

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

16. juuni 2016(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Artikli 173 lõige 1 – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse ühel ajal nii maksustatavates kui ka maksust vabastatud tehingutes (segakasutusega kaubad ja teenused) – Mahaarvatava käibemaksusumma kindlaksmääramine – Mahaarvatav osa – Artikkel 174 – Mahaarvatav osa, mis arvutatakse vastavalt käibel põhinevale jaotuspõhimõttele – Artikli 173 lõige 2 – Erandkord – Artikkel 175 – Mahaarvatava osa ümardamise kord – Artiklid 184 ja 185 – Mahaarvamiste korrigeerimine

Kohtuasjas C-186/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Münsteri (Münsteri maksukohus, Saksamaa) 17. märtsi 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. aprillil 2015, menetluses

**Kreissparkasse Wiedenbrück**

*versus*

**Finanzamt Wiedenbrück,**

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president D. Šváby, kohtunikud J. Malenovský (ettekandja) ja M. Vilaras,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Kreissparkasse Wiedenbrück, esindaja: *Steuerberater* O. Peters,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 173 lõiget 2, artikli 175 lõiget 1 ning artiklit 184.

2 Taotlus on esitatud Kreissparkasse Wiedenbrücki (edaspidi „Kreissparkasse“) ja Finanzamt Wiedenbrücki (Wiedenbrücki maksukeskus, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kuidas arvutada mahaarvamisoigus käibemaksu puhul, mis kuulub tasumisele või on tasutud niisuguste kaupade ja teenuste omandamisel, mida kasutatakse seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (edaspidi „segakasutusega kaubad ja teenused“).

## **Õiguslik raamistik**

### *Liidu õigus*

Kuues direktiiv

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikkel 17 „Mahaarvamisoiguse tekkimine ja kohaldamisala“ sätestas lõikes 5:

„Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

Liikmesriigid võivad ka:

- a) lubada maksukohustuslasel osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;
- b) kohustada maksukohustuslast mahaarvatavat osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;
- c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;
- d) lubada maksukohustuslasel esimeses lõigus nimetatud korras maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;

[...]“

4 Kuuenda direktiivi artikkel 19 „Mahaarvatava osa arvutamine“ sätestas lõikes 1:

„Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:

- lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma;
- nimetaja on käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega

ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, v.a artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetused.

Osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust.“

5 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks direktiiviga 2006/112, mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

Direktiiv 2006/112

6 Direktiivi 2006/112 põhjendus 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Et tagada sätete selgel ja otstarbekal kujul esitamine kooskõlas parema õigusliku reguleerimise põhimõttega, on sobilik muuta direktiivi struktuuri ja sõnastust, kuigi see ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides. Ümbertegemisega kaasneb sellegipoolest piiratud arv sisulisi muudatusi. Kõik sisulised muudatused on täielikult ära toodud direktiivi ülevõtmist ja jõustumist käsitlevates sätetes.“

7 Direktiivi artikkel 173 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii [...] tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas.

Nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

2. Liikmesriigid võivad võtta järgmised meetmed:

a) lubada maksukohustuslasel osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;

b) kohustada maksukohustuslast mahaarvatavat osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;

c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

d) lubada maksukohustuslasel lõike 1 esimeses lõigus nimetatud korras käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;

[...]“

8 Direktiivi artikli 174 lõikes 1 on ette nähtud:

„Mahaarvatav osa on murdarv, milles:

a) lugeja on artiklite 168 ja 169 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma [...];

b) nimetaja on käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta

kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, välja arvatud artiklis 73 nimetatud kaubatarnete ja teenuste hinnaga otseselt seotud toetused.“

9 Direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 on sätestatud:

„Mahaarvatav osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest täisarvust.“

10 Direktiivi artikkel 184 on sõnastatud järgmiselt:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“

11 Sama direktiivi artikli 185 lõikes 1 on sätestatud:

„Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.“

12 Direktiivi 2006/112 artikkel 186 sätestab:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.“

13 Nimetatud direktiivi artiklid 411–414 asuvad selle direktiivi XV jaotise 3. peatükis „Ülevõtmine ja jõustumine“.

14 Direktiivi artikkel 411 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Direktiiv 67/227/EMÜ ja [kuues direktiiv] tunnistatakse kehtetuks, ilma et see piiraks liikmesriikide kohustusi seoses nimetatud direktiivide ülevõtmise ja kohaldamise tähtpäevadega, mis on toodud XI lisa B osas.

2. Viiteid kehtetuks tunnistatud direktiivile käsitatakse viidetena käesolevale direktiivile ja neid loetakse vastavalt XII lisas esitatud vastavustabelile.“

15 Direktiivi 2006/112 artikkel 412 näeb ette:

„1. Liikmesriigid jõustavad artikli 2 lõike 3, artikli 44, artikli 59 lõike 1, artikli 399 ja III lisa punkti 18 järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid alates 1. jaanuarist 2008. Nad edastavad kõnealuste normide teksti ning kõnealuste normide ja käesoleva direktiivi vahelise vastavustabeli viivitamata komisjonile.

Kui liikmesriigid need meetmed vastu võtavad, lisavad nad nendesse meetmetesse või nende ametliku avaldamise korral nende juurde viite käesolevale direktiivile. Sellise viitamise viisi näevad ette liikmesriigid.

2. Liikmesriigid edastavad komisjonile käesoleva direktiiviga reguleeritavas valdkonnas vastuvõetud põhiliste riigisiseste õigusnormide teksti.“

16 Direktiivi artikkel 413 sätestab:

„Käesolev direktiiv jõustub 1. jaanuaril 2007.“

17 Nimetatud direktiivi artikkel 414 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolev direktiiv on adresseeritud liikmesriikidele.“

### *Saksa õigus*

18 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 15 „Mahaarvamisõigus“ sätestab lõikes 4:

„Juhul kui ettevõtja kasutab oma ettevõtluse raames tarnitud, imporditud või ühendusesiseselt soetatud kaupu või temale osutatud teenust üksnes osaliselt selliste tehingute tegemiseks, millelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, siis ei arvata maha sisendkäibemaksu seda osa, mis on nende tehingutega majanduslikult seotud. Ettevõtja võib mahaarvamisele mittekuuluvate summade kohta anda objektiivse hinnangu. Mahaarvamisele mittekuuluvate summade kindlaksmääramine maksuvaba käibe ja maksustatava käibe seose alusel on lubatud üksnes juhul, kui ükski muu majanduslikult põhjendatud jaotus pole võimalik.“

19 UStG § 15a lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui esialgsete mahaarvatavate summade kindlaksmääramisel arvesse võetavaid tegureid muudetakse viie aasta jooksul pärast sellise kapitalikauba esmakordset kasutamist, mida on tehingute tarbeks kasutatud vaid ühe korra, tuleb nendele muudatustele vastava iga kalendriaasta kohta teha tasaarvestus soetus- ja tootmiskuludelt võetava sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise teel. [...]“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

20 Kreissparkasse on krediidiasutus.

21 Kreissparkasse tuvastas, et tema poolt segakasutusega kaupade ja teenuste eest makstud käibemaksu mahaarvatav osa oli 2009. aastal 13,55% ja 2010. aastal 13,18%, mille ta ümardas 14%-ni. Nimetatud aastate kohta summade arvutamisel, mida Kreissparkassel tuli vastavalt UStG § 15a korrigeerida seetõttu, et ta loobus äriklientidega tehtud tehingute maksuvabastuse korrast, kohaldas Kreissparkasse ka mahaarvatavaid osi, mille ta ümardas 14%-ni.

22 Nimetatud aastaid hõlmava maksukontrolli tulemusel, mis viidi läbi 2011. aastal, tuli Kreissparkassel vastavalt Wiedenbrücki maksukeskuse kahele 3. jaanuari 2012. aasta otsusele teha maksu ümberarvutus, kuna ta oli alusetult ümardanud käibemaksu mahaarvatavaid osi järgmise täisarvuni.

23 Kreissparkasse esitas nende otsuste peale vaide, tuginedes direktiivi 2006/112 artikli 175 lõike 1 sätetele, millest tema sõnul tuleneb, et mahaarvatav osa tuleb ümardada arvuni, mis ei ole suurem järgmisest täisarvust.

24 Wiedenbrücki maksukeskuse 13. juuni 2012. aasta otsusega jäeti vaie rahuldamata sisuliselt põhjusel, et direktiivi 2006/112 artikli 175 lõige 1 on kohaldatav vaid juhul, kui asjaomane liikmesriik ei ole kasutanud selle direktiivi artikli 173 lõikes 2 pakutud võimalust teha erand nimetatud direktiivi artikli 173 lõike 1 teises lõigus sätestatud arvutusmeetodist. Maksukeskuse hinnangul kasutas Saksamaa Liitvabariik nimetatud võimalust, kuna UStG § 15 lõike 4 kolmanda lause kohaselt tuleb mahaarvatav osa arvutada võimaluse korral „majandusliku jaotuse meetodi“ järgi.

25 Kreissparkasse vaidlustas 16. juulil 2012 Finanzgericht Münsterile (Münsteri maksukohus, Saksamaa) esitatud kaebusega Wiedenbrücki maksukeskuse 13. juuni 2012. aasta otsuse. Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob välja, et Euroopa Kohus on 18. detsembri 2008. aasta

otsuse Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750) punktis 21 leidnud, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teises lõigus ette nähtud ümardamise kord ei kuulu kohaldamisele, kui kõnealustele kaupadele või teenustele on kohaldatav mõni sama direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud erikord. Sellegipoolest on tal kahtlusi küsimuses, kas sama lahendus kehtib ka direktiivi 2006/112 artikli 175 lõike 1 korral.

26 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Münster (Münsteri maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liikmesriigid on kohustatud kohaldama direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 ette nähtud ümardamise korda, kui mahaarvatav osa arvutatakse viidatud direktiivi artikli 173 lõike 2 punktides a, b, c või d ette nähtud erimeetodi alusel?

2. Kas direktiivi 2006/112 artiklis 184 ja sellele järgnevas artiklites ette nähtud mahaarvamise korrigeerimise korral on liikmesriigid kohustatud kohaldama direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 ette nähtud ümardamise korda, kui mahaarvatav osa direktiivi artikli 175 lõike 1 tähenduses arvutatakse viidatud direktiivi artikli 173 lõike 2 punktides a, b, c või d ette nähtud erimeetodi alusel või kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktide a, b, c või d alusel?

3. Kas liikmesriigid on kohustatud ümardamise korda kohaldades tegema direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 184 ja sellele järgnevas artiklites ette nähtud mahaarvamise korrigeerimise (teine küsimus) nii, et korrigeeritav mahaarvamise summa ümardatakse maksukohustuslase kasuks üles- või allapoole täisarvulise protsendimääran?

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### *Esimene küsimus*

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artikli 175 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid ei ole kohustatud kohaldama selles sättes ette nähtud ümardamise korda, kui mahaarvatav osa arvutatakse mõne direktiivi artikli 173 lõikes 2 sätestatud erimeetodi järgi.

28 Sellega seoses tuleb meenutada, et nimetatud direktiivi artikli 175 lõige 1 sätestab vaid, et „mahaarvatav osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest täisarvust.“

29 Järelikult tuleb sedastada, et selline sõnastus ei võimalda esimesele küsimusele vastata, kuna see ei sisalda ühtki viidet antud sättes ette nähtud ümardamise korra võimalikule kohaldamisele, kui rakendatakse mõnda selle direktiivi artikli 173 lõikes 2 sätestatud erimeetodit.

30 Neil asjaoludel tuleb tõlgendada direktiivi 2006/112 artikli 175 lõiget 1 võttes arvesse selle sätte konteksti ja eesmärgi, mida direktiiv taotleb (vt selle kohta kohtuotsus, 7.4.2016, Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, punkt 29).

31 Mis puudutab selle sätte konteksti, siis tuleb märkida, et direktiivi 2006/112 artikli 175 lõige 1 moodustab osa sätete alajaotusest, mis asuvad selle direktiivi X jaotise 2. peatükis „Mahaarvatav osa“. Selle peatüki sätete eesmärk on määratleda segakasutusega kaupade omandamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise kord.

32 Alajaotus on rajatud ümber direktiivi artikli 173 lõike 1, mille esimene lõik kehtestab seda tüüpi kaupadelt või teenustelt võetava käibemaksu osalise mahaarvamise põhimõtte. Selle sätte teine lõik täpsustab, et mahaarvatav osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

33 Sätete alajaotust sellises struktuuris võib mõista nii, et direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 sätestatud ümardamise korda võib kohaldada kõikidel juhtudel, mil on tegemist segakasutusega kauba või teenusega.

34 Samas näeb artikli 173 lõige 2 ette mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise meetodid, mis moodustavad erandi selle artikli lõike 1 sätetest. Järelikult tuleb artikli 173 lõikega 2 taotletavat eesmärki arvesse võttes analüüsida, kas nende erandite olemasolu mõjutab eelmises punktis esitatud tõdemust.

35 Selles osas on selge, et direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikega 2 pakutud võimalus teha erand selles direktiivi artikli 173 lõikes 1 sätestatud mahaarvamisõiguse arvutamise meetodist lubab liikmesriikidel maksukohustuslase tegevuse eripära arvestades saada mahaarvamisõiguse ulatuse kindlakstegemisel täpsemaid tulemusi (vt selle kohta kohtuotsus, 10.7.2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Mahaarvatava osa kindlaksmääramiseks direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikega 2 liikmesriikidele antud mõne võimaluse rakendamise korral sellise reegli kohaldamine, mille kohaselt mahaarvatav protsent tuleb ümardada arvuni, mis ei ole suurem järgmisest täisarvust, läheks antud eesmärgiga aga vastuollu.

37 Võttes arvesse, et liikmesriikidel on lubatud võtta meetmeid saavutamaks mahaarvamisõiguse kindlaksmääramisel täpsemaid tulemusi, oleks vastuoluline see, kui liikmesriigid, kes otsustavad selliste meetmete kasuks, oleksid sunnitud rakendama direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 sätestatud ümardamise korda, mille tulemusel ei saaks nad võtta ega kohaldada mõnda muud, täpsemat või sobivamat reeglit ega välistada saadud mahaarvatava protsendi puhul igasugune ümardamine.

38 Neist kaalutlustest tuleneb, et kuigi direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 ette nähtud ümardamise korda võib liikmesriik kasutada mis tahes segakasutusega kaupade või teenuste omandamisel tasutud käibemaksu mahaarvamisõiguse arvutamiseks, sealhulgas juhul, kui ta on rakendanud mõnda selle direktiivi artikli 173 lõikes 2 ette nähtud erimeetodit, on liikmesriikidel vabadus seda mitte rakendada, kui mahaarvamisõigus tuleb siiski arvutada mõne erimeetodi järgi.

39 Euroopa Kohus on jõudnud taolisele järeldusele kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu ja artikli 19 lõike 1 tõlgendamisel, leides 18. detsembri 2008. aasta kohtuotsuse Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750) punktis 25, et liikmesriigid ei ole kohustatud kohaldama artikli 19 lõikes 1 ette nähtud ümardamise korda, kui nad võtavad kasutusele sama direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a, b, c või d ette nähtud arvutusmeetodid, vaid nad võivad vastu võtta oma ümardamise korra, järgides ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid.

40 Antud kohtupraktika on endiselt oluline, kuna esiteks tuleneb direktiivi 2006/112 põhjendusest 3, et selle vastuvõtmine ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates käibemaksualastes õigusaktides, välja arvatud sisuliste muudatuste korral, mis on täielikult ära toodud direktiivi ülevõtmist ja jõustumist käsitlevates sätetes, ning kuna teiseks ei viita viimati nimetatud sätted, mis asuvad direktiivi artiklites 411–414, kordagi selle direktiivi artiklitele 173–175, mis on kõne all käesolevas kohtuasjas.

41 Seega tuleb direktiivi 2006/112 artikleid 173–175 tõlgendada nagu kuuenda direktiivi neid sätteid, mis reguleerivad käibemaksu mahaarvamise korda, mida kohaldatakse segakasutusega kaupadele ja teenustele, mis on loetletud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ja artikli 19 lõike 1 teises lõigus.

42 Kõikidest eelnevatest kaalutlustest tulenevalt tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 175 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid ei ole kohustatud kohaldama selles sättes ette nähtud ümardamise korda, kui mahaarvatav osa arvutatakse mõne selle direktiivi artikli 173 lõikes 2 sätestatud erimeetodi järgi.

#### *Teine küsimus*

43 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artiklit 184 ja sellele järgnevaid artikleid tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid on kohustatud korrigeerimise korral kohaldama direktiivi artikli 175 lõikes 1 ette nähtud ümardamise korda, kui mahaarvatav osa arvutatakse mõne nimetatud direktiivi artikli 173 lõikes 2 või kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud erimeetodi järgi.

44 Esiteks tuleb meenutada – nagu on sedastatud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 41 –, et direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikes 2 sätestatud erimeetodid on sarnased kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud meetoditega.

45 Järelikult ei ole teisele küsimusele vastamiseks vaja teha vahet selle põhjal, kas mahaarvatav osa arvutatakse mõnda direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikes 2 sätestatud meetodit või kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud meetodit kohaldades.

46 Teiseks, direktiivi 2006/112 artikkel 184 näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud. Selle direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaselt korrigeeritakse mahaarvamist eelkõige juhul, kui muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel algselt kasutatud tegurid.

47 Nende sätete lugemisel koostoimes ilmneb, et esiteks, kui üks mahaarvatava summa arvutamiseks algselt kasutatud tegur on muutunud, osutub korrigeerimine vajalikuks, korrigeeritava summa arvutamine peab viima selleni, et lõplikult saadud mahaarvatav summa vastaks summale, mis on maksukohustuslasele lubatud, kui seda muudatust oleks algselt kasutatud. Teiseks, selle summa arvutamine hõlmab samade tegurite arvestamist, mis algselt võeti arvesse, välja arvatud summat, mida on muudetud.

48 Direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 sätestatud ümardamise kord kujutab endast tegurit, mida tuleb arvesse võtta esialgu mahaarvatava summa kindlaksmääramisel (vt selle kohta kohtuotsus, 9.6.2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 46).

49 Samas juhul, kui mahaarvatav osa määratakse kindlaks ühte nimetatud direktiivi artikli 173 lõikes 2 sätestatud erimeetodit kohaldades, tuleb meenutada – nagu nähtub ka käesoleva

kohtuotsuse punktist 38 –, et liikmesriigid ei ole kohustatud seda ümardamise korda kasutama, et määrata kindlaks esialgu mahaarvatav summa.

50 Järelikult üksnes juhul, kui liikmesriigid on seda reeglit kohaldanud esialgu mahaarvatava summa kindlaksmääramisel, on liikmesriigid korrigeerimise korral kohustatud kohaldama direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 ette nähtud ümardamise korda, mõjutamata olukorda, kus tegur, mille muutumine tekitab vajaduse korrigeerimise järele, seisneb selle direktiivi artikli 173 lõike 1 teises lõigus sätestatud arvutusmeetodi või ümardamise korra uuesti kohaldamises.

51 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 184 ja sellele järgnevaid artikleid tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid on kohustatud korrigeerimise korral kohaldama selle direktiivi artikli 175 lõikes 1 ette nähtud ümardamise korda, kui siseriiklike õigusnormide kohaselt arvutatakse mahaarvatav osa mõne nimetatud direktiivi artikli 173 lõikes 2 või kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud meetodi järgi, üksnes juhul, kui seda reeglit kohaldata esialgu mahaarvatava summa kindlaksmääramisel.

### *Kolmas küsimus*

52 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kolmanda küsimusega sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 175 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid on kohustatud selle direktiivi artiklite 184–192 alusel korrigeerima artiklis 175 sätestatud ümardamise korra kohaselt tehtud mahaarvamisi nii, et korrigeerimisele kuuluv mahaarvatav osa ümardatakse maksukohustuslase kasuks üles- või allapoole täisarvulise protsendimäärani.

53 Esiteks nähtub Euroopa Kohtu valduses olevatest dokumentidest, et põhikohtuasjas kuulub mahaarvatav osa ühe direktiivi 2006/112 artikli 173 lõikes 2 ette nähtud erimeetodi kohaldamisalasse ning et selle arvutamiseks ei näe Saksa õigus ette ümardamist.

54 Teiseks tuleneb eelotsusetaotlusest, et mahaarvatavate summade kindlaksmääramiseks arvessevõetavate tegurite muutumine, mis põhjendab põhikohtuasjas kõnealust korrigeerimist, tuleneb sellest, et Kreissparkasse loobus äriklientidega tehtavate tehingute osas maksuvabastuse korra kohaldamisest, mitte sellest, et asjaomane liikmesriik otsustas kohaldada edaspidi selle direktiivi artikli 173 lõike 1 teises lõigus sätestatud arvutusmeetodit või direktiivi 2006/112 artikli 175 lõikes 1 sätestatud ümardamise korda.

55 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 47 esitatud kaalutlusi, ei ole sellise juhtumi puhul nagu põhikohtuasjas vaja korrigeerimise korral kohaldada direktiivi artikli 175 lõikes 1 sätestatud ümardamise korda.

56 Neil asjaoludel ei ole vaja kolmandale küsimusele vastata.

### **Kohtukulud**

57 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 175 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid ei ole kohustatud kohaldama selles sättes ette nähtud ümardamise korda, kui mahaarvatav osa arvutatakse mõne selle direktiivi artikli 173 lõikes 2 sätestatud erimeetodi järgi.
2. Direktiivi 2006/112 artiklit 184 ja sellele järgnevaid artikleid tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid on kohustatud korrigeerimise korral kohaldama selle direktiivi artikli 175 lõikes 1 ette nähtud ümardamise korda, kui siseriiklike õigusnormide kohaselt arvutatakse mahaarvatav osa mõne nimetatud direktiivi artikli 173 lõikes 2 või nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud meetodi järgi, üksnes juhul, kui seda reeglit kohaldatai esialgu mahaarvatava summa kindlaksmääramisel.

Allkirjad

\*\* Kohtumenetluse keel: saksa.