

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

16. lipnja 2016.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza – Članak 173. stavak 1. – Roba i usluge koje se koriste i za oporezive i za izuzete transakcije (roba i usluge mješovite namjene) – Utvrđivanje iznosa odbitka poreza na dodanu vrijednost – Udio za odbitak – Članak 174. – Udio za odbitak izračunat upotrebom nađina raspodjele prema prometu – Članak 173. stavak 2. – Sustav odstupanja – Članak 175. – Pravilo o zaokruživanju udjela za odbitak – Članci 184. i 185. – Ispravci odbitaka“

U predmetu C-186/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Münster (financijski sud u Münsteru, Njemačka), odlukom od 17. ožujka 2015., koju je Sud zaprimio 24. travnja 2015., u postupku

Kreissparkasse Wiedenbrück

protiv

Finanzamt Wiedenbrück,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: D. Šváby, predsjednik vijeća, J. Malenovský (izvjestitelj) i M. Vilaras, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Kreissparkasse Wiedenbrück, O. Peters, *Steuerberater*,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Wasmeier i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 173. stavka 2., članka 175. stavka 1. i članka 184. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Kreissparkasse Wiedenbrück (u daljnjem tekstu: Kreissparkasse) i Finanzamt Wiedenbrück (porezni ured u Wiedenbrücku, Njemačka) u vezi s izražunom koji se mora primijeniti radi utvrđivanja prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), koji se treba platiti ili je plaćen prilikom stjecanja robe i usluga koji se upotrebljavaju i za izvršenje transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak kao i za izvršenje onih kod kojih ne postoji to pravo (u daljnjem tekstu: roba i usluge mješovite namjene).

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Pod naslovom „Porijeklo i opseg prava na odbitak“, članak 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 1945, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) u stavku 5. predviđa:

„Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a, tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo onaj dio PDV-a koji je razmjerni iznosu koji se može pripisati prvim transakcijama.

Taj razmjerni udio poreza za odbitak utvrđuje se sukladno članku 19. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

Međutim, države članice mogu također:

- (a) dopustiti da porezni obveznik odredi razmjerni dio za svako područje svojeg poslovanja, ako za svako područje poslovanja vodi zasebno knjigovodstvo;
- (b) zahtijevati da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja te da za svako područje poslovanja vodi zasebno knjigovodstvo;
- (c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe robe i usluga u cijelosti ili njihova dijela;
- (d) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik sukladno pravilima iz prvog podstavka provede odbitak vezano uz svu robu i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka;

[...]“

4 Člankom 19. Šeste direktive, pod naslovom „Izražun udjela za odbitak“, određeno je:

„Udio za odbitak predviđen člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

- u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a sukladno članku 17. stavcima 2. i 3.,
- u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije koje ne daju pravo na odbitak. Države članice mogu u nazivnik uključiti i iznos subvencija osim onih navedenih u članku 11. slovu A stavku 1. točki (a).

Udio za odbitak utvrđuje se kao postotak na godišnjoj razini te se zaokružuje na brojku koja ne

prelazi sljedeći cijeli broj.“

5 Navedena direktiva stavljena je izvan snage Direktivom 2006/112, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007.

Direktiva 2006/112

6 Uvodna izjava 3. Direktive 2006/112 navodi:

„Kako bi se osigurao jasan i racionalan prikaz odredaba, u skladu s namjerom poboljšanog propisa, primjereno je preinčiti strukturu i formulaciju Direktive, iako to namerno neće dovesti do značajnih promjena u postojećem zakonodavstvu. Međutim, izvršenje izmjena podrazumijeva određeni manji broj bitnih preinaka koje je potrebno napraviti. Gdje se takve izmjene provedu, one se temeljito navode u odredbama koje se odnose na prenošenje i stupanje na snagu.“

7 Članak 173. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama [...] kod kojih ima pravo odbitka PDV-a, tako i u transakcijama u kojima nema prava odbitka, odbija se samo onaj udio PDV-a koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se sukladno člancima 174. i 175. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

2. Države članice mogu donijeti sljedeće mjere:

(a) dopustiti da porezni obveznik odredi dio za svako područje svojeg poslovanja, ako za svako područje poslovanja zasebno vodi knjigovodstvo;

(b) zahtijevati da porezni obveznik odredi udio za svako područje svojeg poslovanja te za svako područje poslovanja zasebno vodi knjigovodstvo;

(c) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik provede odbitak na temelju upotrebe robe i usluga u cijelosti ili njihova dijela;

(d) dopustiti ili zahtijevati da porezni obveznik sukladno pravilima iz prvog podstavka stavka 1. provede odbitak vezano uz sve robe i usluge korištene za sve transakcije iz spomenutog podstavka,

[...]“

8 Članak 174. stavak 1. iste direktive predviđa:

„Udio za odbitak određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

(a) u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije kod kojih je PDV moguće odbiti [...];

(b) u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije kod kojih nema odbitka PDV-a.

Države članice mogu u nazivnik uključiti i iznos subvencija, osim onih koje su neposredno povezane s cijelom isporukom robe ili usluga iz članka 73.“

9 U članku 175. stavku 1. Direktive 2006/112 navodi se:

„Udio za odbitak određuje se na godišnjoj razini u obliku postotka te se zaokružuje na brojku koja ne prelazi sljedeći cijeli broj.“

10 Članak 184. navedene direktive glasi:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.“

11 Članak 185. stavak 1. iste direktive propisuje:

„Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.“

12 Članak 186. Direktive 2006/112 određuje:

„Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članka 184. i 185.“

13 Članci 411. do 414. navedene direktive u poglavlju 3., naslovljen „Prijenos u nacionalno zakonodavstvo i stupanje na snagu“ Glave XV. te direktive.

14 Člankom 411. Direktive određeno je:

„1. Direktiva 67/227/EEZ i [Šesta direktiva] stavljaju se izvan snage, ne dovodeći u pitanje obveze država članica koje se odnose na rokove za prijenos u nacionalno zakonodavstvo i provedbu tih direktiva, navedene u Prilogu XI. dijelu B.

2. Upućivanja na direktive stavljene izvan snage smatraju se upućivanjima na ovu direktivu i čitaju se u skladu s korelacijskom tablicom u Prilogu VII.“

15 Članak 412. Direktive 2006/112 predviđa:

„1. Države članice će donijeti potrebne zakone i druge propise kako bi se uskladili s člankom 2. stavkom 3., člankom 44., člankom 59. stavkom 1., člankom 399. i Prilogom III. točkom 18., koji stupaju na snagu 1. siječnja 2008. One Komisiji odmah dostavljaju tekst tih odredaba i korelacijsku tablicu između tih odredaba i ove direktive.

Kad države članice donose te odredbe, one sadržavaju upućivanje na ovu direktivu ili se na nju upućuje prilikom njihove službene objave. Način tog upućivanja utvrđuju države članice.

2. Države članice šalju Komisiji tekst bitnih odredaba internog prava koje donesu u području koje regulira ova direktiva.“

16 Članak 413. navedene direktive propisuje:

„Ova Direktiva stupa na snagu 1. siječnja 2007.“

17 Članak 414. iste direktive glasi:

„Ova je Direktiva upućena državama članicama.“

18 §lanak 15. stavak 4. Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), naslovljen „Pravo na odbitak“ predviđa:

„Ako poduzetnik samo djelomično koristi robu ili druge usluge dostavljene, uvezene ili nabavljene u Zajednici za izvršavanje transakcija za koje ne postoji pravo na odbitak, dio pretporeza gospodarski povezan s tim transakcijama ne daje pravo na odbitak. Poduzetnik može izvršiti razumnu procjenu iznosa na temelju kojih ne postoji pravo na odbitak. Određivanje neodbitnog dijela poreza s obzirom na postotak prometa na temelju kojeg ne postoji pravo na odbitak u odnosu na postotak prometa koji daje pravo na odbitak dopušten je samo kada ni jedna druga gospodarska raspodjela nije moguća.“

19 §lanak 15.a stavak 1. UStG-a glasi:

„Kada dođe do izmjena čimbenika uzetih u obzir prilikom utvrđivanja iznosa početnih odbitaka unutar pet godina od prve uporabe kapitalnog dobra koje je korišteno samo jednom za izvršenje transakcija, svaka kalendarska godina tih izmjena nadoknadit će se putem ispravka odbitka poreza zaračunatih na troškove stjecanja i proizvodnje. [...]“

Glavni postupak i prethodna pitanja

20 Kreissparkasse je kreditna institucija.

21 Kreissparkasse je utvrdio da je udio za odbitak PDV-a kojim je oporezovano njegovo stjecanje robe i usluga mješovite namjene iznosio 13,55 % za poslovnu godinu 2009. i 13,18 % za poslovnu godinu 2010., pri čemu je oba postotka zaokružio na 14 %. Prilikom izračuna iznosa ispravaka koje je za te dvije poslovne godine morao izvršiti u skladu s §lankom 15.a UStG-a jer je iz sustava poreznog oslobođenja izuzeo transakcije sa svojim poslovnim klijentima, Kreissparkasse je također primijenio udjele za odbitak koje je zaokružio na 14 %.

22 Nakon porezne inspekcije provedene tijekom 2011. godine koja se odnosila na navedene poslovne godine, Kreissparkasse je bio predmet, na temelju dviju odluka poreznog ureda u Wiedenbrücku od 3. siječnja 2012., ponovnog obračuna poreza jer je udjele za odbitak PDV-a neopravdano zaokružio na sljedeći viši broj.

23 Kreissparkasse je podnio prigovor protiv tih odluka, pozivajući se na odredbe §lanka 175. stavka 1. Direktive 2006/112 iz kojih tvrdi da proizlazi da udio za odbitak treba zaokružiti na brojku koja ne prelazi sljedeći viši broj.

24 Odlukom od 13. lipnja 2012. porezni ured u Wiedenbrücku odbio je taj prigovor zato što se u biti §lanak 175. stavak 1. Direktive 2006/112 primjenjuje samo kada predmetna država članica nije iskoristila mogućnost iz §lanka 173. stavka 2. te direktive, da odstupi od metode izračuna iz §lanka 173. stavka 1. drugog podstavka navedene direktive. Taj ured smatra da je Savezna Republika Njemačka iskoristila tu mogućnost jer, u skladu s trećom rečenicom §lanka 15. stavka 4. UStG-a, udio za odbitak mora biti utvrđen, koliko je to moguće, prema metodi nazvanoj „gospodarska raspodjela“.

25 Tužbom podnesenom 16. srpnja 2012. Finanzgerichtu Münster (financijski sud u Münsteru, Njemačka) Kreissparkasse je osporio odluku poreznog ureda u Wiedenbrücku od 13. lipnja 2012. Sud koji je uputio zahtjev navodi da je u točki 21. presude Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), od 18. prosinca 2008., Sud presudio da se pravilo o zaokruživanju iz §lanka 19. stavka 1. drugog podstavka Šeste direktive ne primjenjuje kad predmetna roba i usluge podliježu

jednom od posebnih režima iz članka 17. stavka 5. trećeg podstavka potonje direktive. On ipak dvojbi o tome vrijedi li to rješenje i za članak 175. stavak 1. Direktive 2006/112.

26 U tim je okolnostima Finanzgericht Münster (financijski sud u Münsteru) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Jesu li države članice dužne primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112 kada se udio za odbitak izražava prema jednoj od posebnih metoda iz članka 173. stavka 2. točaka (a), (b), (c) ili (d) te iste direktive?

2. Jesu li države članice dužne primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive 2006/112 u slučaju ispravka odbitaka na temelju članka 184. i pratećih članaka te direktive kad se udio, u smislu članka 175. stavka 1. te iste direktive izražava prema jednoj od posebnih metoda iz članka 173. stavka 2. točaka (a), (b), (c) ili (d) [navedene] direktive ili prema članku 17. stavku 5. trećem podstavku točkama (a), (b), (c) ili (d) Šeste direktive?

3. Jesu li države članice dužne provesti ispravke odbitaka prema članku 184. i pratećim člancima Direktive 2006/112 primjenom pravila o zaokruživanju (pitanje 2.) na način da se iznos odbitka koji se treba ispraviti zaokružuje na viši ili niži puni postotak u korist poreznog obveznika?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

27 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 175. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da države članice nisu obvezne primijeniti pravilo o zaokruživanju predviđeno tom odredbom kad se udio za odbitak izražava prema jednoj od metoda odstupanja iz članka 173. stavka 2. te direktive.

28 U tom pogledu, valja podsjetiti da se članak 175. stavak 1. navedene direktive ograničava na formulaciju „udio za odbitak određuje se na godišnjoj razini u obliku postotka te se zaokružuje na brojku koja ne prelazi sljedeći cijeli broj.“

29 Posljedično tomu, valja utvrditi da na temelju te formulacije nije moguće odgovoriti na prvo pitanje jer ni na koji način ne upućuje na moguću primjenu pravila o zaokruživanju iz te odredbe prilikom primjene jedne od metoda odstupanja iz članka 173. stavka 2. iste direktive.

30 U tim okolnostima, članak 175. stavak 1. Direktive 2006/112 valja tumačiti vodeći računa o kontekstu u kojem se ta odredba nalazi i ciljevima navedene direktive (vidjeti, u tom smislu, presudu od 7. travnja 2016., Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, t. 29.).

31 Kad je riječ o kontekstu u kojem se nalazi ta odredba, valja navesti da je članak 175. stavak 1. Direktive 2006/112 dio podskupine odredaba iz poglavlja 2. naslovljenog „Udio za odbitak“ Glave X. navedene direktive. Odredbe tog poglavlja imaju za cilj definirati sustav prava na odbitak PDV-a za stjecanje robe ili usluga mješovite namjene.

32 Ta podskupina temelji se na članku 173. stavku 1. te direktive, čiji prvi podstavak propisuje načelo djelomičnog odbitka PDV-a za tu vrstu robe ili usluga. Drugi podstavak tog stavka određuje da se udio za odbitak koji treba primijeniti određuje, za sve transakcije koje je proveo porezni obveznik, u skladu s člancima 174. i 175. navedene direktive.

33 Tako strukturirana, ta podskupina odredaba može se tumačiti u smislu da se pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive 2006/112 može primijeniti na svaki slučaj u kojem je riječ o robi ili uslugama mješovite namjene.

34 Ipak, članak 173. stavak 2. navedene direktive propisuje metode utvrđivanja prava na odbitak koje odstupaju od odredaba stavka 1. tog članka. Stoga, valja ispitati, vodeći računa o cilju članka 173. stavka 2., može li to odstupanje utjecati na zaključak iz prethodne točke.

35 U tom pogledu nesporno je da se na temelju mogućnosti iz članka 173. stavka 2. Direktive 2006/112, da države članice odstupe od metode izražavanja prava na odbitak iz članka 173. stavka 1. te direktive, državama članicama omogućuje da uzmu u obzir posebne značajke svojstvene određenim djelatnostima poreznih obveznika kako bi postigle točnije rezultate u utvrđivanju opsega prava na odbitak (vidjeti, u tom smislu, presudu od 10. srpnja 2014., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

36 Primjena, prilikom određivanja udjela za odbitak kod ostvarivanja jedne od mogućnosti koje države članice imaju na temelju članka 173. stavka 2. Direktive 2006/112, pravila prema kojemu se postotak dobivenog odbitka mora zaokružiti na brojku koja ne prelazi sljedeći cijeli broj protivna je takvom cilju.

37 Budući da je državama članicama moguće poduzimati mjere kako bi postigle preciznije rezultate u utvrđivanju prava na odbitak, bilo bi nedosljedno da države članice koje su se odlučile na takve mjere moraju primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive 2006/112 te da posljedično tomu ne mogu ni prilagoditi ni primijeniti drugo preciznije ili primjerenije pravilo, kao ni isključiti bilo koje zaokruživanje postotka dobivenog odbitka.

38 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da ako država članica može primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive 2006/112 za svako izražavanje prava na odbitak PDV-a za stjecanje robe ili usluga mješovite namjene, uključujući prilikom primjene jedne od metoda odstupanja iz članka 173. stavka 2. te direktive, države članice slobodne su odlučiti da to pravilo ne koriste kad se pravo na odbitak izražava u skladu s jednom od tih metoda odstupanja.

39 Sud je osim toga došao do sličnog zaključka kad je riječ o tumačenju članka 17. stavka 5. trećeg podstavka i članka 19. stavka 1. Šeste direktive tako što je u točki 25. presude Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), od 18. prosinca 2008., utvrdio da države članice ne moraju primijeniti pravilo o zaokruživanju iz tog članka 19. stavka 1. kad koriste metode izražavanja određene u članku 17. stavku 5. trećem podstavku točkama (a), (b), (c) ili (d), ali mogu donijeti vlastita pravila o zaokruživanju, poštujući načela na kojima se temelji zajednički sustav PDV-a.

40 Ta sudska praksa ostaje relevantna jer, s jedne strane, iz uvodne izjave 3. Direktive 2006/112 proizlazi da njezino donošenje nije dovelo do materijalnih izmjena postojećeg zakonodavstva koje se odnosi na zajednički sustav PDV-a, uz iznimku slučajeva bitnih izmjena koji su iscrpno nabrojani u odredbama koje se odnose na prijenos i stupanje na snagu te direktive i jer, s druge strane, potonje odredbe u člancima 411. do 414. navedene direktive ni u kojem smislu ne upućuju na članke 173. do 175. te direktive o kojoj je riječ u ovom predmetu.

41 Posljedično tomu, članke 173. do 175. Direktive 2006/112 valja tumačiti slično kao i odredbe Šeste direktive koje se odnose na pravila o odbitku PDV-a za robu i usluge mješovite namjene koje se nalaze osobito u člancima 17. stavku 5. trećem podstavku i članku 19. stavku 1. drugom podstavku potonje direktive.

42 Iz svih prethodnih razmatranja slijedi da na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 175. stavak 1. Direktive 2006/112 valja tumačiti na način da države članice nisu obvezne primijeniti pravilo o zaokruživanju iz te odredbe kad se udio za odbitak izražunava prema jednoj od metoda odstupanja iz članka 173. stavka 2. te direktive.

Drugo pitanje

43 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 184. i prateće članke Direktive 2006/112 tumačiti na način da su države članice obvezne primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. te direktive u slučaju ispravka, kad je udio za odbitak izražunat prema jednoj od metoda iz članka 173. stavka 2. navedene direktive ili članka 17. stavka 5. treće podstavka Šeste direktive.

44 Kao prvo, valja podsjetiti da su, kao što je navedeno u točki 41. ove presude, metode odstupanja iz članka 173. stavka 2. Direktive 2006/112, slične onima iz članka 17. stavka 5. treće podstavka Šeste direktive.

45 Posljedično tomu, kako bi se odgovorilo na drugo pitanje, ne treba praviti razliku između toga je li udio za odbitak izražunat na temelju jedne od metoda iz članka 173. stavka 2. Direktive 2006/112 ili na temelju jedne od metoda iz članka 17. stavka 5. treće podstavka Šeste direktive.

46 Kao drugo, sukladno članku 184. Direktive 2006/112 početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo. Prema članku 185. stavku 1. te direktive, do ispravka dolazi osobito ako dođe do promjena imbenika prvotno korištenih za određivanje iznosa odbitka.

47 Iz zajedničkog tumačenja tih dviju odredaba proizlazi da, s jedne strane, kad je ispravak potreban zbog promjene jednog od imbenika prvotno korištenih za izražunavanje odbitaka, izražun iznosa tog ispravka treba rezultirati time da iznos konačnih odbitaka odgovara onome koji bi porezni obveznik imao pravo odbiti da je ta promjena bila uzeta u obzir na početku. S druge strane, izražun tog iznosa podrazumijeva uzimanje u obzir istih imbenika poput onih koji su prvotno uzeti u obzir, osim onog koji je promijenjen.

48 Pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive 2006/112 je imbenik koji je bio korišten za određivanje početnog iznosa odbitka (vidjeti u tom smislu presudu od 9. lipnja 2016., Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, t. 46.).

49 Ipak, kad se udio za odbitak određuje na temelju jedne od metoda odstupanja iz članka 173. stavka 2. navedene direktive, valja navesti da, kao što i proizlazi iz točke 38. ove presude, države članice nisu obvezne primijeniti to pravilo o zaokruživanju za utvrđivanje početnog iznosa odbitka.

50 Posljedično tomu, samo u slučaju u kojem su države članice primijenile navedeno pravilo za određivanje početnog iznosa odbitka, obvezne su prilikom ispravka primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive 2006/112, neovisno o slučaju u kojem se imbenik zbog čije promjene je došlo do tog ispravka temelji na novoj primjeni metode izražuna iz članka 173. stavka 1. drugog podstavka te direktive ili navedenog pravila o zaokruživanju.

51 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 184. i prateće članke Direktive 2006/112 valja tumačiti na način da su države članice dužne primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. te direktive u slučaju ispravka kad je na temelju njihova nacionalnog zakonodavstva udio za odbitak izražunat prema jednoj od metoda iz članka 173. stavka 2. te direktive ili članka 17. stavka 5. treće podstavka Šeste direktive, samo

ako je to pravilo primijenjeno za određivanje početnog iznosa odbitka.

Treće pitanje

52 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 175. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da su države članice obvezne ispraviti, na temelju članka 184. do 192. te direktive, odbitke koji su izvršeni primjenom pravila o zaokruživanju iz tog članka 175. na način da udio za odbitak koji treba ispraviti bude zaokružen na viši ili niži postotak u korist poreznog obveznika.

53 S jedne strane, iz dokumenata u spisu kojima raspolaže Sud proizlazi da je u glavnom postupku udio za odbitak izrađunat prema jednoj od metoda odstupanja iz članka 173. stavka 2. Direktive 2006/112 i da za taj izrađun njemačko pravo ne predviđa da ga treba zaokružiti.

54 S druge strane, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka, koja je razlog ispravka iz glavnog postupka, posljedica toga što je Kreissparkasse izuzeo iz sustava poreznog oslobođenja poslovne transakcije sa svojim poslovnim klijentima, a ne odluke predmetne države članice da ubuduće primjenjuje metodu za izrađun iz članka 173. stavka 1. drugog podstavka te direktive ili pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive 2006/112.

55 U pogledu razmatranja iz točke 47. ove presude, u predmetu poput onog iz glavnog postupka ne treba primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. Direktive 2006/112 u slučaju ispravka.

56 U tim okolnostima na treće pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

57 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

1. članak 175. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost valja tumačiti na način da države članice nisu obvezne primijeniti pravilo o zaokruživanju iz te odredbe kad se udio za odbitak izrađunava prema jednoj od metoda odstupanja iz članka 173. stavka 2. te direktive.

2. članke 184. i prateće članke Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da su države članice dužne primijeniti pravilo o zaokruživanju iz članka 175. stavka 1. te direktive u slučaju ispravka kad je na temelju njihova nacionalnog zakonodavstva udio za odbitak izrađunat prema jednoj od metoda iz članka 173. stavka 2. te direktive ili članka 17. stavka 5. trećeg podstavka Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, samo ako je to pravilo primijenjeno za određivanje početnog iznosa odbitka.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački