



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
H. SAUGMANDSGAARD ØE
van 29 juni 2016¹

Zaak C-378/15

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

[verzoek van de Commissione tributaria regionale di Roma (regionale fiscale commissie van Rome, Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Zesde richtlijn (77/388/EEG) — Artikel 17, lid 5, derde alinea — Aftrek van de voorbelasting — Aftrek pro rata — Berekening”

I – Inleiding

1. Het verzoek van de Commissione tributaria regionale di Roma (regionale fiscale commissie van Rome, Italië) om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)², dat de lidstaten toestaat af te wijken van de in de tweede alinea van dit lid en in artikel 19 van deze richtlijn neergelegde algemene regel voor de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek.

2. De cruciale kwestie van dit verzoek om een prejudiciële beslissing is de werkingssfeer van de voornoemde afwijking. Heeft zij, zoals de andere in de derde alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn bepaalde afwijkingen, alleen maar betrekking op de „goederen en diensten voor gemengd gebruik”, dit wil zeggen goederen en diensten die zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, of heeft zij een ruimere werkingssfeer dan deze goederen en diensten en dekt zij aldus alle goederen en diensten die zijn verworven door een „gemengd belastingplichtige”, namelijk een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor dat recht niet bestaat? Eveneens rijst de vraag welke berekeningsmethodes de lidstaten op grond van deze afwijking kunnen opleggen.

3. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Mercedes Benz Italia SpA (hierna: „Mercedes Benz”) en de Italiaanse belastingautoriteiten met betrekking tot het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) van deze vennootschap.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd door richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (PB 1991, L 376, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn”).

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. Met zijn prejudiciële vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof om uitlegging van de artikelen 168 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde³.

5. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt evenwel dat het hoofdgeding betrekking heeft op het recht op aftrek van Mercedes Benz voor belastingjaar 2004. Zoals de Europese Commissie opmerkt, vallen de relevante feiten van het hoofdgeding *ratione temporis* dus niet onder richtlijn 2006/112, die de Zesde richtlijn slechts met ingang van 1 januari 2007 heeft ingetrokken en vervangen.⁴

6. Dientengevolge moet de Zesde richtlijn worden toegepast, wat echter geen gevolgen heeft voor de grond van het antwoord op de door de verwijzende rechter gestelde vraag, aangezien de relevante bepalingen van de twee richtlijnen in wezen hetzelfde zijn.⁵

7. Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, leden 1, 2 en 5, in de uit artikel 28 septies van de deze richtlijn voortvloeiende versie ervan, luiden als volgt:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (*pro rata*).

Dit *pro rata* wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen. De lidstaten kunnen evenwel:

a) de belastingplichtige toestaan een *pro rata* te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;

b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een *pro rata* te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;

c) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

3 — PB 2006, L 347, blz. 1.

4 — Zie artikel 411, lid 1, en artikel 413 van richtlijn 2006/112.

5 — Aldus stemmen de bepalingen van artikel 17, leden 2 en 5, en artikel 19 van de Zesde richtlijn *mutatis mutandis* overeen met die van de artikelen 168 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112.

- d) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;
- e) bepalen dat, wanneer de belasting over de toegevoegde waarde die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.”

8. In artikel 19, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn wordt het volgende bepaald:

„1. Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, onder a).

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 wordt voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot de leveringen van investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt. Tevens wordt buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking [...] tot bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen.”

B – Italiaans recht

9. Artikel 19, lid 5, van het decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (decreet van de president van de Republiek nr. 633 tot invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde), van 26 oktober 1972 (hierna: „DPR nr. 633/72”), bepaalt:

„Wat belastingplichtigen betreft die zowel activiteiten verrichten die handelingen meebrengen waarvoor recht op aftrek bestaat, als activiteiten die vrijgestelde handelingen meebrengen [...], wordt de belastingaftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerste categorie van handelingen en het betrokken bedrag wordt berekend door toepassing van het in artikel 19 bis bedoelde pro rata voor de toepassing van de aftrek.”

10. Artikel 19 bis van DPR nr. 633/72 luidt als volgt:

„1. Het in artikel 19, lid 5, bedoelde pro rata voor de toepassing van de aftrek wordt bepaald door de verhouding tussen het bedrag van de in het betrokken jaar verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, en hetzelfde bedrag vermeerderd met de in hetzelfde jaar verrichte vrijgestelde handelingen. Het pro rata voor de toepassing van de aftrek wordt afgerond op de hogere of lagere eenheid naargelang het gedeelte na de komma lager dan wel hoger dan vijf tienden is.

[...]

2. Voor de berekening van het in lid 1 bedoelde pro rata voor de toepassing van de aftrek wordt geen rekening gehouden met [...] de vrijgestelde handelingen die zijn vermeld in de punten 1) tot en met 9) [van artikel 10 van DPR nr. 633/72], wanneer zij geen deel uitmaken van de hoofdactiviteit van de belastingplichtige dan wel bijkomstig zijn aan belastbare handelingen, onverminderd de niet-aftrekbaarheid van de belasting over goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van die laatste handelingen.”

III – Hoofdeding, prejudiciële vraag en procedure bij het Hof

11. Ingevolge een belastingcontrole heeft de Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (belastingdienst, provinciale controle van Rome 3, Italië; hierna: „Agenzia”) aan Mercedes Benz voor belastingjaar 2004 een belastingaanslag inzake btw verstuurd, waarbij een bedrag van 1 755 882 EUR werd nagevorderd, vermeerderd met boeten en rente. In de navordering werd gesteld dat de door Mercedes Benz verworven rente op aan haar dochterondernemingen verstrekte leningen voor een totaal bedrag van 41 878 647 EUR ten onrechte niet was opgenomen in de berekening van het in artikel 19 bis van DPR nr. 633/72 bedoelde pro rata.

12. Mercedes Benz had in haar btw-aangifte voor het belastingjaar 2004 haar financiële activiteiten, namelijk het verstrekken van leningen, als bijkomstig aan haar belastbare handelingen gekwalificeerd, wat de uitsluiting van de rente op deze leningen in de berekening van het pro rata had gerechtvaardigd. Volgens de Agenzia was het verstrekken van de genoemde leningen een van de hoofdactiviteiten van Mercedes Benz en zij verwees hiervoor naar het feit dat de betrokken rente 71,64 % van de totale omzet van de vennootschap vormde.

13. Mercedes Benz heeft beroep ingesteld tegen de navorderingsaanslag van de Agenzia bij de Commissione tributaria provinciale di Roma (provinciale fiscale commissie van Rome, Italië), die dit verworpen heeft. Dientengevolge heeft de vennootschap tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

14. Mercedes Benz roept in het kader van het hoofdeding in de eerste plaats het bijkomstige karakter van haar financieringshandelingen in en in de tweede plaats de versturende gevolgen van de Italiaanse btw-regeling ten gunste van de Italiaanse belastingautoriteiten gelet op de toepassing van een methode van een „mathematisch” pro rata, die steunt op een uitsluitend formeel criterium (de samenstelling van de omzet van de belastingplichtige), in de plaats van een methode van een „materieel” pro rata, die steunt op een effectieve beoordeling van het aandeel van de voor de belastbare handelingen bestemde verwervingen. In dit verband heeft Mercedes Benz twee deskundigenrapporten voorgelegd, waarvan de conclusie luidde dat de uitgaven die de vennootschap in 2004 voor de verwerving van goederen en diensten heeft gedragen, een zeer gering aandeel hadden in haar vrijgestelde handelingen, namelijk haar financiële activiteiten.⁶

15. Partijen zijn het erover eens dat de in artikel 19, lid 5, van DPR nr. 633/72 bepaalde methode voor de vaststelling van het recht op aftrek, van toepassing is op alle goederen en diensten die in de loop van een belastingjaar door een gemengd belastingplichtige zijn verworven.

16. De vennootschap voert aan dat de Italiaanse wetgever de artikelen 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 onjuist heeft omgezet, door krachtens artikel 19, lid 5, van DPR nr. 633/72 te bepalen dat de in artikel 19 bis van DPR nr. 633/72 bepaalde berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek van toepassing is op alle door gemengd belastingplichtigen verworven goederen en diensten. Op basis van een dergelijke berekeningsmethode zou het niet mogelijk zijn om precies het aandeel van de btw vast te stellen dat kan worden toegerekend aan handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.

6 — Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat in een van deze rapporten werd besloten tot een aandeel van 0,22 % en in het andere tot een aandeel gelijk aan nul.

Volgens de vennootschap wordt in de bovenvermelde artikelen van deze richtlijn bepaald dat de werkingssfeer van het pro rata beperkt is tot de goederen en diensten die door de belastingplichtige zijn gebruikt om tegelijkertijd handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, te verrichten.

17. De Agenzia herbevestigt op haar beurt dat de fiscale terugvorderingen rechtmatig waren en herinnert in dit verband aan de redenen die zij in haar navorderingsaanslag heeft vermeld.

18. De Commissione tributaria regionale di Roma heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Staan, met het oog op de uitoefening van het recht van aftrek, de nationale wetgeving (meer bepaald artikel 19, lid 5, en artikel 19 bis, van DPR nr. 633/72) en de praktijk van de nationale belastingdienst, die vereisen dat wordt uitgegaan van de samenstelling van de omzet van de marktdeelnemer, mede ter vaststelling welke handelingen zogenoemd bijkomstig zijn, maar die niet voorzien in een berekeningsmethode die is gebaseerd op de samenstelling en daadwerkelijke bestemming van de verwervingen, en objectief weergeeft welk aandeel van de uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van de – belaste of niet-belaste – activiteiten van de belastingplichtige, in de weg aan een uitlegging van de artikelen 168 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112/EG waarbij rekening wordt gehouden met de gemeenschapsrechtelijke beginselen van evenredigheid, doeltreffendheid en neutraliteit?”

19. Mercedes Benz, de Italiaanse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en deelgenomen aan de terechtzitting van 14 april 2016.

IV – Juridische analyse

A – *Strekking van de prejudiciële vraag*

20. Met zijn prejudiciële vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof om uitlegging van artikel 19, lid 5, en artikel 19 bis van DPR nr. 633/72, alsook de praktijk van de nationale belastingdienst, om te bepalen of die artikelen en die praktijk in overeenstemming zijn met de artikelen 168 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112.

21. Ik wil erop wijzen dat het Hof, waarbij een vraag op grond van artikel 267 VWEU is aanhangig gemaakt, bevoegd is om een uitspraak te doen over de uitlegging van de Verdragen, alsook over de geldigheid en de uitlegging van de handelingen van de instellingen van de Europese Unie. Het Hof is enkel bevoegd om bepalingen van het recht van de Unie te onderzoeken. Het staat aan de nationale rechter de strekking en de wijze van toepassing van de nationale bepalingen te beoordelen.⁷

22. Bovendien vallen de relevante feiten van het hoofdeding, zoals vermeld in de punten 5 en 6 van deze conclusie, rationae temporis niet onder de toepassing van richtlijn 2006/112, maar onder de Zesde richtlijn.

23. Daarom moet de prejudiciële vraag aldus worden opgevat dat daarmee wordt beoogd vast te stellen of artikel 17, leden 2 en 5, en artikel 19 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling en een praktijk van de nationale belastingdienst, zoals die aan de orde in het hoofdeding, die belastingplichtigen die zowel handelingen verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, verplichten het bedrag van de

⁷ — Arrest van 1 juni 2006, Innoventif (C-453/04, EU:C:2006:361, punt 29), alsook beschikking van 25 januari 2007, Koval'ský (C-302/06, niet gepubliceerd, EU:C:2007:64, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

afrekbare btw te bepalen via de toepassing van een pro rata dat is vastgesteld volgens artikel 19 van deze richtlijn, voor alle verworven goederen en diensten, met inbegrip van de goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van ofwel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, ofwel handelingen waarvoor dat recht niet bestaat.

B – Inleidende opmerkingen

24. Vooraf moeten kort de essentiële beginselen worden uiteengezet die het recht op aftrek van btw regelen.

25. Uit artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn blijkt dat de belastingplichtige de btw mag aftrekken „[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen”. Het recht op aftrek is aldus gebaseerd op een toerekening van in een eerder stadium gedane uitgaven aan in een later stadium verrichte handelingen.⁸

26. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het in de artikelen 17 en volgende van deze richtlijn bepaalde recht op aftrek een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel, dat in beginsel niet kan worden beperkt en onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt.⁹

27. Die regeling heeft volgens het Hof tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat ervan, op voorwaarde dat die activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen.¹⁰

28. Wanneer door een belastingplichtige verworven goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting.¹¹

29. Logischerwijze bepaalt artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn wat de goederen en diensten voor gemengd gebruik betreft¹², dat de aftrek van de btw slechts wordt toegestaan „voor dat gedeelte van de btw, dat evenredig is aan het bedrag van de [...] handelingen [waarvoor recht op aftrek bestaat] (pro rata)”. Volgens de tweede alinea ervan wordt het pro rata bepaald overeenkomstig artikel 19 van die richtlijn, waarvan lid 1 in wezen voorziet in de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek op basis van een breukdeel gelijk aan de omzet van voor aftrek van btw in aanmerking komende handelingen, gedeeld door de totale omzet.¹³

8 — Zie in dezelfde zin de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:111, punt 71).

9 — Zie arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De btw is enkel aftrekbaar als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek en de eerstgenoemde handelingen zijn opgenomen in de prijs van de laatstgenoemde handelingen. De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Zie arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punten 23 en 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 — Zie arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 — Zie arrest van 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — De goederen en diensten voor gemengd gebruik zijn dikwijls algemene kosten die zowel kunnen worden toegerekend aan belaste handelingen als aan vrijgestelde handelingen van de belastingplichtige.

13 — Zie eveneens conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207, punt 10). De handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen en dus geen recht op aftrek doen ontstaan, moeten worden uitgesloten van de in de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn bepaalde berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek. Zie arrest van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30. De in artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn bedoelde berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek impliceert een benadering van het gedeelte van de btw dat betrekking heeft op de belastbare handelingen van de belastingplichtige, aangezien het in het algemeen moeilijk of zelfs onmogelijk is om precies te bepalen in welke mate goederen en diensten voor gemengd gebruik zijn gebruikt om die handelingen te verrichten.¹⁴ Deze berekening steunt op de hypothese dat de samenstelling van de goederen en diensten voor gemengd gebruik overeenstemt met de samenstelling van de omzet van de belastingplichtige. Met andere woorden gaat de algemene regel van de berekening van het pro rata uit van het beginsel dat de belastingplichtige de goederen en diensten voor gemengd gebruik voor zijn belastbare activiteiten en voor zijn vrijgestelde activiteiten evenredig aan de omzet van elk van deze activiteiten gebruikt.

31. Op grond van de derde alinea, van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten echter afwijken van de in artikel 19 van deze richtlijn bepaalde algemene regel voor de berekening van het pro rata door de belastingplichtige toe te staan of te verplichten het aftrekbare bedrag te bepalen door toepassing te maken van de bijzondere pro rata's, namelijk een van de andere berekeningsmethodes die in deze alinea, onder a) tot en met e), worden vermeld.¹⁵

32. In de onderhavige zaak heeft de Italiaanse regering verklaard dat de Italiaanse wetgever met de vaststelling van de litigieuze regeling, namelijk artikel 19, lid 5, en artikel 19 bis van DPR nr. 633/72, heeft gebruikgemaakt van de mogelijkheid van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn.¹⁶ Het is volgens mij overigens duidelijk dat deze regeling niet kan worden gerechtvaardigd op grond van de andere in deze alinea, onder a) tot en met e), bedoelde afwijkingen, op basis waarvan het is toegestaan een afzonderlijk pro rata voor iedere sector van de bedrijfsuitoefening te bepalen [onder a) en b)], de aftrek toe te passen volgens het werkelijke gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit [onder c)] en geen rekening te houden met onbeduidende niet-aftrekbare bedragen [onder e)].¹⁷ Daarom beperk ik mij in de hiernavolgende analyse tot het onderzoek van de afwijking van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn.

33. De vraag is dus of deze in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn bepaalde afwijking [hierna: „in punt d) bepaalde afwijking”] een regeling toestaat als in het hoofdgeding, die gemengd belastingplichtigen verplicht het aftrekbare bedrag te bepalen via de toepassing van een pro rata dat is vastgesteld in overeenstemming met artikel 19 van de Zesde richtlijn voor alle in een eerder stadium verworven goederen en diensten, ongeacht het gebruik ervan.

34. Deze vraag omvat twee aspecten, die ik achtereenvolgens zal onderzoeken. In de eerste plaats moet de werkingssfeer van de in punt d) bepaalde afwijking worden onderzocht en met name of ze, in tegenstelling tot de algemene regel van het pro rata voor de toepassing van de aftrek en de andere afwijkingen die respectievelijk zijn bepaald in de eerste en de derde alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, niet tot de goederen en diensten voor gemengd gebruik is beperkt. In de tweede plaats rijst de vraag welke berekeningsmethodes op grond van de in punt d) bepaalde afwijking zijn toegestaan.

14 — Zie eveneens conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 33), die erop wijst dat het op grond van de in artikel 19 van de Zesde richtlijn bepaalde algemene regel voor de berekening van het pro rata „in beginsel mogelijk [is] om het uiteindelijk aftrekbare bedrag eerlijk en redelijk nauwkeurig te berekenen”. Zie eveneens conclusie van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777, punt 92).

15 — Het afwijkende karakter van de derde alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn blijkt uit de inleidende bewoordingen van deze alinea („De lidstaten kunnen evenwel”). De lidstaten zijn niet verplicht zich te beperken tot één enkele van de in artikel 17, lid 5, derde alinea, opgesomde methoden. Zie arrest van 13 maart 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 38).

16 — Die overeenstemt met het huidige artikel 173, lid 2, van richtlijn 2006/112. Volgens de Italiaanse regering is de tekst van artikel 174 van richtlijn 2006/112 (oud artikel 19 van de Zesde richtlijn) in wezen overgenomen in artikel 19 bis van DPR nr. 633/72.

17 — Zie in deze zin arrest van 18 december 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 19). Ik merk terloops op dat de betekenis van de bewoordingen „[voorzien in de] uitsluiting van het recht op aftrek onder bepaalde voorwaarden” die het Hof in het voornoemde punt en in punt 23 van hetzelfde arrest heeft gebruikt, niet duidelijk is. Toch werden zij overgenomen in het arrest van 12 september 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 31).

C – Werkingssfeer van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn

1. Verschillende naar voren gebrachte uitleggingsen

35. Volgens de bewoordingen van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten „de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen”.

36. Wat de uitdrukking „voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen” betreft, zijn in casu twee verschillende uitleggingsen naar voren gebracht.

37. De Italiaanse regering en de Commissie¹⁸ zijn van mening dat deze uitdrukking aldus moet worden opgevat dat zij betrekking heeft op alle goederen en diensten die zijn gebruikt ofwel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, ofwel voor handelingen waarvoor dit recht niet bestaat. Een dergelijke uitlegging leidt ertoe dat alle goederen en diensten die een belastingplichtige tijdens een belastingjaar heeft verworven, binnen de werkingssfeer van de in punt d) bepaalde afwijking vallen.

38. Mercedes Benz voert daarentegen aan dat deze uitdrukking aldus moet worden uitgelegd dat zij enkel betrekking heeft op de goederen en diensten voor gemengd gebruik die de belastingplichtige tijdens een belastingjaar heeft verworven.

39. Ik geef toe dat de bewoordingen van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn niet bijzonder duidelijk zijn.¹⁹ Om redenen die ik hieronder zal uiteenzetten, sluit ik me echter aan bij de uitlegging van Mercedes Benz aangezien de uitlegging die de Italiaanse regering en de Commissie naar voren brengen, mijns inziens indruist tegen de rechtspraak van het Hof en onverenigbaar is met het doel van de afwijkingen waarin artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn voorziet.²⁰

2. Rechtspraak van het Hof

40. Het in de eerste alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn bedoelde algemeen beginsel van het pro rata is zoals uit de bewoordingen zelf van deze bepaling blijkt, zeker beperkt tot goederen en diensten voor gemengd gebruik.²¹

41. De door artikel 17, lid 5, van deze richtlijn ingevoerde regeling van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, maakt aldus een onderscheid volgens het gebruik van de goederen en diensten en niet volgens de hoedanigheid van de belastingplichtige. Uiteraard geldt de regel van het pro rata voor de toepassing van de aftrek alleen voor gemengd belastingplichtigen, aangezien zij de enige

18 — Het standpunt van de Commissie is volgens mij tijdens de procedure voor het Hof geëvolueerd. In haar schriftelijke opmerkingen was zij van mening dat de betrokken Italiaanse regeling kennelijk strijdig was met het beginsel van de neutraliteit van de btw doordat zij de belastingplichtige verplichtte de methode van het pro rata toe te passen, ongeacht het gebruik van de verworven goederen en diensten.

19 — Enerzijds kan het gebruik van de termen „daarin bedoelde” in dit artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), in het voordeel pleiten van de uitlegging die de Italiaanse regering en de Commissie voorstaan, volgens welke deze termen verbonden zijn aan „handelingen” die de belastingplichtige heeft verricht in de plaats van aan „goederen en diensten” die hij heeft verworven. Anderzijds is het mogelijk dat de termen „alle goederen en diensten” er enkel op wijzen dat de in punt d) bepaalde afwijking, in tegenstelling tot de in de punten a) tot en met c) van deze derde alinea bepaalde afwijkingen, niet toestaat dat een afzonderlijk pro rata wordt toegepast voor iedere sector van bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige of voor een deel van de goederen en diensten voor gemengd gebruik, maar de toepassing van een pro rata enkel voor al deze goederen en diensten toestaat. Een vergelijking van de verschillende taalversies van de Zesde richtlijn brengt in dit verband geen verduidelijking.

20 — Ik breng in herinnering dat volgens vaste rechtspraak van het Hof bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling zowel rekening moet worden gehouden met de bewoordingen en het doel van die bepaling, als met de context ervan en de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt. Zie arrest van 12 juni 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, punt 59).

21 — Volgens de bewoordingen van dit artikel 17, lid 5, eerste alinea, is dit pro rata van toepassing „[v]oor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen [...] waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat”.

belastingplichtigen zijn die aankopen van goederen en diensten voor gemengd gebruik in de zin van deze richtlijn verrichten.²² Het doorslaggevende criterium voor de toepassing van dit artikel blijft echter de aard van de goederen en diensten en niet de hoedanigheid van de betrokken belastingplichtige.

42. Het Hof heeft eveneens verklaard dat gemengd belastingplichtigen op precies dezelfde wijze worden behandeld als personen die uitsluitend belastbare of vrijgestelde activiteiten verrichten²³, zodat zij het volledige bedrag van de btw die zij hebben betaald op verwervingen van goederen en diensten die uitsluitend zijn gebruikt voor hun belastbare handelingen, kunnen aftrekken en zij geen enkel deel van de btw die zij hebben betaald op verwervingen van goederen en diensten die uitsluitend zijn gebruikt voor vrijgestelde handelingen, kunnen aftrekken.

43. Het Hof heeft zich in het arrest Portugal Telecom²⁴ uitdrukkelijk uitgesproken over de werkingssfeer van de in artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn bepaalde afwijkingen in de volgende bewoordingen: „39. [Het Hof] heeft [...] geoordeeld dat artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn het recht op aftrek van btw regelt wanneer deze betrekking heeft op goederen en diensten in een eerder stadium die door de belastingplichtige worden gebruikt ‚zowel voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat’, waarbij het recht op aftrek wordt beperkt tot het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen. Uit deze bepaling vloeit voort dat een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, enkel het gedeelte van de btw kan aftrekken dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen (arrest [van 27 september 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495], punten 28 en 34).

40. Uit deze rechtspraak volgt dat de aftrekregeling van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn enkel doelt op de gevallen waarin de goederen en diensten door een belastingplichtige worden gebruikt zowel voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, dat wil zeggen goederen en diensten voor gemengd gebruik, en voorts dat de lidstaten enkel voor deze goederen en diensten een van de aftrekmethode van artikel 17, lid 5, derde alinea, mogen gebruiken.

41. Goederen en diensten die door de belastingplichtige uitsluitend worden gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, vallen daarentegen niet binnen de werkingssfeer van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, doch – wat de aftrekregeling betreft – onder artikel 17, lid 2, van deze richtlijn.”

44. Het Hof heeft aldus geen enkel onderscheid gemaakt tussen de verschillende afwijkingen waarin de derde alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn voorziet. Dit standpunt, dat nadien door de rechtspraak van het Hof is bevestigd²⁵, sluit volgens mij de uitlegging uit volgens welke de in punt d) bepaalde afwijking de toepassing van een pro rata voor de toepassing van de aftrek toestaat voor alle door een gemengd belastingplichtige verworven goederen en diensten.

22 — Ik merk op dat hoewel het Hof in zijn arrest van 6 oktober 2005, *Commissie/Spanje* (C-204/03, EU:C:2005:588, punt 25), heeft geoordeeld dat artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn „enkel betrekking [heeft] op gemengd belastingplichtigen”, uit een aandachtige lezing van dit arrest blijkt dat dit standpunt naar voren werd gebracht in een context waarin het Hof heeft vastgesteld dat dit lid geen beperking van het recht op aftrek van de „volledig belastingplichtigen” toestaat, dit wil zeggen belastingplichtigen die enkel belastbare handelingen verrichten.

23 — Zie arresten van 8 juni 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, punt 26); van 22 februari 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, punt 38), en van 23 april 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, punt 60).

24 — Arrest van 6 september 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557, punten 39-41).

25 — Zie arrest van 16 juli 2015, *Larentia + Minerva en Marenave Schifffahrt* (C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 26).

45. Deze vaststelling is in beginsel voldoende om te besluiten dat artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen een regeling als in het hoofdeding, die een groot aantal belastingplichtigen die gemengde activiteiten verrichten, verplicht het aftrekbare bedrag te bepalen via de toepassing van een pro rata op alle door de belastingplichtige verworven goederen en diensten. In het volgende deel zal ik aantonen dat een teleologische uitlegging van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van deze richtlijn tot hetzelfde besluit leidt als de conclusie van het Hof in het arrest Portugal Telecom²⁶.

3. Teleologische uitlegging van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn

46. Gelet op het afwijkende karakter van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn, is de conclusie die volgt uit het arrest Portugal Telecom²⁷, volgens welke deze bepaling beperkt is tot de goederen en diensten voor gemengd gebruik, naar mijn mening geheel logisch aangezien afwijkingen over het algemeen geen ruimere werkingssfeer hebben dan de algemene regel waarvan zij worden geacht af te wijken.²⁸

47. Die conclusie vindt eveneens steun in het doel van de in de derde alinea, van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn opgesomde afwijkingen.

48. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Zesde richtlijn²⁹ blijkt immers dat deze derde alinea „als doel heeft ongelijkheden bij de toepassing van de belasting te vermijden. Deze ongelijkheden kunnen in het nadeel of het voordeel van de belastingplichtige zijn, gelet op het forfaitaire karakter van het algemeen pro rata dat lagere of hogere aftrekken kan meebrengen dan die welke het werkelijke gebruik zou toestaan. De lidstaten hebben in dit verband de mogelijkheid de belastingplichtige toe te staan of te verplichten bijzondere pro rata's te bepalen en de aftrek toe te passen volgens het werkelijke gebruik van de goederen of diensten of van een deel daarvan voor de belaste activiteit, voor zover de belastingplichtige dit gebruik kan aantonen via een aparte boekhouding”.

49. De ongelijkheden waarnaar de totstandkomingsgeschiedenis verwijst, ontstaan wanneer het inkomen dat voortkomt uit elk van de activiteiten van de belastingplichtige, niet evenredig is aan het aandeel van de uitgaven, met inbegrip van de btw, die werden gedragen voor de verwerving van goederen en diensten voor gemengd gebruik. In een dergelijk geval zou het algemene pro rata, dat in overeenstemming met artikel 19 van de Zesde richtlijn is vastgesteld, dit wil zeggen op basis van de omzet, het gedeelte van de btw dat betrekking heeft op de belastbare handelingen, niet correct weergeven, aangezien dit pro rata steunt op een verkeerd vermoeden.³⁰

50. Bijvoorbeeld wanneer een gemengd belastingplichtige het grootste deel van zijn omzet uit vrijgestelde handelingen haalt (bijvoorbeeld uit financiële of verzekeringsdiensten) waarvoor geen recht op aftrek bestaat, terwijl de door de belastingplichtige verworven goederen en diensten voor gemengd gebruik hoofdzakelijk worden gebruikt voor belastbare handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, leidt het pro rata voor de toepassing van de aftrek dat in overeenstemming met artikel 19 van de Zesde richtlijn wordt berekend op basis van de samenstelling van de omzet van de belastingplichtige, noodzakelijk tot een aftrekbaar bedrag dat lager is dan datgene dat is bepaald op basis van het werkelijke gebruik van deze goederen en diensten.

26 — Arrest van 6 september 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 — Arrest van 6 september 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 — De nauwe samenhang tussen de in punt d) bepaalde afwijking en het algemene beginsel van het pro rata van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn vloeit eveneens voort uit het feit dat de eerste afwijking uitdrukkelijk naar „de in de eerste alinea vastgestelde regel” verwijst.

29 — Toelichting van het oorspronkelijke voorstel van de Zesde richtlijn van 29 juni 1973, supplement 11/73 van het *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, blz. 19. In de voorgestelde versie bevatte de derde alinea van artikel 17, lid 5, slechts drie uitzonderingen, die overeenstemmen met de uitzonderingen onder a) tot en met c) van de vastgestelde richtlijn. Er bestaat geen enkele reden om te veronderstellen dat het doel van de derde alinea is gewijzigd door de tijdens de wetgevingsprocedure toegevoegde bijkomende uitzonderingen van de bepalingen onder d) en e).

30 — Zie punt 30 van deze conclusie.

51. *Als daarentegen het grootste deel van de omzet afkomstig is uit belastbare handelingen, terwijl de verworven goederen en diensten voor gemengd gebruik hoofdzakelijk voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt, is het aftrekbare bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van het algemene pro rata „te hoog” in vergelijking met het werkelijke gebruik van deze goederen en diensten. In de beide gevallen is de volgens de berekeningsmethode van artikel 19 van de Zesde richtlijn bepaalde waarde vertekend, aangezien de samenstelling van de omzet van de gemengd belastingplichtige niet overeenstemt met het werkelijke gebruik van de goederen en diensten voor gemengd gebruik.*³¹

52. *Om deze ongelijkheden te vermijden en bijgevolg de neutraliteit van de btw te garanderen, kunnen de lidstaten op grond van de in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder a) tot en met d), van de Zesde richtlijn genoemde afwijkingen de belastingplichtige toestaan of verbieden een van de andere berekeningsmethodes te gebruiken om het aftrekbare bedrag te bepalen.*³²

53. *Terwijl de in artikel 19 van de Zesde richtlijn bepaalde algemene berekeningsmethode tot doel heeft de bepaling van dat „gedeelte van de [btw], dat evenredig is aan het bedrag van de [belastbare] handelingen” in de zin van de eerste alinea van artikel 17, lid 5, van deze richtlijn te vereenvoudigen, heeft de derde alinea van hetzelfde lid tot doel de door dit vereenvoudigingsmechanisme tot stand gebrachte ongelijkheden weg te werken.*³³ *In overeenstemming met deze beginselen heeft het Hof geoordeeld dat deze alinea de lidstaten in staat wil stellen andere berekeningsmethodes toe te passen teneinde de omvang van het recht op aftrek nauwkeuriger te bepalen.*³⁴

54. *Wat de goederen en diensten betreft die uitsluitend worden gebruikt om ofwel belastbare handelingen te stellen, ofwel vrijgestelde handelingen, kan het aftrekbare bedrag gemakkelijk precies worden bepaald zonder een beroep te doen op de vereenvoudigingsinstrumenten. Bijgevolg zou het pro rata voor de toepassing van de aftrek, wat die goederen en diensten betreft, in elk geval respectievelijk 100 % en 0 % bedragen. Daarom geldt de doelstelling van vereenvoudiging niet voor deze goederen en diensten en rechtvaardigt zij aldus geen enkele benadering van het aftrekbare bedrag.*

55. *Integendeel, de toepassing van een benaderende berekeningsmethode op deze goederen en diensten zou indruisen tegen het beginsel van de neutraliteit van de btw. In de eerste plaats zou zij de gemengd belastingplichtigen het door de Zesde richtlijn bepaalde recht ontnemen om het volledige bedrag van de btw af te trekken die zij in een eerder stadium hebben betaald op de verwervingen van goederen en diensten die uitsluitend ten behoeve van belastbare handelingen worden gebruikt. In de tweede plaats zou zij niet door deze richtlijn beoogde aftrekken mogelijk maken, aangezien zij de aftrek zou toestaan van een gedeelte van de btw die is betaald op de verwervingen van goederen en diensten die uitsluitend voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt.*

56. *Zoals het Hof heeft geoordeeld, zijn afwijkingen van het recht op aftrek slechts toegestaan in de gevallen die de Zesde richtlijn uitdrukkelijk vermeldt.*³⁵ *Ik betwijfel sterk of de Uniewetgever de hierboven beschreven aanzienlijke afwijkingen, die de Italiaanse regering en de Commissie voorstaan, heeft gewild.*

31 — Lid 2 van artikel 19 van de Zesde richtlijn kan deze ongelijkheden in zekere mate verminderen, aangezien het bepaalt dat voor de in het eerste lid beoogde berekening van het pro rata het bedrag van de omzet met betrekking tot bepaalde toekomstige handelingen buiten beschouwing wordt gelaten. Zie in deze zin arrest van 29 april 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punt 75). Dat kan echter niet de ongelijkheden wegwerken die volgen uit de situatie waarin met betrekking tot de vrijgestelde handelingen een hoge omzet wordt gerealiseerd, zoals blijkt uit het onderhavige geval.

32 — Zie arrest van 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 19).

33 — Ik deel niet het standpunt van de Italiaanse regering dat de in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn bepaalde afwijkingen eveneens tot doel hebben de bepaling van het aftrekbare bedrag te vereenvoudigen. Zie ook conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 42).

34 — Zie arrest van 10 juli 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 29). Zie ook arresten van 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 24), en van 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 18).

35 — Zie arrest van 6 september 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57. Een dergelijke wil van de wetgever blijkt niet uit de tekst van de Zesde richtlijn, noch uit de totstandkomingsgeschiedenis ervan.³⁶ Integendeel, uit het feit dat de in punt d) bepaalde afwijking is opgenomen in de derde alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, blijkt volgens mij dat het juist een afwijking betreft op de berekening van het algemeen pro rata waarin de tweede alinea van dit lid voorziet en op artikel 19 van deze richtlijn, en geen afwijking op het algemenere beginsel van artikel 17, lid 2 van deze richtlijn, volgens hetwelk het de belastingplichtige is toegestaan een aftrek toe te passen op de door hem verschuldigde btw „[v]oor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen”.

58. In tegenstelling tot wat de Italiaanse regering heeft aangevoerd, meen ik dat de mogelijkheid die de Italiaanse wetgeving³⁷ aan de gemengd belastingplichtige biedt, om te kiezen voor de scheiding van zijn activiteiten, zodat hij door deze keuze uit te oefenen volgens deze regering het recht heeft om de btw die hij op verwervingen met betrekking tot zijn belastbare handelingen heeft betaald, volledig af te trekken, maar de btw die hij heeft betaald op verwervingen met betrekking tot vrijgestelde of niet-belastbare handelingen, niet mag aftrekken, geen enkele invloed heeft op de beoordeling van de verenigbaarheid van deze wetgeving met de Zesde richtlijn.

59. Een dergelijke volledig facultatieve keuze maakt de door de Zesde richtlijn bepaalde aftrek afhankelijk van een door de belastingplichtige gemaakte keuze, wat niet verenigbaar is met de doelstelling van deze richtlijn die een uitgebreide harmonisatie van de btw-regels beoogt.³⁸

60. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat het Hof in beginsel volledig kan antwoorden op de vraag van de verwijzende rechter door vast te stellen dat artikel 17, leden 2 en 5, van de Zesde richtlijn zich verzet tegen een nationale regeling die gemengd belastingplichtigen verplicht het bedrag van de aftrekbare btw te bepalen via de toepassing van een volgens artikel 19 van deze richtlijn vastgesteld pro rata op alle door de belastingplichtige ontvangen goederen en diensten, ongeacht het gebruik ervan.

61. Desalniettemin formuleer ik ten overvloede en voor de volledigheid de volgende opmerkingen met betrekking tot de berekeningsmethodes die de lidstaten op grond van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn kunnen opleggen. Op basis van deze opmerkingen kan eveneens het argument van de Italiaanse regering worden weerlegd dat de uitlegging die ik voorsta met betrekking tot de werkingssfeer van deze bepaling, ertoe leidt dat deze bepaling wordt uitgehold aangezien zij, als bedoelde uitlegging wordt aanvaard, zich beperkt tot de herhaling van wat de eerste alinea van dat lid in elk geval oplegt.

D – Door artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn toegestane berekeningsmethodes

62. Volgens de bewoordingen van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn wordt de aftrek toegepast „volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel”.

36 — De in punt d) bepaalde afwijking was inderdaad niet opgenomen in het oorspronkelijke voorstel van de Commissie van 29 juni 1973 (voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake de omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag) [COM(73) 950 def.], noch in het gewijzigde voorstel van 26 juli 1974 (wijzigingen aan het voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake de omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: „uniforme grondslag”) [COM(74) 795 def.]. Zij werd zonder verdere uitleg toegevoegd vóór de vaststelling van de richtlijn door de Raad. Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn steunt op de regel van het pro rata die is bepaald in artikel 11, lid 2, derde alinea, en lid 3, van de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303), die aan de lidstaten de zorg heeft overgelaten om de criteria voor het bepalen van het aftrekbare bedrag vast te stellen.

37 — Artikel 36, lid 3, van DPR nr. 633/72. Ik merk op dat de verwijzende rechter niet naar deze nationale bepaling verwijst, die de afzonderlijke toepassing van de belasting met betrekking tot bepaalde activiteiten van de belastingplichtige toestaat.

38 — Ik wil daaraan toevoegen dat de in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder a), van deze richtlijn bepaalde mogelijkheid om de toepassing van een afzonderlijk pro rata voor iedere sector van bedrijfsuitoefening toe te passen, slechts betrekking heeft op de goederen en diensten voor gemengd gebruik en dus geen rechtvaardiging vormt voor de Italiaanse regeling die alle verworven goederen en diensten beoogt.

63. Ik geef toe dat deze verwijzing naar het algemene beginsel van het pro rata van de eerste alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn uitleggingsproblemen kent, met name wat de door artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van deze richtlijn toegestane berekeningsmethoden betreft.

64. De rechtspraak van het Hof geeft in dit verband echter twee nuttige preciseringen.

65. In de eerste plaats geldt dat hoewel de Zesde richtlijn niet precies bepaalt welke berekeningsmethodes de lidstaten op grond van de in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder a) tot en met d), van de Zesde richtlijn bepaalde afwijkingen kunnen gebruiken, deze afwijkingen toestaan *andere* berekeningsmethodes toe te passen dan die welke in artikel 19 van deze richtlijn zijn bepaald, wat door de rechtspraak van het Hof wordt gestaafd.³⁹

66. Daaruit volgt indirect, in tegenstelling tot wat de Italiaanse regering en de Commissie aanvoeren⁴⁰, dat de verwijzing in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn naar de eerste alinea van dit lid, geen betrekking heeft op de berekeningsmethode van de tweede alinea van hetzelfde lid en van artikel 19 van deze richtlijn, maar enkel op het algemene beginsel van het pro rata, volgens hetwelk de aftrek slechts is toegestaan voor dat gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat.⁴¹

67. Bijgevolg staat de in punt d) bepaalde afwijking volgens mij toe om andere pro rata's toe te passen dan het „gewone” pro rata, dat in overeenstemming met artikel 19 van deze richtlijn is vastgesteld.⁴² Deze afwijking laat de lidstaten weliswaar vrij om een berekeningsmethode te bepalen, maar kan geen regeling toestaan als in het hoofdgeding, die de in dit artikel 19 bepaalde methode uitbreidt buiten de werkingssfeer van de regeling van het pro rata voor de toepassing van de aftrek, namelijk tot goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt om belastbare of vrijgestelde handelingen te verrichten.

68. In de tweede plaats blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn tot doel heeft de lidstaten toe te staan rekening te houden met de specifieke kenmerken van bepaalde activiteiten van de belastingplichtigen om bij het bepalen van het recht op aftrek tot nauwkeurigere resultaten te komen.⁴³ Daaruit blijkt eveneens dat de lidstaten in de uitoefening van de bevoegdheden die hun bij deze bepaling zijn verleend, het nuttig effect dienen te eerbiedigen van artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en van de beginselen die aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag liggen, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel.⁴⁴

39 — Zie arresten van 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punt 19), en van 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 15), en beschikking van 13 december 2012, Debiasi (C-560/11, niet gepubliceerd, EU:C:2012:802, punt 39).

40 — De Commissie steunt in dit verband op het arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 20). Ik geef toe dat dit arrest tot verwarring kan leiden wat de berekeningsmethode betreft die op grond van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn kan worden toegepast, aangezien het Hof een onderscheid lijkt te maken tussen de in punt d) bepaalde afwijking en de andere in dezelfde alinea bepaalde afwijkingen. Hoewel dit onderscheid is overgenomen in het arrest van 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 51), komt dit niet voor in de vroegere rechtspraak (zie arrest van 18 december 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, EU:C:2008:750, punt 21), noch in de recentste rechtspraak (zie arrest van 10 juli 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 25).

41 — Dit onderscheid tussen het *beginsel van het pro rata* en de *regel voor de berekening van het pro rata* is duidelijker in richtlijn 2006/112, die de Zesde richtlijn met ingang van 1 januari 2007 heeft ingetrokken en vervangen. Artikel 173, lid 2, onder d), van deze richtlijn verwijst aldus in het bijzonder naar de „in lid 1, eerste alinea, vastgestelde regel”, die overeenstemt met de eerste alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn en niet met het volledige eerste lid, wat eveneens de regel voor de berekening van het pro rata zou hebben omvat.

42 — Zie in deze zin conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punt 29), waarin hij stelt dat de in punt d) bepaalde afwijking impliceert dat „andere pro-rataregelingen mogelijk zijn”. Zie ook conclusie van advocaat-generaal Cruz Villalón in de zaak Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120, punt 59).

43 — Zie punt 53 en voetnoot 34 van deze conclusie.

44 — Zie arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punt 16). Zie ook arresten van 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punt 52), en van 10 juli 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 27).

69. Een regeling als die welke de verwijzende rechter heeft beschreven, vervult geen van de door het Hof vastgestelde vereisten. Door de gemengd belastingplichtigen te verplichten het aftrekbare bedrag te bepalen via de toepassing van een benaderend pro rata⁴⁵, dat is vastgesteld in overeenstemming met artikel 19 van de Zesde richtlijn, op alle door de belastingplichtige verworven goederen en diensten, dit wil zeggen op een ruimere basis dan die welke in de Zesde richtlijn is bepaald, leidt een dergelijke regeling noodzakelijk tot minder nauwkeurige resultaten dan die welke voortkomen uit de toepassing van het „gewone” pro rata.⁴⁶ Bovendien leidt de door deze regeling beoogde methode, zoals hierboven is aangetoond⁴⁷, tot resultaten die onverenigbaar zijn met de het beginsel van de neutraliteit van de btw.

70. Mijn conclusie is dat het onderzoek van de door artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn toegestane berekeningsmethodes eveneens tot de vaststelling leidt dat een regeling als in het hoofdeding niet verenigbaar is met deze richtlijn.

V – Conclusie

71. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Commissione tributaria regionale di Roma als volgt te beantwoorden:

„Artikel 17, leden 2 en 5, en artikel 19 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake de omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd door richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991, moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale regeling en een praktijk van de nationale belastingdienst als in het hoofdeding, die belastingplichtigen die zowel handelingen verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, verplichten het bedrag van de aftrekbare belasting over de toegevoegde waarde te bepalen via de toepassing van een pro rata dat is vastgesteld volgens artikel 19 van deze richtlijn, voor alle verworven goederen en diensten, met inbegrip van de goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van ofwel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, ofwel handelingen waarvoor dat recht niet bestaat.”

45 — Zie punt 30 van deze conclusie.

46 — Ik kan mij niet aansluiten bij het argument van de Commissie dat de in punt d) vastgestelde afwijking een dergelijke regeling toestaat aangezien deze regeling slechts een afwijkend karakter heeft en tot nauwkeurigere resultaten leidt dan het „gewone” pro rata van artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Een dergelijke regeling leidt volgens mij noodzakelijk tot minder nauwkeurige resultaten en druijft bijgevolg in tegen de doelstelling van fiscale neutraliteit die het doel is van de in artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn bepaalde afwijkingen.

47 — Zie de punten 54 en 55 van deze conclusie.