

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

16 iunie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Deducerea taxei achitate în amonte – Articolul 173 alineatul (1) – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni impozabile, cât și pentru operațiuni scutite (bunuri și servicii de folosință mixtă) – Stabilirea cuantumului deducerii taxei pe valoarea adăugată – Pro rata de deducere – Articolul 174 – Pro rata de deducere calculată prin aplicarea unei chei de repartizare în funcție de cifra de afaceri – Articolul 173 alineatul (2) – Regim derogatoriu – Articolul 175 – Regulă de rotunjire a pro rata de deducere – Articolele 184 și 185 – Regularizarea deducerilor”

În cauza C-186/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Münster (Tribunalul Financiar din Münster, Germania), prin decizia din 17 martie 2015, primită de Curte la 24 aprilie 2015, în procedura

Kreissparkasse Wiedenbrück

împotriva

Finanzamt Wiedenbrück,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul D. Šváby, președinte de cameră, și din domnii J. Malenovský (raportor) și M. Vilaras, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Kreissparkasse Wiedenbrück, de domnul O. Peters, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei decizii preliminare privește interpretarea articolului 173

alineatul (2), a articolului 175 alineatul (1) și a articolului 184 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Kreissparkasse Wiedenbrück (denumit în continuare „Kreissparkasse”), pe de o parte, și Finanzamt Wiedenbrück (Administrația financiară din Wiedenbrück), pe de altă parte, cu privire la calculul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate sau achitate la achiziționarea de bunuri și de servicii utilizate pentru a efectua atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere (denumite în continuare „bunuri și servicii de folosință mixtă”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Așa se vede directivă

3 Sub titlul „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, articolul 17 din Așa se vede directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit în continuare „Așa se vede directivă”) prevedea la alineatul (5):

„În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Pro rata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

Totuși, statele membre pot:

- a) să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o pro rata pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;
- b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o pro rata pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;
- c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;
- d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

[...]” [traducere neoficială]

4 Articolul 19 din Așa se vede directivă, intitulat „Calculul pro rata de deducere”, prevedea la alineatul (1):

„Prorata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

- la numărător, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3);
- la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include de asemenea la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele specificate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a).

Pro rata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.” [traducere neoficială]

5 Directiva menționată a fost abrogată prin Directiva 2006/112, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007.

Directiva 2006/112

6 Considerentul (3) al Directivei 2006/112 prevede:

„În vederea asigurării prezentei acestor prevederi într-o formă clară și logică, în conformitate cu principiul unei mai bune legiferări, este necesară reformarea structurii și formulării directivei, deși acest lucru nu antrenează, în principiu, modificări de fond în legislația existentă. Cu toate acestea, un număr mic de modificări substanțiale sunt inerente exercițiului de reformare și este necesar să fie, totuși, efectuate. În cazul în care asemenea modificări sunt efectuate, acestea sunt enumerate în totalitate în cadrul dispozițiilor care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare.”

7 Articolul 173 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere [...], cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Pro rata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.

(2) Statele membre pot adopta următoarele măsuri:

- (a) să autorizeze persoanele impozabile să stabilească o pro rata pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;
- (b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o pro rata pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;
- (c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;
- (d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la alineatul (1) primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

[...]”

8 Articolul 174 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Pro rata de deducere este compus? dintr?un raport cuprinzând urm?toarele sume:

(a) la num?r?tor, valoarea total?, f?r? TVA, a cifrei de afaceri anuale, aferente opera?iunilor care dau drept de deducere [...]

(b) la numitor, valoarea total?, f?r? TVA, a cifrei de afaceri anuale aferente opera?iunilor incluse la num?r?tor ?i opera?iunilor care nu dau drept de deducere.

Statele membre pot include la numitor valoarea subven?iilor, altele decâ? cele legate direct de pre?ul livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii prev?zute la articolul 73.”

9 Articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Pro rata de deducere se determin? anual, se stabile?te ca procent ?i se rotunje?te la o cifr? care nu dep??e?te urm?torul num?r întreg.”

10 Articolul 184 din directiva men?ionat? are urm?torul cuprins:

„Deducerea ini?ial? este regularizat? atunci câ?d este mai mare sau mai mic? decâ? cea la care are dreptul persoana impozabil?.”

11 Articolul 185 alineatul (1) din aceea?i directiv? prevede:

„Regularizarea se efectueaz? în special atunci câ?d, dup? întocmirea declara?iei privind TVA, apar modific?ri ale factorilor utiliza?i la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci câ?d se anuleaz? cump?r?ri sau se ob?in reduceri de pre?.”

12 Articolul 186 din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 ?i 185.”

13 Articolele 411-414 din directiva men?ionat? figureaz? în capitolul 3, intitulat „Transpunere ?i intrare în vigoare”, din titlul XV al acesteia.

14 Articolul 411 din aceast? directiv? are urm?torul cuprins:

„(1) Directiva 67/227/CEE ?i [A ?asea directiv?] sunt abrogate, f?r? a aduce atingere obliga?iilor statelor membre privind termenele de transpunere în legisla?ia na?ional? ?i de aplicare a respectivelor directive, men?ionate în anexa XI partea B.

(2) Trimiterile la directivele abrogate se interpreteaz? ca trimiteri la prezenta directiv? ?i se cite?c în conformitate cu tabelul de coresponden?? din anexa XII.”

15 Articolul 412 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Statele membre adopt? actele cu putere de lege ?i actele administrative necesare pentru a se conforma articolului 2 alineatul (3), articolului 44, articolului 59 alineatul (1), articolului 399 ?i anexei III punctul 18 cu efect de la 1 ianuarie 2008. Statele membre comunic? de îndat? Comisiei textul acestor dispozi?ii, precum ?i un tabel de coresponden?? între aceste dispozi?ii ?i prezenta directiv?.

Atunci când statele membre adoptă aceste dispoziții, ele conțin o trimitere la prezenta directivă sau sunt însoțite de o asemenea trimitere la data publicării lor oficiale. Statele membre stabilesc modalitatea de efectuare a acestei trimiteri.

(2) Comisiei îi sunt comunicate de către statele membre textele principalelor dispoziții de drept intern pe care le adoptă în domeniul reglementat de prezenta directivă.”

16 Articolul 413 din directiva menționată prevede:

„Prezenta directivă intră în vigoare la 1 ianuarie 2007.”

17 Articolul 414 din aceeași directivă este redactat după cum urmează:

„Prezenta directivă se adresează statelor membre.”

Dreptul german

18 Articolul 15 alineatul (4) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), intitulat „Drept de deducere”, prevede:

„Dacă întreprinzătorul utilizează un bun sau o altă prestație livrate, importate sau achiziționate în interiorul Comunității numai parțial în vederea realizării operațiunilor care nu dau drept de deducere, partea din taxa achitată în amonte, care este legată din punct de vedere economic de operațiunile menționate, nu este deductibilă. Întreprinzătorul poate să procedeze la o estimare rezonabilă a sumelor nedeductibile. Stabilirea părții nedeductibile a impozitului în funcție de procentul pe care îl reprezintă cifra de afaceri care nu dă dreptul la deducere în raport cu cifra de afaceri care dă dreptul la deducere este admisă doar în cazul în care nu există nicio altă modalitate economică de atribuire.”

19 Articolul 15a alineatul (1) din UStG are următorul cuprins:

„În cazul în care modificări ale elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerilor operate inițial intervin în termen de cinci ani de la prima utilizare a unui bun de capital care este utilizat doar o singură dată pentru a realiza operațiuni, trebuie să se efectueze o compensație pentru fiecare an calendaristic corespunzător acestor modificări, printr-o regularizare a deducerii taxelor care au grevat costurile de achiziție și de producție. [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

20 Kreissparkasse este o instituție de creditare.

21 Kreissparkasse a stabilit că pro rata de deducere aplicabilă în cazul TVA-ului aferent achiziționării de către aceasta de bunuri și servicii de folosință mixtă era de 13,55 % pentru exercițiul fiscal 2009 și de 13,18 % pentru exercițiul fiscal 2010, procente pe care aceasta le-a rotunjit la 14 %. La calculul, pentru exercițiile fiscale menționate, al cuantumului regularizărilor pe care trebuia să le efectueze conform articolului 15a din UStG ca urmare a renunțării la un regim de scutire fiscală a operațiunilor desfășurate pentru clientela sa profesională, Kreissparkasse a aplicat de asemenea pro rate de deducere pe care le-a rotunjit la 14 %.

22 În urma unui control fiscal realizat în cursul anului 2011 care privea exercițiile fiscale menționate, în temeiul a două decizii ale Administrației financiare din Wiedenbrück din data de 3 ianuarie 2012, Kreissparkasse a făcut obiectul unei rectificări a impunerii pentru motivul că rotunjise în mod nejustificat la următorul număr întreg pro ratele de deducere a TVA-ului.

23 Kreissparkasse a formulat o reclamație împotriva acestor decizii, invocând dispozițiile articolului 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112, din care rezultă, în opinia sa, că pro rata de deducere trebuie să fie rotunjită la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.

24 Prin decizia din 13 iunie 2012, Administrația financiară din Wiedenbrück a respins această reclamație pentru motivul că, în esență, articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 este aplicabil numai în cazul în care statul membru în cauză nu a făcut uz de posibilitatea oferită la articolul 173 alineatul (2) din această directivă de a deroga de la metoda de calcul prevăzută la articolul 173 alineatul (1) al doilea paragraf din directiva menționată. Or, potrivit Administrației financiare, Republica Federală Germania a uzat de această posibilitate întrucât, conform articolului 15 alineatul 4 a treia teză din UStG, pro rata de deducere trebuie să fie stabilită, în măsura posibilului, potrivit așezărilor metode „a afectării economice”.

25 Printr-o acțiune introdusă la 16 iulie 2012 la Finanzgericht Münster (Tribunalul Financiar din Münster, Germania), Kreissparkasse a contestat decizia Administrației financiare din Wiedenbrück din 13 iunie 2012. Instanța de trimitere arată că, la punctul 21 din Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), Curtea a decis că regula de rotunjire prevăzută la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din Așasea directivă nu se aplică în cazul în care bunurile și serviciile în cauză sunt supuse uneia dintre regimurile speciale prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din această din urmă directivă. Totuși, Kreissparkasse exprimă îndoieli cu privire la aspectul dacă această soluție este valabilă și pentru articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

26 În aceste condiții, Finanzgericht München (Tribunalul Financiar din München) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Statele membre sunt obligate să aplice regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 atunci când pro rata de deducere este calculată potrivit uneia dintre metodele speciale prevăzute la articolul 173 alineatul (2) literele (a), (b), (c) sau (d) din aceeași directivă?

2) Statele membre sunt obligate să aplice regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 în cazul ajustării deducerilor potrivit articolului 184 și următoarele din această directivă atunci când pro rata de deducere, în sensul articolului 175 alineatul (1) din aceeași directivă, este calculată potrivit uneia dintre metodele speciale prevăzute la articolul 173 alineatul (2) literele (a), (b), (c) sau (d) din directiva [menționată] sau potrivit articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf literele (a), (b), (c) sau (d) din Așasea directivă?

3) Statele membre sunt obligate să ajusteze deducerile potrivit articolului 184 și următoarele din Directiva 2006/112 prin aplicarea regulii rotunjirii – a doua întrebare – astfel încât cuantumul deducerii care trebuie regularizată să fie rotunjit în favoarea persoanei impozabile în sus sau în jos, la o cifră care nu depășește următorul număr întreg?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

27 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că statele membre nu sunt obligate să aplice regula rotunjirii prevăzută de această dispoziție în cazul în care pro rata de deducere este calculată potrivit uneia dintre metodele derogatorii menționate la articolul 173 alineatul (2) din directiva în cauză.

28 În această privință, trebuie amintit că articolul 175 alineatul (1) din directiva menționată se limitează și prevădă că „pro rata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.”

29 În consecință, este necesar să se constate că acest mod de redactare nu permite să se răspundă la prima întrebare întrucât nu conține nicio precizare cu privire la o eventuală aplicare a regulii rotunjirii prevăzute de această dispoziție la punerea în aplicare a uneia dintre metodele derogatorii menționate la articolul 173 alineatul (2) din aceeași directivă.

30 În aceste condiții, se impune să se interpreteze articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ținând seama de contextul în care se înscrie această dispoziție și de obiectivele urmărite de această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2016, Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, punctul 29).

31 În ceea ce privește contextul în care se încadrează această dispoziție, trebuie arătat că articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 face parte dintr-un subansamblu de dispoziții care figurează în capitolul 2, intitulat „Pro rata de deducere”, din titlul X din directiva menționată. Dispozițiile acestui capitolul au ca obiect definirea regimului dreptului de deducere a TVA-ului aferent achiziționării de bunuri sau servicii de folosință mixtă.

32 Acest subansamblu este construit în jurul articolului 173 alineatul (1) din directiva menționată, al cărui prim paragraf stabilește principiul deducerii parțiale a TVA-ului aferent acestui tip de bunuri sau servicii. Al doilea paragraf al acestei dispoziții precizează că pro rata de deducere care trebuie aplicată se stabilește, pentru toate operațiunile realizate de o persoană impozabilă, conform articolelor 174 și 175 din aceeași directivă.

33 Astfel structurat, subansamblul de dispoziții menționat poate fi interpretat în sensul că regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 poate fi aplicată oricărei situații în care este în discuție un bun sau un serviciu de folosință mixtă.

34 Totuși, articolul 173 alineatul (2) din directiva menționată prevede metode de stabilire a dreptului de deducere, care derogă de la dispozițiile alineatului (1) al acestui articol. În consecință, trebuie să se analizeze, ținând seama de obiectivul urmărit de acest articol 173 alineatul (2), dacă constatarea de la punctul anterior poate fi afectată de existența acestor derogări.

35 În această privință, este cert că posibilitatea pe care o oferă astfel articolul 173 alineatul (2) din Directiva 2006/112 de a deroga de la metoda de calcul al dreptului de deducere prevăzută la articolul 173 alineatul (1) din această directivă urmărește să permită statelor membre să ajungă, având în vedere în special caracteristicile specifice ale activităților persoanei impozabile, la rezultate mai exacte în stabilirea întinderii dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punctul 29 și jurisprudența citată).

36 Or, aplicarea, pentru stabilirea pro rata de deducere cu ocazia punerii în aplicare a uneia dintre posibilitățile deschise statelor membre prin articolul 173 alineatul (2) din Directiva 2006/112,

a unei reguli potrivit căreia procentul de deducere obținut trebuie să fie rotunjit la cifra care nu depășește următorul număr întreg ar fi contrar unui asemenea obiectiv.

37 Astfel, dat fiind că se permite statelor membre să adopte măsuri pentru a obține rezultate mai exacte în stabilirea dreptului de deducere, ar fi illogic ca statele membre care optează pentru asemenea măsuri să fie obligate să recurgă la regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și, în consecință, ca acestea să nu poată nici să adopte și să aplice o altă regulă mai precisă sau mai adecvată, nici să excludă orice rotunjire a procentului de deducere obținut.

38 Din considerațiile de mai sus rezultă că, deși regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 poate fi adoptată de un stat membru pentru orice calcul al dreptului de deducere a TVA-ului aferent achiziționării de bunuri sau servicii de folosință mixtă, inclusiv în cazul în care se recurge la una dintre metodele derogatorii prevăzute la articolul 173 alineatul (2) din această directivă, statele membre sunt libere să nu recurgă la această regulă dacă dreptul de deducere este calculat potrivit uneia dintre aceste metode derogatorii.

39 Curtea a ajuns de altfel la o concluzie similară în ceea ce privește interpretarea articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf și a articolului 19 alineatul (1) din Așasea directivă, considerând, la punctul 25 din Hotărârea din 18 decembrie 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), că statele membre nu sunt obligate să aplice regula rotunjirii pe care o prevede acest articol 19 alineatul (1) în cazul în care au recurs la metodele de calcul prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf literele (a), (b), (c) sau (d), dar pot adopta reguli de rotunjire proprii, cu respectarea principiilor care stau la baza sistemului comun al TVA-ului.

40 Or, această jurisprudență rămâne relevantă în măsura în care, pe de o parte, din considerentul (3) al Directivei 2006/112 reiese că adoptarea acesteia nu a provocat schimbări de fond în legislația existentă privind sistemul comun al TVA-ului, cu excepția cazurilor de amendamente esențiale care sunt reluate în mod exhaustiv în dispozițiile referitoare la transpunerea și la intrarea în vigoare a acestei directive, și în care, pe de altă parte, aceste din urmă dispoziții, care figurează la articolele 411-414 din directiva menționată, nu conțin nicio referire la articolele 173-175 din aceeași directivă, în discuție în prezenta cauză.

41 În consecință, trebuie să se dea articolelor 173-175 din Directiva 2006/112 o interpretare similară cu cea dată dispozițiilor celei de Așasea directive referitoare la regimul de deducere a TVA-ului aplicabil bunurilor și serviciilor de folosință mixtă care figurează în special la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf și la articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf din această din urmă directivă.

42 Din ansamblul considerațiilor de mai sus rezultă că este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că statele membre nu sunt obligate să aplice regula rotunjirii prevăzută de această dispoziție în cazul în care pro rata de deducere este calculată potrivit uneia dintre metodele derogatorii menționate la articolul 173 alineatul (2) din această directivă.

Cu privire la a doua întrebare

43 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 184 și următoarele din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că statele membre sunt obligate ca, în cazul regularizării, să aplice, regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din această directivă atunci când pro rata de deducere a fost calculată potrivit uneia dintre metodele prevăzute la articolul 173 alineatul (2) din directiva menționată sau la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din Anexa la directivă.

44 În primul rând, trebuie amintit că, astfel cum s-a constatat la punctul 41 din prezenta hotărâre, metodele derogatorii prevăzute la articolul 173 alineatul (2) din Directiva 2006/112 sunt similare celor prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din Anexa la directivă.

45 În consecință, pentru a răspunde la a doua întrebare, nu este necesar să se facă distincție după cum pro rata de deducere este calculată prin aplicarea uneia dintre metodele prevăzute la articolul 173 alineatul (2) din Directiva 2006/112 sau prin aplicarea uneia dintre metodele prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din Anexa la directivă.

46 În al doilea rând, articolul 184 din Directiva 2006/112 prevede că deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă. Potrivit articolului 185 alineatul (1) din această directivă, o regularizare se efectuează în special atunci când apar modificări ale factorilor utilizați inițial la stabilirea sumei de dedus.

47 Din coroborarea acestor două dispoziții rezultă că, pe de o parte, în cazul în care o regularizare se dovedește necesară ca urmare a modificării unuia dintre elementele luate inițial în considerare la calculul deducerilor, calculul cuantumului acestei regularizări trebuie să conducă la o corelare a cuantumului deducerilor efectuate în final cu cel al deducerilor pe care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să le efectueze dacă modificarea respectivă ar fi fost luată inițial în considerare. Pe de altă parte, calculul acestui cuantum presupune să se țină seama de aceleași elemente precum cele luate în considerare inițial, cu excepția celui care a fost modificat.

48 Or, aplicarea regulii rotunjirii prevăzute la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 constituie un element care a fost luat în considerare la stabilirea cuantumului inițial al deducerii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, punctul 46)

49 Totuși, în ipoteza în care pro rata de deducere este stabilită prin aplicarea uneia dintre metodele derogatorii prevăzute la articolul 173 alineatul (2) din directiva menționată, trebuie amintit că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 38 din prezenta hotărâre, statele membre nu sunt obligate să recurgă la această regulă a rotunjirii pentru a stabili cuantumul inițial al deducerii.

50 În consecință, numai în ipoteza în care statele membre au aplicat regula susmenționată pentru a stabili cuantumul inițial al deducerii acestea sunt obligate, în caz de regularizare, să aplice regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și aceasta fără a aduce atingere ipotezei în care elementul a căruia modificare face necesară această regularizare constă în aplicarea din nou a metodei de calcul prevăzute la articolul 173 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă sau a regulii rotunjirii.

51 Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 184 și următoarele din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că statele membre sunt obligate ca, în cazul regularizării, să aplice regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din această directivă atunci când, în temeiul legislației lor naționale, pro rata de deducere a fost calculată potrivit uneia dintre metodele prevăzute la articolul 173 alineatul (2) din directiva menționată sau la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din Anexa

directiv?, numai în ipoteza în care această regulă a fost aplicat? pentru a stabili cuantumul inițial al deducerii.

Cu privire la a treia întrebare

52 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că statele membre sunt obligate să regularizeze, în temeiul articolelor 184-192 din această directivă, deducerile efectuate prin aplicarea regulii rotunjirii prevăzute la acest articol 175 astfel încât pro rata de deducere care trebuie regularizat? să fie rotunjit? în sus sau în jos în favoarea persoanei impozabile.

53 Or, pe de o parte, din elementele dosarului aflat la dispoziția Curții reiese că, în cauza principală, pro rata de deducere a fost calculat? potrivit uneia dintre metodele derogatorii prevăzute la articolul 173 alineatul (2) din Directiva 2006/112 și că, pentru acest calcul, dreptul german nu prevede că trebuie să fie rotunjit?.

54 Pe de altă parte, din decizia de trimitere reiese că modificarea elementelor luate în considerare pentru stabilirea cuantumului deducerilor, care justifică regularizarea în discuție în litigiul principal, rezultă din renunțarea de către Kreissparkasse la regimul de scutire fiscală a operațiunilor sale comerciale desfășurate pentru clientela sa profesională, iar nu din decizia statului membru în cauză de a aplica pe viitor metoda de calcul prevăzută la articolul 173 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă sau regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

55 Având în vedere considerațiile de la punctul 47 din prezenta hotărâre, nu este, prin urmare, necesar ca, într-o cauză precum cea în discuție în litigiul principal, să se aplice regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112 în caz de regularizare.

56 În aceste condiții, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

1) Articolul 175 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că statele membre nu sunt obligate să aplice regula rotunjirii prevăzută de această dispoziție în cazul în care pro rata de deducere este calculat? potrivit uneia dintre metodele derogatorii menționate la articolul 173 alineatul (2) din această directivă.

2) Articolul 184 și următoarele din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că statele membre sunt obligate ca, în cazul regularizării, să aplice regula rotunjirii prevăzută la articolul 175 alineatul (1) din această directivă atunci când, în temeiul legislației lor naționale, pro rata de deducere a fost calculată potrivit uneia dintre metodele prevăzute la articolul 173 alineatul (2) din directiva menționată sau la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, numai în ipoteza în care această regulă a fost aplicată pentru a stabili cuantumul inițial al deducerii.

Semnături

* Limba de procedură: germană.