

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

16 päivänä kesäkuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – 173 artiklan 1 kohta – Tavarat ja palvelut, joita käytetään sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin (sekäkäytössä olevat tavarat ja palvelut) – Arvonlisäverovähennyksen määrän määrittäminen – Vähennyksen suhdeluku – 174 artikla – Vähennyksen suhdeluku, joka lasketaan soveltamalla liikevaihtoon perustuvaa jakoperustetta – 173 artiklan 2 kohta – Poikkeava järjestelmä – 175 artikla – Vähennyksen suhdeluvun pyöristyssääntö – 184 ja 185 artikla – Vähennysten oikaiseminen

Asiassa C-186/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Münster (Münsterin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 17.3.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.4.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Kreissparkasse Wiedenbrück

vastaa

Finanzamt Wiedenbrück,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. Šváby sekä tuomarit J. Malenovský (esittelevä tuomari) ja M. Vilaras,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Kreissparkasse Wiedenbrück, edustajanaan O. Peters, Steuerberater,
- Saksan hallitus, asiamiehinnään T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 173 artiklan 2 kohdan, 175 artiklan 1 kohdan ja 184 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Kreissparkasse Wiedenbrück (jäljempänä Kreissparkasse) ja Finanzamt Wiedenbrück (Wiedenbrückin verotoimisto, Saksa) ja joka koskee laskentatapaa, jonka avulla määritetään sen arvonlisäveron vähennysoikeus, joka on maksettava tai maksettu sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankinnasta, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttavien että vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien toteuttamiseen (jäljempänä sekakäytössä olevat tavarat ja palvelut).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, 5 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

- a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;
- b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;
- c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;
- d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavarain tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen;

— —”

4 Kuudennen direktiivin 19 artiklan, jonka otsikko on ”Vähennyksen suhdeluvun laskeminen”, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka:

- osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,
- nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan [A] kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna."

5 Kuudes direktiivi on kumottu direktiivillä 2006/112, joka tuli voimaan 1.1.2007.

Direktiivi 2006/112

6 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

"Säännösten selkeän ja toimivan esitystavan varmistamiseksi parempaa sääntelyä koskevan periaatteen mukaisesti olisi aiheellista laatia uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka tämä ei periaatteessa muuta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. Joitakin uudelleenlaatimiseen kuuluvia pieniä sisältömuutoksia olisi kuitenkin tehtävä. Kun tällaisia muutoksia tehdään, ne olisi lueteltava tyhjentävästi säännöksissä, jotka koskevat direktiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa."

7 Mainitun direktiivin 173 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä – – vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

2. Jäsenvaltiot voivat toteuttaa seuraavat toimenpiteet:

- a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;
- b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;
- c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;

d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisesta sellaisesta tavarasta tai palvelusta, jota käytetään kaikkiin siinä tarkoitettuihin liiketoimiin;

— —”

8 Saman direktiivin 174 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, joka sisältää seuraavat määrät:

a) osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu — — arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista;

b) nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

Jäsenvaltiot voivat sisällyttää nimittäjään muut kuin 73 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten hintaan suoraan liittyvät tuet.”

9 Direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennyksen suhdeluku on määritettävä vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.”

10 Mainitun direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

11 Saman direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.”

12 Direktiivin 2006/112 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.”

13 Mainitun direktiivin 411–414 artikla kuuluvat XV osaston 3 lukuun, jonka otsikko on ”Saattaminen osaksi kansallista lainsäädäntöä ja voimaantulo”.

14 Mainitun direktiivin 411 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kumotaan direktiivi 67/227/ETY ja [kuudes direktiivi], sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäsenvaltioiden velvollisuuksia, jotka koskevat liitteessä XI olevassa B osassa mainittuja määräaikoja, joiden kuluessa niiden on saatettava mainitut direktiivit osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sovellettava niitä.

2. Viittauksia kumottuihin direktiiveihin pidetään viittauksina tähän direktiiviin liitteessä XII olevan vastaavuustaulukon mukaisesti.”

15 Direktiivin 2006/112 412 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on saatettava tämän direktiivin 2 artiklan 3 kohdan, 44 artiklan, 59 artiklan 1 kohdan, 399 artiklan ja liitteessä III olevan 18 kohdan noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset voimaan 1 päivästä tammikuuta 2008. Jäsenvaltioiden on toimitettava viipymättä kyseiset säännökset ja näiden säännösten ja tämän direktiivin välinen vastaavuustaulukko kirjallisina komissiolle.

Näissä jäsenvaltioiden antamissa säädöksissä on viitattava tähän direktiiviin tai niihin on liitettävä tällainen viittaus, kun ne virallisesti julkaistaan. Jäsenvaltioiden on säädettävä siitä, miten viittaukset tehdään.

2. Jäsenvaltioiden on toimitettava tässä direktiivissä tarkoitetuista kysymyksistä antamansa keskeiset kansalliset säännökset kirjallisina komissiolle.”

16 Mainitun direktiivin 413 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tämä direktiivi tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2007.”

17 Saman direktiivin 414 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tämä direktiivi on osoitettu kaikille jäsenvaltiolle.”

Saksan oikeus

18 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 15 §:n 4 momentissa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeus”, säädetään seuraavaa:

”Jos elinkeinonharjoittaja käyttää yrityksensä tarkoituksiin sille luovutettua, maahantuotua tai yhteisön sisäisesti hankittua tavaraa tai palvelua vain osittain sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähennykseen, sitä osaa ostohintaan sisältyvästä verosta ei voida vähentää, joka taloudellisesti liittyy niihin liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen. Elinkeinonharjoittaja voi esittää asianmukaisena arviona nämä vähennyskelvottomat veron osat. Ostoihin sisältyvän veron vähennyskelvoton osa voidaan määrittää veron vähennykseen oikeuttamattomien ja siihen oikeuttavien liiketoimien suhteen perusteella ainoastaan silloin, kun mikään muu taloudellinen kohdentaminen ei ole mahdollinen.”

19 UStG:n 15a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos alun perin tehtyjen vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa olosuhteissa tapahtuu muutoksia viiden vuoden kuluessa taloushyödykkeen, jota ei käytetä liiketoimien toteuttamiseen vain kerran, ensimmäisen käytön jälkeen, kunkin muutoksia vastaavan kalenterivuoden osalta on tehtävä tasointi oikaisemalla vähennystä hankinta- tai rakennuskustannuksia rasittaneiden verojen osalta. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

20 Kreissparkasse on luottolaitos.

21 Kreissparkasse määritti, että sen hankkimiin sekakäytössä oleviin tavaroihin ja palveluihin liittyvään arvonlisäveroon sovellettava vähennyksen suhdeluku oli 13,55 prosenttia verovuodelta 2009 ja 13,18 prosenttia verovuodelta 2010, ja se pyöristi nämä suhdeluvut 14 prosenttiin. Laskiessaan mainittujen verovuosien osalta niiden oikaisujen määrää, jotka sen oli tehtävä UStG:n

15a §:n nojalla sillä perusteella, että se oli luopunut kaupallisille asiakkailleen suorittamia liiketoimia koskevasta verovapautusjärjestelmästä, Kreissparkasse sovelsi samoin vähennyksen suhdelukuja, jotka se pyöristi 14 prosenttiin.

22 Vuoden 2011 aikana toteutetun mainittuihin verovuosiin kohdistuneen verotarkastuksen jälkeen Wiedenbrückin verotoimisto teki 3.1.2012 kaksi Kreissparkassea koskevaa verotarkastuspäätöstä sillä perusteella, että se oli perusteettomasti pyöristänyt arvonlisäverovähennysten suhdeluvut seuraavaan suurempaan kokonaislukuun.

23 Kreissparkasse teki näistä päätöksistä oikaisuvaatimuksen, joissa se vetosi direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdan säännöksiin, joista sen mukaan seuraa, että vähennyksen suhdeluku on ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä.

24 Wiedenbrückin verotoimisto hylkäsi 13.6.2012 tekemällään päätöksellä tämän oikaisuvaatimuksen pääasiallisesti sillä perusteella, että direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohtaa sovelletaan vain, jos kyseinen jäsenvaltio ei ole käyttänyt mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta poiketa saman direktiivin 173 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetystä laskentatavasta. Mainitun verotoimiston mukaan Saksan liittotasavalta on käyttänyt tätä mahdollisuutta, koska UStG:n 15 §:n 4 momentin kolmannen virkkeen mukaan vähennyksen suhdeluku on määritettävä mahdollisimman pitkälti ”taloudellista kohdentamista” koskevan menetelmän mukaisesti.

25 Kreissparkasse saattoi Wiedenbrückin verotoimiston 13.6.2012 antaman päätöksen 16.7.2012 Finanzgericht Münsterin (Münsterin verotuomioistuim, Saksa) käsiteltäväksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 18.12.2008 annetun tuomion Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750) 21 kohdan mukaan kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua pyöristyssääntöä ei sovelleta, kun kyseiset tavarat ja palvelut kuuluvat jonkin saman direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetyn erityisjärjestelyn alaan. Sillä on kuitenkin epäselvyyttä siitä, päteekö tämä ratkaisu myös direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdan osalta.

26 Näissä olosuhteissa Finanzgericht Münster on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko jäsenvaltioilla velvollisuus soveltaa [direktiivin 2006/112] 175 artiklan 1 kohdan pyöristyssääntöä silloin, kun suhdeluku lasketaan saman direktiivin 173 artiklan 2 kohdan a, b, c tai d alakohdassa tarkoitetun erityismenetelmän mukaisesti?

2) Onko jäsenvaltioilla velvollisuus soveltaa direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdan pyöristyssääntöä saman direktiivin 184 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyn vähennysten oikaisemisen tapauksessa silloin, kun mainitun direktiivin 175 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu suhdeluku lasketaan saman direktiivin 173 artiklan 2 kohdan a, b, c tai d alakohdassa tarkoitetun erityismenetelmän tai kuudennen direktiivin – – 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a, b, c tai d alakohdan mukaisesti?

3) Onko jäsenvaltioilla velvollisuus tehdä direktiivin 2006/112 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukainen vähennysten oikaiseminen pyöristyssääntöä soveltamalla – toinen kysymys – siten, että oikaistava vähennys pyöristetään seuraavaan suurempaan tai pienempään kokonaisprosenttilukuun verovelvollisen eduksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta soveltaa tässä säännöksessä tarkoitettua pyörityssääntöä, jos vähennyksen suhdeluku lasketaan jonkin tämän direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun poikkeavan menetelmän mukaisesti.

28 Tässä yhteydessä on muistutettava, että mainitun direktiivin 175 artiklan 1 kohdassa säädetään ainoastaan, että ”vähennyksen suhdeluku on määritettävä vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna”.

29 Näin ollen on todettava, että ensimmäiseen kysymykseen ei ole mahdollista vastata tämän sanamuodon perusteella, koska siitä ei käy ilmi, sovelletaanko tässä säännöksessä tarkoitettua pyörityssääntöä mahdollisesti jonkin saman direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa säädetyn poikkeavan menetelmän soveltamisen yhteydessä.

30 Näissä olosuhteissa direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohtaa tulkittaessa on otettava huomioon kyseisen säännöksen asiayhteys ja kyseisellä direktiivillä tavoitellut päämäärät (ks. vastaavasti tuomio 7.4.2016, Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, 29 kohta).

31 Mainitun säännöksen asiayhteydestä on todettava, että direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohta on osa mainitun direktiivin X osaston 2 lukuun, jonka otsikko on ”Vähennyksen suhdeluku”, kuuluvia säännöksiä. Mainitun 2 luvun säännösten tavoitteena on määrittää sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva järjestelmä.

32 Tämä säännösten osa perustuu mainitun direktiivin 173 artiklan 1 kohtaan, jonka ensimmäisessä alakohdassa säädetään mainitun kaltaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuneen arvonlisäveron osittaista vähennysoikeutta koskevasta periaatteesta. Mainitun säännöksen toisessa alakohdassa täsmennetään, että vähennyksen suhdeluku on laskettava saman direktiivin 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

33 Tällaisen rakenteen perusteella mainittua säännösten osaa voidaan tulkita siten, että direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdassa ilmaistua pyörityssääntöä voidaan soveltaa kaikissa tilanteissa, joissa on kyse sekakäytössä olevasta tavarasta tai palvelusta.

34 Mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa säädetään kuitenkin vähennysoikeuden määrittämistä koskevista menetelmistä, joilla poiketaan tämän artiklan 1 kohdan säännöksistä. Näin ollen on tutkittava, ottaen huomioon mainitun 173 artiklan 2 kohdan tavoite, voivatko nämä poikkeukset vaikuttaa edellisessä kohdassa tehtyyn toteamukseen.

35 Tässä yhteydessä on kiistatonta, että direktiivin 2006/112 173 artiklan 2 kohdassa tällä tavoin tarjotulla mahdollisuudella poiketa saman direktiivin 173 artiklan 1 kohdassa säädetystä vähennysoikeuden laskentatavasta pyritään, kun otetaan huomioon verovelvollisten tiettyjen toimintojen erityispiirteet, saamaan aikaan se, että saavutettaisiin tarkempia tuloksia vähennysoikeuden laajuutta määritettäessä (ks. vastaavasti tuomio 10.7.2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Se, että määritettäessä vähennyksen suhdelukua, jota on tarkoitus käyttää sovellettaessa jotakin direktiivin 2006/112 173 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltioille tarjotuista mahdollisuuksista, sovellettaisiin sääntöä, jonka mukaan saatu vähennyksen suhdeluku on ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna, on vastoin tällaista tavoitetta.

37 On näet niin, että koska jäsenvaltioiden on sallittua toteuttaa toimenpiteitä, joilla pyritään saavuttamaan tarkempia tuloksia vähennysoikeutta määritettäessä, olisi epäjohdonmukaista, että jäsenvaltioilla, jotka ovat päättäneet toteuttaa tällaisia toimenpiteitä, olisi velvollisuus soveltaa direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdassa säädettyä pyöristyssääntöä eivätkä ne tämän seurauksena voisi antaa ja soveltaa muuta tarkempaa tai soveltuvampaa sääntöä eivätkä sulkea pois mahdollisuutta pyöristää saadun vähennyksen suhdelukua.

38 Edellä esitetystä seuraa, että vaikka jäsenvaltio voi määrätä, että laskettaessa kaikkien sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta on sovellettava direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdassa säädettyä pyöristyssääntöä, eli myös tapauksissa, joissa käytetään jotakin tämän direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa säädetyistä poikkeavista menetelmistä, jäsenvaltioilla on vapaus olla soveltamatta mainittua sääntöä, jos vähennysoikeus lasketaan soveltamalla jotakin näistä poikkeavista menetelmistä.

39 Oikeuskäytännössä on lisäksi jo päädytty samankaltaiseen johtopäätökseen kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan ja 19 artiklan 1 kohdan tulkinnan osalta 18.12.2008 annetun tuomion Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750) 25 kohdassa, jonka mukaan jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta soveltaa mainitussa 19 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pyöristyssääntöä silloin, kun ne soveltavat mainitun direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan a, b, c tai d alakohdassa tarkoitettuja laskentatapoja, vaan ne voivat vahvistaa omia pyöristyssääntöjä, edellyttäen, että ne noudattavat tällöin niitä periaatteita, joihin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu.

40 Mainittu oikeuskäytäntö on yhä merkityksellistä, koska yhtäältä direktiivin 2006/112 johdanto-osan kolmannelta perustelukappaleelta käy ilmi, että direktiivin antaminen ei ole muuttanut sisällöllisesti olemassa olevaa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevaa lainsäädäntöä, lukuun ottamatta sisältömuutoksia, jotka luetellaan tyhjentävästi säännöksissä, jotka koskevat direktiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa, ja koska toisaalta viimeksi mainituissa säännöksissä, jotka sisältyvät mainitun direktiivin 411–414 artiklaan, ei tehdä mitään viittauksia saman direktiivin 173–175 artiklaan, joista on kyse nyt käsiteltävässä asiassa.

41 Näin ollen direktiivin 2006/112 173–175 artiklalle on annettava samankaltainen tulkinta kuin sekakäytössä oleviin tavaroihin ja palveluihin sovellettavaa arvonlisäveron vähennysjärjestelmää koskeville kuudennen direktiivin säännöksille, jotka sisältyivät erityisesti kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmanteen alakohtaan ja 19 artiklan 1 kohdan toiseen alakohtaan.

42 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta soveltaa tässä säännöksessä tarkoitettua pyöristyssääntöä, jos vähennyksen suhdeluku lasketaan jonkin tämän direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun menetelmän mukaisesti.

Toinen kysymys

43 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii toisella kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 184 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja tulkittava siten, että jäsenvaltioilla on velvollisuus soveltaa direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdan pyöristyssääntöä

vähennysten oikaisemisen tapauksessa, jos vähennyksen suhdeluku on laskettu jonkin mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa tai kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetun menetelmän mukaisesti.

44 Ensiksi on muistutettava, että – kuten tämän tuomion 41 kohdassa on todettu – direktiivin 2006/112 173 artiklan 2 kohdassa tarkoitetut poikkeavat menetelmät ovat samankaltaisia kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetty menetelmät.

45 Näin ollen toiseen kysymykseen vastaamiseksi ei ole tarpeen tehdä eroa sen mukaan, lasketaanko vähennyksen suhdeluku soveltamalla jotakin direktiivin 2006/112 173 artiklan 2 kohdassa säädetystä menetelmästä vai jotakin kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetystä menetelmästä.

46 Toiseksi direktiivin 2006/112 184 artiklassa säädetään, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Mainitun direktiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan vähennyksiä oikaistaan etenkin, jos alun perin huomioon otetuissa vähennysten määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia.

47 Näistä kahdesta säännöksestä seuraa niitä yhdessä luettuina, että yhtäältä jos oikaisu on tarpeen sen vuoksi, että alun perin huomioon otetuissa vähennysten määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia, kyseisen oikaisun määrän laskemisen on johdettava siihen, että lopullisten vähennysten määrä vastaa sen vähennyksen määrää, joka verovelvollisella olisi ollut oikeus tehdä, jos nämä muutokset olisi otettu alun perin huomioon. Toisaalta tätä määrää laskettaessa on otettava huomioon samat tekijät, jotka on alun perin otettu huomioon, muutettua tekijää lukuun ottamatta.

48 Direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pyöristyssääntö on tekijä, joka on otettu huomioon alun perin tehtävän vähennyksen määrää määritettäessä (ks. vastaavasti tuomio 9.6.2016. Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, 46 kohta).

49 Sellaisen tapauksen osalta, jossa vähennyksen suhdeluku määritetään soveltamalla jotakin mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa säädetystä poikkeavista menetelmistä, on kuitenkin muistutettava, että jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta soveltaa mainittua pyöristyssääntöä määrittäessään alun perin tehtävän vähennyksen määrää, kuten tämän tuomion 38 kohdasta käy ilmi.

50 Näin ollen ainoastaan tapauksessa, jossa jäsenvaltiot ovat soveltaneet direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pyöristyssääntöä määrittääkseen alun perin tehtävän vähennyksen määrän, niillä on velvollisuus vähennysten oikaisemisen tapauksessa soveltaa mainittua pyöristyssääntöä, mikä ei vaikuta siihen tapaukseen, että tekijä, jonka muuttamisen vuoksi mainittu oikaisu on tarpeen, muodostuu tämän direktiivin 173 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn laskentatavan tai mainitun pyöristyssäännön myöhemmästä soveltamisesta.

51 Kaiken edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 184 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja on tulkittava siten, että vain silloin, kun mainitun direktiivin 175 artiklan 1 kohdan pyörityssääntöä on sovellettu alun perin tehtävän vähennyksen määrää määritettäessä, jäsenvaltioilla on velvollisuus soveltaa tätä pyörityssääntöä vähennysten oikaisemisen tapauksessa, jos vähennyksen suhdeluku on laskettu kansallisen lainsäädännön nojalla jonkin mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa tai kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetun menetelmän mukaisesti.

Kolmas kysymys

52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kolmannella kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltioilla on velvollisuus tehdä mainitun direktiivin 184–192 artiklan mukainen vähennysten oikaiseminen soveltamalla mainitussa 175 artiklassa säädettyä pyörityssääntöä siten, että oikaistava vähennyksen suhdeluku pyöristetään seuraavaan suurempaan tai pienempään kokonaisprosenttilukuun verovelvollisen eduksi.

53 Yhtäältä unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että vähennyksen suhdeluku laskettiin pääasiassa direktiivin 2006/112 173 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun poikkeavan menetelmän mukaisesti ja että Saksan oikeudessa ei säädetä tämän laskemisen osalta, että määrä on pyöristettävä.

54 Toisaalta ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muutos, jonka perusteella mainittu oikaisu on tarpeen, johtuu pääasiassa siitä, että Kreissparkasse on luopunut kaupallisille asiakkailleen suorittamia liiketoimia koskevasta verovapautusjärjestelmästä, eikä kyseisen jäsenvaltion päätöksestä soveltaa tulevaisuudessa direktiivin 2006/112 173 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä laskentatapaa tai saman direktiivin 175 artiklan 1 kohdassa säädettyä pyörityssääntöä.

55 Kun otetaan huomioon edellä tämän tuomion 47 kohdassa tehdyt toteamukset, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiassa ei siis ole tarpeen soveltaa direktiivin 2006/112 175 artiklan 1 kohdassa säädettyä pyörityssääntöä vähennysten oikaisemisen tapauksessa.

56 Näissä olosuhteissa kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeellista vastata.

Oikeudenkäyntikulut

57 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 175 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltioilla ei ole velvollisuutta soveltaa tässä säännöksessä tarkoitettua pyörityssääntöä, jos vähennyksen suhdeluku lasketaan jonkin tämän direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun poikkeavan menetelmän mukaisesti.**

2) **Direktiivin 2006/112 184 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja on tulkittava siten, että vain silloin, kun mainitun direktiivin 175 artiklan 1 kohdan pyörityssääntöä on sovellettu alun perin tehtävän vähennyksen määrää määritettäessä, jäsenvaltioilla on velvollisuus soveltaa tätä pyörityssääntöä vähennysten oikaisemisen tapauksessa, jos vähennyksen suhdeluku**

on laskettu kansallisen lainsäädännön nojalla jonkin mainitun direktiivin 173 artiklan 2 kohdassa tai jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetun menetelmän mukaisesti.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.