъде обоснована с някоя от другите дерогации, предвидени в същата алинея, букви а)—д), които позволяват установяването на отделна пропорция за всяко направление на дейност (букви а) и б), приспадането да се извършва в съответствие с действителното използване на всички или на част от стоките и услугите за конкретна дейност

11 — Вж. решение от 18 декември 2008 г., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, т. 16 и цитираната съдебна практика).

12 — За стоките и услугите със смесена употреба често се правят общи разходи, които се отнасят както към облагаемите, така и към освободените сделки на данъчнозадълженото лице.

13 — Вж. също заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, т. 10). Сделките, които не попадат в приложното поле на Шеста директива и които съответно не дават право на приспадане, трябва да бъдат изключени от изчисляването на подлежащата на приспадане част, посочена в членове 17 и 19 от Шеста директива. Вж. решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, т. 54 и цитираната съдебна практика).

14 — Вж. също заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, т. 33), който изтъква, че общото правило за изчисляване на подлежащата на приспадане част, предвидено в член 19 от Шеста директива, „по принцип позволява справедливо и достатъчно точно изчисляване на окончателния размер на данъка, подлежащ на приспадане“. Вж. също така заключението на генералния адвокат Mengozzi по дело Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, т. 92).

15 — Дерогационният характер на член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива се установява от встъпителния израз на тази алинея („Обаче държавите членки могат“). Държавите членки не са длъжни да се ограничат до един от методите, изброени в споменатия член 17, параграф 5, трета алинея. Вж. решение от 13 март 2008 г., Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, т. 38).

16 — Който съответства на настоящия член 173, параграф 2 от Директива 2006/112. Според италианското правителство текстът на член 174 от Директива 2006/112 (предишен член 19 от Шеста директива) по същество е възпроизведен в член 19а от DPR № 633/72.

(буква в) и да не бъдат взети предвид неподлежащите на приспадане суми, когато са незначителни (буква д)¹⁷. Следователно при анализа по-нататък ще се ограничи само до обсъждане на дерогацията, предвидена в член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива.

33. Тоест поставеният въпрос е дали тази дерогация, предвидена в член 17, параграф 5, трета алинея, по буква г) от Шеста директива (наричана по-нататък „дерогацията, предвидена в буква г“), допуска правна уредба като приложимата в главното производство, която налага на „смесените“ данъчнозадължени лица да определят сумата за приспадане чрез прилагането на съотношение, установено в съответствие с член 19 от Шеста директива, по отношение на всички получени доставки на стоки и услуги, независимо за какво са използвани.

34. Този въпрос обхваща два аспекта, които ще разгледам последователно. Първо, трябва да се изследва какво е приложното поле на дерогацията, предвидена в буква г), и по-специално дали тя се отнася по-скоро само за стоките и услугите със смесена употреба за разлика от общото правило за пропорционално приспадане и другите дерогации, предвидени съответно в първа и трета алинея на член 17, параграф 5 от Шеста директива. Второ, пита се кои са методите за изчисляване, които са позволени от дерогацията, предвидена в буква г).

В – Относно приложното поле на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива

1. Относно различните предложени тълкувания

35. Съгласно текста на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива той позволява на държавите членки „да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата, изложена в първата алинея по отношение на всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея“.

36. В настоящото дело се предлагат две различни тълкувания на израза „по отношение на всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея“.

37. Италианското правителство и Комисията¹⁸ считат, че този израз следва да се разбира в смисъл, че се имат предвид всички стоки и услуги, които се използват както за сделки, даващи право на приспадане, така и за сделки, които не дават такова право. Такова тълкуване води до включване в приложното поле на дерогацията, предвидена в буква г), на всички стоки и услуги, получени от „смесено“ данъчнозадължено лице в рамките на определена данъчна година.

38. Обратно, Mercedes Benz изтъква, че този израз трябва да се тълкува в смисъл, че се имат предвид единствено стоките и услугите със смесена употреба, получени от данъчнозадълженото лице в рамките на определен данъчен период.

17 — В този смисъл вж. решение от 18 декември 2008 г., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, т. 19). Между другото отбелязвам, че значението на израза „да предвидят изключване на правото на приспадане при определени условия“, използван от Съда в посочената по-горе точка и в точка 23 от същото решение, не е очевидно. Въпреки това той е възпроизведен в решение от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 31).

18 — Струва ми се, че Комисията е променила становището си в хода на производството пред Съда. В писменото си становище тя счита, че като задължава данъчнозадълженото лице да прилага метода за пропорционално приспадане независимо от използването на получените стоки и услуги, разглежданият италиански режим явно противоречи на принципа на неутралитет на ДДС.

39. Съгласен съм, че текстът на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива не блести с яснота¹⁹. По съображенията, които излагам по-долу, аз обаче се присъединявам към тълкуването, предложено от Mercedes Benz, доколкото предложението на италианското правителство и Комисията по мое мнение противоречи на практиката на Съда и е несъвместимо с целта на дерогациите по член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива²⁰.

2. Относно практиката на Съда

40. Общият принцип на пропорционалното приспадане, посочен в член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, несъмнено се ограничава до стоките и услугите със смесена употреба, както следва от самия текст на тази разпоредба²¹.

41. Така режимът на пропорционалното приспадане, въведен с член 17, параграф 5 от Директивата, провежда разграничение според използването на стоките и услугите, а не в зависимост от естеството на данъчнозадълженото лице. Очевидно само „смесените“ данъчнозадължени лица са засегнати от правилото за пропорционалното приспадане, тъй като те са единствените данъчнозадължени лица, които придобиват стоки и услуги със смесена употреба по смисъла на Директивата²². Това обаче не променя факта, че определящ критерий при прилагането на този член остава естеството на стоките и услугите, а не естеството на съответното данъчнозадължено лице.

42. Съдът постановява още, че „смесените“ данъчнозадължени лица се третират по съвсем същия начин като лицата, които извършват изключително само облагаеми или само освободени дейности²³, за да могат да приспадат целия размер на ДДС, платен при покупките на стоки и услуги, които се използват изключително за техните облагаеми сделки, и да не могат да приспадат изобщо ДДС, платен за покупките на стоки и услуги, които са използвани изключително за техните освободени сделки.

43. Що се отнася до дерогациите, предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, в решение Portugal Telecom²⁴ Съдът изрично се е произнесъл по отношение на приложното им поле, като е приел, че „39. [...] Съдът е постановил, че член 17, параграф 5 от Шеста директива установява режима, който се прилага спрямо правото на приспадане на ДДС, когато данъкът се отнася до сделки, които се използват от данъчнозадълженото лице „както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност

19 — От една страна, употребеният в член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) израз „посочени в нея“ би могъл да подкрепи предложението от италианското правителство и от Комисията тълкуване, според което този израз бил свързан със „сделките“, извършени от данъчнозадълженото лице, а не със „стоките и услугите“, получени от него. От друга страна, изразът „всички стоки и услуги“ би могъл просто да означава, за разлика от дерогациите по букви а)–в) от третата алинея, че дерогацията по буква г) не допуска прилагането на отделно процентно съотношение за всяко направление от дейността на данъчнозадълженото лице или за част от стоките и услугите със смесена употреба, а разрешава прилагането на процентно съотношение само за съвкупността от тези стоки и услуги. Сравнението между различните езикови версии на Шеста директива не внася уточнение по тези въпроси.

20 — Припомням, че съгласно трайната практика на Съда при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се вземат предвид както текстът и целта ѝ, така и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част. Вж. решение от 12 юни 2014 г., Лукойл Нефтохим Бургас (C-330/13, EU:C:2014:1757, т. 59).

21 — Съгласно текста на член 17, параграф 5, първа алинея тя се прилага за „стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки [...], за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане“.

22 — Отбелязвам, че макар в решение от 6 октомври 2005 г., Комисия/Испания (C-204/03, EU:C:2005:588, т. 25) Съдът да постановява, че член 17, параграф 5 от Шеста директива „се отнася само до случаите на „смесени“ данъчнозадължени лица“, при внимателния прочит на това решение следва, че това твърдение е валидно в контекст, при който Съдът е констатирал, че този параграф не позволява ограничаване на правото на приспадане на „изцяло данъчнозадължените лица“, тоест на данъчнозадължените лица, които извършват единствено облагаеми сделки.

23 — Вж. решения от 8 юни 2000 г., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, т. 26), от 22 февруари 2001 г., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, т. 38) и от 23 април 2009 г., Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, т. 60).

24 — Решение от 6 септември 2012 г. (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 39—41).

подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане“, допускатки право на приспадане само за частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки. От тази разпоредба следва, че ако данъчнозадълженото лице използва стоки и услуги както за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, така и сделки, за които не подлежи на приспадане, то може да приспадне само частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки (решение [от 27 септември 2001 г., *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, т.] 28 и 34).

40. От тази съдебна практика следва, от една страна, че предвиденият в член 17, параграф 5 от Шеста директива режим на приспадане се отнася само до случаите, в които стоките и услугите са използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, така и сделки, за които не подлежи на приспадане, тоест при стоки и услуги със смесена употреба, и от друга страна, че държавите членки могат да използват някой от посочените в член 17, параграф 5, трета алинея методи на приспадане само за такива стоки и услуги.

41. Обратно, стоките и услугите, които са използвани от данъчнозадълженото лице само за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, не попадат в обхвата на член 17, параграф 5 от Шеста директива, а във връзка с тях, що се отнася до режима на приспадане, се прилага член 17, параграф 2 от тази директива“.

44. По този начин Съдът не прави никакво разграничение между различните дерогации, предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива. Този подход, който след това е потвърден в практиката на Съда²⁵, според мен изключва тълкуването, съгласно което дерогацията, предвидена в буква г), позволява прилагането на пропорционално приспадане спрямо всичките стоки и услуги, получени от „смесено“ данъчнозадължено лице.

45. По принцип тази констатация би била достатъчна, за да се направи извод, че член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива не допуска правна уредба като приложимата в главното производство, която налага на голям брой данъчнозадължени лица, които извършват „смесени“ доставки, да определят подлежащата на приспадане сума чрез прилагане на процентно съотношение спрямо всички получени от данъчнозадълженото лице стоки и услуги. По-нататък в изложението ще докажа, че телеологичното тълкуване на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от тази директива води до същия извод като възприетия от Съда в решение *Portugal Telecom*²⁶.

3. Относно телеологичното тълкуване на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива

46. Предвид дерогационния характер на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива изводът, който следва от решение *Portugal Telecom*²⁷, че тази разпоредба се отнася по-скоро само до стоките и услугите със смесена употреба, ми се струва напълно логичен, доколкото дерогациите по принцип нямат по-широко приложно поле в сравнение с общото правило, от което са изключение²⁸.

47. Този извод се подкрепя и от целта на изброените в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива дерогации.

25 — Вж. решение от 16 юли 2015 г., *Larentia + Minerva и Marenave Schifffahrt* (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 26).

26 — Решение от 6 септември 2012 г. (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Решение от 6 септември 2012 г. (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — Тясната връзка между предвидената в буква г) дерогация и общия принцип на пропорционално приспадане по член 71, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, произтича и от изричното позоваване в дерогацията на „разпоредбата на първата алинея“.

48. От подготвителните работи на Шеста директива²⁹ се установява, че трета алинея „има за цел да избегне неравенствата при прилагане на данъка. Тези неравенства могат да са в ущърб или в полза на данъчнозадълженото лице, като се има предвид предварително определеният характер на общото съотношение, което може да доведе до приспадане на по-малки или по-големи суми от тези, които действителното използване би позволило. В това отношение държавите могат да позволят или да задължат данъчнозадълженото лице да определи специални съотношения и да извърши приспадане в съответствие с действителното използване на всички или на част от стоките и услугите за целите на облагаемата дейност, доколкото данъчнозадълженото лице може да докаже това използване посредством водене на отделна отчетност“. [неофициален превод]

49. Неравенствата, за които става въпрос в подготвителните работи, се появяват, когато приходите, формирани от всяка от дейностите на данъчнозадълженото лице, не са пропорционални на въздействието на разходите, включително за ДДС, направени за придобиване на стоки и услуги със смесена употреба. В тези случаи общото съотношение, установено в съответствие с член 19 от Шеста директива, тоест въз основа на оборота, не би отразявало адекватно частта от ДДС, отнасяща се до облагаемите сделки, тъй като това съотношение почива на невярна презумпция³⁰.

50. Например когато „смесено“ данъчнозадължено лице формира съществената част от оборота си от освободени доставки (например финансови или застрахователни услуги), за които няма право на приспадане, макар стоките и услугите със смесена употреба, получени от данъчнозадълженото лице, да са използвани основно за извършване на облагаеми сделки, даващи право на приспадане, подлежащата на приспадане част, изчислена в съответствие с член 19 от Шеста директива, като се основава на разбивката на оборота на данъчнозадълженото лице, непременно води до по-ниска сума за приспадане от определената на база действителната употреба на тези стоки и услуги.

51. Обратно, ако по-голямата част от оборота е формирана от облагаеми сделки, а получените стоки и услуги със смесена употреба се използват главно за извършване на освободени доставки, сумата за приспадане, произтичаща от прилагането на общото съотношение, е „твърде висока“ в сравнение с действителната употреба на посочените стоки и услуги. И в двата случая стойността на съотношението, определена по метода за изчисляване, предвиден в член 19 от Шеста директива, ще бъде изкривена, тъй като разбивката на оборота на „смесеното“ данъчнозадължено лице не съответства на действителната употреба на стоките и услугите със смесена употреба³¹.

52. За да се избегнат тези неравенства и по този начин да се гарантира неутралитет на ДДС, изброените в член 17, параграф 5, трета алинея букви а)—г) от Шеста директива дерогации позволяват на държавите членки да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице при определяне на подлежащата на приспадане сума да приложи някой от другите методи за изчисляване³².

29 — Обяснителен меморандум към първоначалното предложение за Шеста директива от 29 юни 1973 г., Притурка 11/73 към Бюлетин на Европейските общности, стр. 19. В предложената редакция член 17, параграф 5, трета алинея съдържа само три изключения, съответстващи на изключенията по букви а)—в) от приетата директива. Няма никакво основание да се предполага, че целта на третата алинея е била променена от допълнителните изключения, уредени в разпоредбите на букви г) и д), които са прибавени в хода на законодателната процедура.

30 — Вж. точка 30 от настоящото заключение.

31 — Член 19, параграф 2 от Шеста директива до известна степен може да намали тези неравенства, като предвижда, че от изчислението на подлежащата на приспадане част, посочена в параграф 1 от същия член, се изключват сумите от оборота от някои съпътстващи сделки. В този смисъл вж. решение от 29 април 2004 г., EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, т. 75). Това обаче не би решило въпроса с неравенствата, които произтичат от висок оборот от освободени доставки, както се вижда в случая.

32 — Вж. решение от 18 декември 2008 г., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, т. 19).

53. Докато общият метод за изчисляване, предвиден в член 19 от Шеста директива, има за цел да *опрости* определянето на „частта от данъка върху добавената стойност, която е пропорционална на [облагаемите сделки]“, по смисъла на член 17, параграф 5, първа алинея от тази директива, третата алинея на същия параграф има за цел да *намали неравенствата*, създадени от същия този способ за опростяване³³. В продължение на тези принципи Съдът е приел, че тази алинея има за цел да позволи на държавите членки да прилагат други методи за изчисляване, за да постигнат *по-точни* резултати при определянето на обхвата на правото на приспадане³⁴.

54. Що се отнася до стоките и услугите, които се използват *изключително* за извършване било на облагаеми, било на освободени сделки, подлежащата на приспадане сума може лесно да бъде определена с точност, без да се прибегва до способите за опростяване. Ето защо по отношение на тези стоки и услуги подлежащата на приспадане част при всяко положение би била съответно 100 % и 0 %. По тази причина целта за опростяване не се прилага по отношение на тези стоки и услуги и по този начин не оправдава никакво приблизително определяне на подлежащата на приспадане сума.

55. Обратно, прилагането по отношение на тези стоки и услуги на метод за изчисляване чрез приближение би било в противоречие с принципа за неутралитет на ДДС. Първо, то би лишило „смесените“ данъчнозадължени лица от прогласеното от Шеста директива право да приспаднат целия данък, платен по получени доставки на стоки и услуги, които се използват изключително за целите на облагаемите сделки. Второ, то би позволило приспадания, каквито не са предвидени в тази директива, доколкото би дало възможност да се приспада част от ДДС, платен за закупуването на стоки и услуги, използвани изключително за извършване на освободени сделки.

56. Както е постановил Съдът, дерогациите от правото на приспадане са позволени само в изрично предвидените в Шеста директива случаи³⁵. Силно се съмнявам, че описаните по-горе съществени дерогации, поддържани от италианското правителство и Комисията, са били желани от законодателя на Съюза.

57. Нито текстът на Шеста директива, нито подготвителните работи към нея съдържат никакви данни за такава воля от страна на законодателя³⁶. Обратно, обстоятелството, че предвидената в буква г) дерогация е включена в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, според мен ясно показва, че става въпрос именно за дерогация от общото изчисляване на съотношението, предвидено във втората алинея от този параграф и в член 19 от тази

33 — Не споделям мнението на италианското правителство, според което предвидените в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива дерогации също имат за цел опростят определянето на подлежащата на приспадане сума. Вж. още заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело BLC Baumarck (C-511/10, EU:C:2012:245, т. 42).

34 — Вж. решение от 10 юли 2014 г., Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 29). Вж. още решения от 18 декември 2008 г., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, т. 24) и от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarck (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 18).

35 — Вж. решение от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, т. 35 и цитираната съдебна практика).

36 — Всъщност дерогацията, предвидена в буква г), не се съдържа в първоначалното предложение на Комисията от 29 юни 1973 г. (Предложение за Шеста директива на Съвета в областта на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота за хармонизиране — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа) (СОМ(73) 950 окончателен), нито в измененото предложение от 26 юли 1974 г. (Изменения в предложението за Шеста директива на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: „Единна данъчна основа“) (СОМ(74) 795 окончателен). Тя е добавена без обяснения преди приемането на Директивата от Съвета. Член 17, параграф 5 от Шеста директива се основава на правилото за пропорционално приспадане, предвидено в член 11, параграф 2, трета алинея и параграф 3 от Втора директива 67/288/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структури и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303), което предоставя на държавите членки грижата да установят критериите за определяне на подлежащата на приспадане сума.

директива, а не за дерогация от по-общия принцип, прогласен в член 17, параграф 2 от посочената директива, според който данъчнозадълженото лице има право на приспадане от размера на данъчното си задължение, „[Д]околкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки“.

58. За разлика от твърденията на италианското правителство считам, че възможността, дадена от италианското законодателство³⁷ на „смесено“ данъчнозадължено лице да избере да раздели своите дейности, така че при упражняване на тази възможност според правителството то ще има право да приспадне изцяло платения ДДС при покупките, свързани с извършваните облагаеми сделки, но няма да може да приспадне платения ДДС при покупките, свързани с неговите освободени или необлагаеми сделки, не оказва никакво влияние върху преценката на съвместимостта на това законодателство с Шеста директива.

59. Такава чисто факултативна възможност поставя предвиденото от Шеста директива приспадане в зависимост от избора на данъчнозадълженото лице, което е несъвместимо с целта на тази директива да гарантира широка хармонизация на нормите в областта на ДДС³⁸.

60. Въз основа на гореизложеното считам, че Съдът по принцип е напълно в състояние да отговори на поставения от запитващата юрисдикция въпрос, като приеме, че член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива не допуска национална правна уредба, която налага на „смесените“ данъчнозадължени лица да определят подлежащия на приспадане ДДС посредством прилагането на съотношение, определено в съответствие с член 19 от Директивата спрямо всички стоки и услуги, получени от данъчнозадълженото лице, независимо от тяхната употреба.

61. Въпреки това за изчерпателност и за всеки случай по-долу ще изложа съображения по повод методите за изчисляване, които държавите членки могат да наложат по силата на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива. Тези съображения позволяват също да бъде отхвърлен представеният от италианското правителство довод, съгласно който предлаганото от мен тълкуване относно приложното поле на тази разпоредба води до обезсмислянето ѝ, доколкото, ако то бъдело прието, тя щяла да се задоволи да повтори това, което първата алинея от същия параграф така или иначе налагала.

Г – Относно методите за изчисляване, разрешени съгласно член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива

62. Текстът на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива предвижда приспадането да се извършва „в съответствие с разпоредбата на първата алинея“.

63. Съгласявам се, че това препращане към общия принцип на пропорционалното приспадане, предвиден в член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, създава трудности при тълкуването, по-специално що се отнася до методите за изчисляване, разрешени от член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от тази директива.

64. Практиката на Съда обаче дава две полезни уточнения в това отношение.

37 — Член 36, параграф 3 от DPR № 633/72. Отбелязвам, че запитващата юрисдикция не се позовава изобщо на тази национална разпоредба, която позволява отделното прилагане на данъка, отнасящ се до някои от дейностите на данъчнозадълженото лице.

38 — Добавям, че предвидената в член 17, параграф 5, трета алинея, буква а) от тази директива възможност да бъде позволено прилагането на отделна част за всяко направление на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице, се отнася само за стоките и услугите със смесена употреба и съответно не би могла да оправдае италианската правна уредба, която се отнася за всички получени стоки и услуги.

65. Първо, макар Шеста директива да не предвижда точно методите за изчисляване, които държавите членки могат да ползват по силата на дерогациите по член 17, параграф 5, трета алинея, букви а)—г) от Шеста директива, тези дерогации позволяват да се ползват методи, *различни* от предвидените в член 19 от Директивата, което се потвърждава от практиката на Съда³⁹.

66. В резултат от това следва, за разлика от твърденията на италианското правителство и Комисията⁴⁰, че препращането в член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива към първата алинея от този параграф се отнася не до метода за изчисляване, предвиден във втората алинея на същия параграф и в член 19 от Директивата, а единствено до общия принцип на пропорционалното приспадане, според който приспадане се допуска само за частта от ДДС, която е пропорционална на сумата, относима към сделките, даващи право на приспадане⁴¹.

67. Следователно според мен дерогацията, предвидена в буква г), изглежда позволява да бъдат прилагани съотношения, различни от „стандартното“, което се определя в съответствие с член 19 от Директивата⁴². Дори тази дерогация да оставя на държавите членки свободата да определят метод за изчисляване, тя не би могла да допусне правна уредба като приложимата в главното производство, която разпростира метода съгласно споменатия член 19 отвъд приложното поле на режима на пропорционалното приспадане, а именно по отношение на стоки и услуги, които са използвани изключително за извършване на облагаеми или освободени сделки.

68. Второ, от практиката на Съда се установява, че член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива има за цел да позволи на държавите членки да вземат предвид специфичните характеристики на някои от дейностите на данъчнозадължените лица, за да постигнат по-точни резултати при определянето на обхвата на правото на приспадане⁴³. От това следва също, че при упражняване на правомощията, предоставени им от тази разпоредба, държавите членки трябва да зачитат полезното действие на член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, както и принципите, стоящи в основата на общата система на ДДС, по-конкретно принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност⁴⁴.

69. Правна уредба като описаната от запитващата юрисдикция не отговаря на нито едно от изискванията, поставени от Съда. Така, като задължава „смесените“ данъчнозадължени лица да определят сумата за приспадане посредством прилагането на съотношение с приближение⁴⁵, определено в съответствие с член 19 от Шеста директива спрямо всички стоки и услуги,

39 — Вж. решения от 18 декември 2008 г., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, т. 19) и от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarck (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 15) и определение от 13 декември 2012 г., Debiasi (C-560/11, непубликувано, EU:C:2012:802, т. 39).

40 — В това отношение Комисията се позовава на решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarck (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 20). Съгласен съм, че това решение може да внесе объркване относно метода за изчисляване, който може да бъде приложен по силата на член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива, тъй като Съдът изглежда провежда разграничение между дерогацията, предвидена в буква г), и останалите дерогации в същата алинея. Макар това разграничение да е възпроизведено в решение от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 51), то не се среща нито в по-ранната съдебна практика (вж. решение от 18 декември 2008 г., Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, т. 21), нито в най-новата съдебна практика (вж. решение от 10 юли 2014 г., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 25).

41 — Това разграничение между *принципа на пропорционално приспадане* и *правилото за изчисляване на подлежащата на приспадане част* е по-отчетливо в Директива 2006/112, която отменя и заменя Шеста директива считано от 1 януари 2007 г. Така член 173, параграф 2, буква г) от тази директива препраща конкретно към „разпоредбата, изложена в параграф 1, първа алинея“, което съответства на член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива, а не към целия параграф 1, което би включвало и правилото за изчисляване на подлежащата на приспадане част.

42 — В този смисъл вж. заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело BLC Baumarck (C-511/10, EU:C:2012:245, т. 29), който изтъква, че предвидената в буква г) дерогация предполага „[възможност] да се приложат други проценти“. Вж. също заключението на генералния адвокат Cruz Villalón по дело Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, т. 59).

43 — Вж. точка 53 и бележка под линия 34 от настоящото заключение.

44 — Вж. решение от 8 ноември 2012 г., BLC Baumarck (C-511/10, EU:C:2012:689, т. 16). Вж. още решения от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, т. 52) и от 10 юли 2014 г., Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 27).

45 — Вж. точка 30 от настоящото заключение.

получени от данъчнозадълженото лице, тоест при по-широка от предвидената в Шеста директива основа, тази правна уредба води неминуемо до резултати, които са по-неточни в сравнение с получените при прилагане на „стандартното“ съотношение⁴⁶. Освен това методът, очертан в тази правна уредба, води до несъвместими с принципа на неутралитет на ДДС резултати, както бе онагледено по-горе⁴⁷.

70. В заключение, анализът на допустимите съгласно член 17, параграф 5, трета алинея, буква г) от Шеста директива методи за изчисляване също води до констатацията, че правна уредба като разглежданата в главното производство е несъвместима с тази директива.

V – Заключение

71. По гореизложените съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, отправен от Commissione tributaria regionale di Roma (Областна данъчна комисия Рим, Италия), по следния начин:

„Член 17, параграфи 2 и 5 и член 19 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 г., трябва да бъдат тълкувани в смисъл, че не допускат национална правна уредба и практика на националната данъчна администрация като разглежданите в главното производство, които задължават данъчнозадължените лица, които извършват едновременно сделки, даващи право на приспадане, и такива, които не дават това право, да определят размера на подлежащия на приспадане данък върху добавената стойност посредством прилагане на процентно съотношение, определено в съответствие с член 19 от тази директива, за всички получени стоки и услуги, включително стоките и услугите, които са използвани изключително за извършване на сделки, даващи право на приспадане, или на сделки, които не дават такова право“.

46 — Не мога да се съглася с аргумента на Комисията, според който дерогацията, предвидена в буква г), допуска такава правна уредба, доколкото тази правна уредба била само дерогационна по характер и водела до по-точни резултати в сравнение със „стандартното“ съотношение, предвидено в член 17, параграф 5, първа алинея от Шеста директива. Според мен такава правна уредба неминуемо води до по-неточни резултати и по този начин противоречи на целта за данъчен неутралитет, която си поставят дерогациите, предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от тази директива.

47 — Вж. точки 54 и 55 от настоящото заключение.