

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 16 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – 173 straipsnio 1 dalis – Prekės ir paslaugos, naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams ir neapmokestinamiesiems sandoriams (mišraus naudojimo prekės ir paslaugos) – Pridėtinis vertės mokesčio atskaitos sumos nustatymas – Atskaitoma proporcinga dalis – 174 straipsnis – Atskaitoma proporcinga dalis, skaičiuojama paskirstant pagal apyvartą – 173 straipsnio 2 dalis – Nukrypti leidžianti tvarka – 175 straipsnis – Atskaitomos proporcingos dalies apvalinimo taisyklė – 184 ir 185 straipsniai – Atskaitos tikslinimas“

Byloje C-186/15

dėl *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas, Vokietija) 2015 m. kovo 17 d. sprendimu, kurio Teisingumo Teismas gavo 2015 m. balandžio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Kreissparkasse Wiedenbrück

prieš

Finanzamt Wiedenbrück

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Šváby, teisėjai J. Malenovský (pranešėjas) ir M. Vilaras, generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Kreissparkasse Wiedenbrück*, atstovaujamos *Steuerberater O. Peters*,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Wasmeier ir M. Owsiany-Hornung,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1)

173 straipsnio 2 dalies, 175 straipsnio 1 dalies ir 184 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Kreissparkasse Wiedenbrück* (toliau – *Kreissparkasse*) ir *Finanzamt Wiedenbrück* (Wiedenbrück mokesčių tarnyba, Vokietija) ginčą dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), mokėtino ar sumokėto įsigyjant prekes ir paslaugas, naudojamus sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas (toliau – mišraus naudojimo prekės ir paslaugos), apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Sjungos teisė

Šeštoji direktyva

3 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 17, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ 5 dalyje numatyta:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

Valstybės narės taip pat gali:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rūšiai vedama atskira apskaita;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rūšiai atskirą apskaitą;
- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal visą ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;
- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamus visiems ten nurodytiems sandoriams;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio „Atskaitos proporcijos apskaičiavimas“ 1 dalyje nurodyta:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio

ir metin?s apyvartos iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma. Valstyb?s nar?s gali ? vardikl? taip pat ?traukti subsidij? sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

Atskaitos proporcija apskai?iuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skai?iaus.“

5 Ši direktyva buvo panaikinta Direktyva 2006/112, ?sigaliojusia 2007 m. sausio 1 d.

Direktyva 2006/112

6 Direktyvos 2006/112 3 konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„Siekiant užtikrinti geresnio reglamentavimo princip? atitinkant?, aišk? ir racional? nuostat? išd?stym?, tikslinga direktyv? išd?styti nauja strukt?ros ir formulavimo redakcija, nors iš esm?s tai nereikš esmini? galiojan?i? teis?s akt? pakeitim?. Vis d?lto reik?t? padaryti nedaug esmini? pakeitim?, kurie yra neatsiejami nuo direktyvos išd?stymo nauja redakcija. Kai daromi tokie pakeitimai, išsamus j? s?rašas pateikiamas nuostatose, reglamentuojan?iose j? perk?lim? ? nacionalin? teis? ir ?sigaliojim?.“

7 Min?tos direktyvos 173 straipsnis išd?styta taip:

„1. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali b?ti atskaitomas <...>, ir sandoriams, už kuriuos PVM negali b?ti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis.

Ši atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 174 ir 175 straipsni?.

2. Valstyb?s nar?s gali imtis ši? priemoni?:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo r?šiai atskir? proporcing? dal? su s?lyga, kad kiekvienai verslo r?šiai vedama atskira apskaita;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatyt? kiekvienai savo verslo r?šiai atskir? proporcing? dal? ir tvarkyt? kiekvienai verslo r?šiai atskir? apskait?;
- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo daryt? atskait? pagal vis? ar dalies preki? ir paslaug? panaudojim?;
- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? atskait? pagal 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyt? taisykl? už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems toje pastraipoje nurodytiems sandoriams;

<...>“

8 Tos pa?ios direktyvos 174 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Atskaitoma proporcinga dalis apskai?iuojama taikant trupmen?, kurios:

- a) skaitiklis – sandori?, už kuriuos suteikiama teis? atskaityti PVM <...>, visa metin?s apyvartos suma be PVM;
- b) vardiklis – skaitiklyje nurodyt? sandori? ir sandori?, už kuriuos nesuteikiama teis? atskaityti PVM, visa metin?s apyvartos suma be PVM. Valstyb?s nar?s ? vardikl? gali ?traukti subsidij?,

kurios nėra tiesiogiai susijusios su 73 straipsnyje nurodyto prekės tiekimo ar paslaugų teikimo kaina, sumą.“

9 Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.“

10 Šios direktyvos 184 straipsnis suformuluotas taip:

„Pirmą atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti.“

11 Šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Visą pirmą atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.“

12 Direktyvos 2006/112 186 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės nustato išsamias 184 ir 185 straipsnių taikymo taisykles.“

13 Šios direktyvos 411–414 straipsniai yra XV antraštinės dalies 3 skyriuje „Perkėlimas ? nacionalinė teisė ir ?sigaliojimas“.

14 Šios direktyvos 411 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Direktyva 67/227/EEB ir [Šeštoji direktyva] panaikinamos, nepažeidžiant valstybių narių prievolių perkelti šią direktyvą nuostatas ? nacionalinė teisė ir ?gyvendinti tas direktyvas XI priedo B dalyje išvardintais terminais.

2. Nuorodos ? panaikintas direktyvas laikomos nuorodomis ? šią direktyvą ir skaitomos pagal XII priede pateiktą atitikties lentelę.“

15 Direktyvos 2006/112 412 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės priima ?statymus ir kitus teisės aktus, kurie, ?sigalioj? 2008 m. sausio 1 d., ?gyvendina 2 straipsnio 3 dalį, 44 straipsnį, 59 straipsnio 1 dalį, 399 straipsnį ir III priedo 18 punktą. Jos nedelsdamos pateikia Komisijai tų nuostatų tekstą bei tų nuostatų ir šios direktyvos atitikmenų lentelę.

Valstybės narės, priimdamos tas nuostatas, daro jose nuorodą ? šią direktyvą arba tokia nuoroda daroma jas oficialiai skelbiant. Valstybės narės nustato nuorodos darymo tvarką.

2. Valstybės narės Komisijai pateikia šios direktyvos taikymo srityje priimtų pagrindinių nacionalinės teisės nuostatų tekstus.“

16 Minėtos direktyvos 413 straipsnyje nustatyta:

„Ši direktyva ?sigalioja 2007 m. sausio 1 d.“

17 Šios direktyvos 414 straipsnis suformuluotas taip:

„Ši direktyva skirta valstybės narams.“

Vokietijos teisė

18 Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 15 straipsnio „Teisė atskaityti“ 4 dalyje numatyta:

„Jei verslininkas jam patiektas, importuotas ar Bendrijoje įsigytas jo verslui skirtas prekės ar suteiktas paslaugas tik iš dalies naudoja sandoriams, kuriems tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, negalima atskaityti tos šio mokesčio dalies, kuri ekonominiu požiūriu sietina su minėtais sandoriais. Verslininkas gali apskaičiuoti neatskaitomas sumas pagal pagrįstą vertinimą. Apskaičiuoti mokesčio neatskaitomą dalį pagal apyvartos, kuriai tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, ir apyvartos, kuriai tenkantis mokestis gali būti atskaitomas, santykį galima tik tada, kai sandorį neįmanoma kitaip ekonomiškai priskirti.“

19 *UStG* 15a straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Jei per penkerius metus nuo nekilnojamojo turto, kuris buvo panaudotas sandoriams tik kartą, naudojimo pradžios pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota pradinė atskaitos suma, su kiekvienais kalendoriniais metais susiję pasikeitimai kompensuojami tikslinant sumokėtą mokesčių, susijusių su įsigijimo ar gamybos sąnaudomis, atskaitą. <...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

20 *Kreissparkasse* yra kredito įstaiga.

21 *Kreissparkasse* nustatė, kad 2009 mokestiniais metais PVM, kuris buvo taikomas jos įsigytoms mišraus naudojimo prekėms ir paslaugoms, atskaitoma dalis sudarė 13,55 %, o 2010 m. – 13,18 %, ši procentinė dalis ji suapvalino iki 14 %. Apskaičiuodama už šiuos mokestinius metus tikslintiną sumą (tai ji turėjo padaryti pagal *UStG* 15a straipsnį, nes atsisakė atleidimo nuo mokesčio, taikytino sandoriams su verslo klientais), *Kreissparkasse* taip pat taikė suapvalintą iki 14 % atskaitos proporciją.

22 Po 2011 m. atlikto mokestinio patikrinimo ir dėl to metą *Wiedenbrück* mokesčių tarnyba 2012 m. sausio 3 d. priėmė du sprendimus dėl *Kreissparkasse*, susijusius su mokesčių išieškojimu, nes ji neteisingai iki sveiko skaičiaus suapvalino PVM atskaitomas proporcingas dalis.

23 *Kreissparkasse* pateikė skundą dėl šių sprendimų nurodydama Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalies nuostatas, iš kurių, jos teigimu, matyti, kad atskaitoma proporcinga dalis turi būti apvalinama iki kito sveiko skaičiaus.

24 2012 m. birželio 13 d. sprendimu *Wiedenbrück* mokesčių tarnyba atmetė šį skundą iš esmės dėl to, kad Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalis taikoma tik jei atitinkama valstybės narė nepasinaudojo šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje numatyta galimybe nukrypti nuo šios direktyvos 173 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyto skaičiavimo būdo. Tačiau, tarnybos teigimu, Vokietijos Federacinė Respublika šia galimybe pasinaudojo, nes pagal *UStG* 15 straipsnio 4 dalies trečią sakinį atskaitoma proporcinga dalis turi būti nustatoma, kiek įmanoma, pagal „ekonominio priskyrimo“ metodą.

25 *Kreissparkasse* 2012 m. liepos 16 d. ieškiniu, pateiktu *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas, Vokietija), ginčijo 2012 m. birželio 13 d. *Wiedenbrück* mokesčių tarnybos sprendimą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas teigia, kad 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750) 21 punkte Teisingumo

Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyta apvalinimo taisyklė taikoma tik jei nagrinėjamiems prekėms ir paslaugoms taikoma viena iš specialių schemų, numatytų šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje. Tačiau jis abejoja dėl klausimo, ar šis sprendimas taip pat taikomas Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 daliai.

26 Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar valstybės narės privalo taikyti Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje numatytą apvalinimo taisyklę, jei proporcinga dalis apskaičiuojama pagal vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalies a, b, c arba d punktuose nurodytų specialiųjų metodų?

2. Ar valstybės narės privalo taikyti Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje numatytą apvalinimo taisyklę atskaitos tikslinimo pagal šios direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius atveju, jei proporcinga dalis, kaip ji suprantama pagal direktyvos 175 straipsnio 1 dalį, apskaičiuojama pagal vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalies a, b, c arba d punktuose ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojo pastraipos a, b, c arba d punktuose nurodytų specialiųjų metodų?

3. Ar valstybės narės privalo atskaitos tikslinimą pagal Direktyvos 2006/112 184 ir paskesnius straipsnius taikydamos apvalinimo taisyklę (antrasis klausimas) atlikti taip, kad tikslintina atskaitos suma apmokestinamojo asmens naudai būtų suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus didžiančia arba mažžiančia tvarka?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

27 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad valstybės narės neprivalo taikyti šioje nuostatoje numatytos apvalinimo taisyklės, kai atskaitoma proporcinga dalis skaičiuojama pagal vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje numatytų nukrypti leidžiančių metodų.

28 Šiuo klausimu primintina, kad šios direktyvos 175 straipsnio 1 dalyje numatyta tik tai, jog „atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus“.

29 Todėl reikia konstatuoti, kad tekstas neleidžia atsakyti į pirmąjį klausimą, nes jame nėra jokios nuorodos dėl galimo šioje nuostatoje numatytos apvalinimo taisyklės taikymo taikant vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje numatytų nukrypti leidžiančių metodų.

30 Šiomis aplinkybėmis Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti atsižvelgiant į šios nuostatos kontekstą ir šios direktyvos tikslus (šiuo klausimu žr. 2016 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Marchon Germany*, C-315/14, EU:C:2016:211, 29 punktą).

31 Kalbant apie šios nuostatos kontekstą primintina, kad Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalis yra šios direktyvos X antraštinės dalies 2 skyriaus „Proporcinė atskaita“ nuostatų grupės dalis. Šio skyriaus nuostatų tikslas – apibrėžti teisės į PVM, taikomo įsigytoms mišraus naudojimo prekėms ir paslaugoms, atskaitų tvarką.

32 Ši grupė sudaryta atsižvelgiant į šios direktyvos 173 straipsnio 1 dalį, kurios pirmoje pastraipoje nustatytas PVM, taikomo šios rūšių prekėms ir paslaugoms, dalinės atskaitos

principas. Šios nuostatos antroje pastraipoje pažymima, kad atskaitoma proporcinga dalis nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis tos pačios direktyvos 174 ir 175 straipsnių.

33 Tokios struktūros nuostatų grupę gali būti suprantama taip, kad Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje nustatyta apvalinimo taisyklė gali būti taikoma kiekvienai situacijai, susijusiai su mišraus naudojimo preke ar paslauga.

34 Tačiau šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje numatyti teisės atskaitų nustatymo metodai, nukrypstantys nuo šio straipsnio 1 dalies nuostatų. Todėl atsižvelgiant į minėto 173 straipsnio 2 dalies tikslą reikia išnagrinėti, ar ankstesnio punkto išvadai gali turėti tokos šios nukrypti leidžiančios nuostatų egzistavimas.

35 Šiuo klausimu neginėtina, kad pagal Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 2 dalį suteikus galimybę nukrypti nuo šios direktyvos 173 straipsnio 1 dalyje numatyto teisės atskaitų skaičiavimo metodo siekiama leisti valstyboms narėms atsižvelgti į apmokestinamojo asmens tam tikrai veiklai būdingas ypatybes, kad būtų kuo tiksliau nustatyta teisės atskaitų apimtis (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 10 d. Sprendimo *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

36 Vis dėlto tokiam tikslui prieštarautų taisyklės, pagal kurią gauta atskaitoma procentinė dalis turi būti apvalinama iki skaičiaus, kuris neviršija kito sveiko skaičiaus, taikymas siekiant nustatyti atskaitomą proporciją, naudojamą gyvendinant vieną iš valstyboms narėms pagal Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 2 dalį suteiktą galimybę.

37 Iš tiesų, kadangi valstybų narės gali imtis priemonių, kad būtų kuo tiksliau nustatyta teisės atskaitų apimtis, su tuo būtų nesuderinama, jei valstyboms narėms, pasirenkančioms tokias priemones, būtų kliudoma pasinaudoti apvalinimo taisykle, numatyta Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje, ir todėl jos negalėtų nei priimti, nei taikyti tikslesnės ar labiau pritaikytos taisyklės, nei neleisti apvalinti gautos procentinės dalies.

38 Iš minėtų svarstymų matyti, kad jei Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje numatytą apvalinimo taisyklę valstybų narė gali nustatyti kiekvienam teisės PVM, taikomo kiekvienai mišraus naudojimo prekei ar paslaugai, atskaitų apskaičiavimui, valstybų narės šia taisykle gali nesiremti, kai teisės atskaitų apskaičiuojama taikant vieną iš šios nukrypti leidžiančios metodų.

39 Teisingumo Teismas taip pat priėjo prie panašios išvados dėl Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos ir 19 straipsnio 1 dalies išaiškinimo 2008 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750) 25 punkte nusprendęs, kad valstybų narės neprivalo taikyti šio 19 straipsnio 1 dalyje numatytos apvalinimo taisyklės, jei jos remiasi 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos a, b, c ir d punktuose nustatytais apskaičiavimo metodais, bet gali nustatyti savo suapvalinimo taisykles, atitinkančias bendrą PVM sistemą pagrindžiančius principus.

40 Tačiau ši teismo praktika išlieka reikšminga tiek, kiek, pirma, iš Direktyvos 2006/112 3 konstatuojamosios dalies matyti, kad šios direktyvos priėmimas nereiškia esminių galiojančių teisės aktų bendros PVM sistemos srityje pakeitimų, išskyrus esminius pakeitimus, neatsiejamus nuo šios direktyvos perkėlimo ir sigaliojimo, ir, antra, šios nuostatos, esančios šios direktyvos 411–414 straipsniuose, nepateikia jokios nuorodos į šios direktyvos 173–175 straipsnius, nagrinėjamus šioje byloje.

41 Todėl Direktyvos 2006/112 173–175 straipsnius reikia aiškinti panašiai kaip Šeštosios direktyvos nuostatas, susijusias su PVM, taikomo mišraus naudojimo prekėmis ir paslaugoms,

atskaitos taisyklomis, kurios, be kita ko, yra šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje ir 19 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje.

42 Iš to, kas minėta, matyti, kad ? pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad valstybės narės neprivalo taikyti šioje nuostatoje numatytos apvalinimo taisyklės, kai atskaitoma proporcinga dalis skaičiuojama pagal vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje numatytų nukrypti leidžiančių metodų.

Dėl antrojo klausimo

43 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 184 straipsnį ir paskesnius straipsnius reikia aiškinti taip, kad valstybės narės privalo taikyti 175 straipsnio 1 dalyje numatytą apvalinimo taisyklę tikslinimo atveju, kai atskaitoma proporcinga dalis skaičiuojama pagal vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje arba Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų metodų.

44 Pirma, primintina, kad, kaip konstatuota šio sprendimo 41 punkte, nukrypti leidžiantys metodai, numatyti Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 2 dalyje, yra panašūs ? numatytus Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje.

45 Todėl atsakant ? antrąjį klausimą nereikia daryti skirtumo pagal tai, ar atskaitoma proporcinga dalis skaičiuojama taikant vieną iš Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 2 dalyje numatytų metodų, ar vieną iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų metodų.

46 Antra, Direktyvos 2006/112 184 straipsnyje numatyta, kad pirminį atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Pagal šios direktyvos 185 straipsnio 1 dalį visų pirma atskaita tikslinama, kai pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma.

47 Iš šių dviejų nuostatų matyti, kad, pirma, pasikeitus veiksniai, kuriuo remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, reikia atlikti tikslinimą, apskaičiuojant patikslintą sumą galutinę atskaitos sumą turi būti tokia, kokią apmokestinamasis asmuo būtų turėjęs teisę atskaityti, jei iš pradžių būtų atsižvelgta ? šis pasikeitimų. Antra, apskaičiuojant šią sumą reikia atsižvelgti net ? veiksniais, ? kuriuos buvo atsižvelgta iš pradžių, išskyrus pasikeitusius.

48 Tačiau apvalinimo taisyklę, numatyta Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje, yra veiksnys, ? kurį atsižvelgta nustatant pradinę atskaitos sumą (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 9 d. Sprendimo *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 46 punktą).

49 O jei atskaitoma proporcinga dalis nustatoma taikant vieną iš nukrypti leidžiančių metodų, numatytų šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje, primintina, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 38 punkto, valstybės narės gali nesiremti šia apvalinimo taisykle nustatant pradinę atskaitos sumą.

50 Todėl tik tada, kai valstybės narės taiko šią taisyklę apskaičiuojant pradinę atskaitos sumą, tikslinimo atveju jos turi taikyti apvalinimo taisyklę, numatytą Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje, ir nedarant įtakos tam, kad veiksnys, dėl kurio pasikeitimo būtina atlikti tikslinimą, apima šios direktyvos 173 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyto apskaičiavimo metodo ar šios apvalinimo taisyklės taikymą iš naujo.

51 Atsižvelgiant ? visus minėtus svarstymus, ? antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 2006/112 184 straipsnį ir paskesnius straipsnius reikia aiškinti taip, kad valstybės narės privalo

taikyti šios direktyvos 175 straipsnio 1 dalyje numatytą apvalinimo taisyklę tikslinimo atveju, kai atskaitoma proporcinga dalis skaičiuojama pagal vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje arba Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje numatytą metodą, tik tuo atveju, jei ši taisyklė buvo taikyta nustatant pradinę atskaitos sumą.

Dėl trečiojo klausimo

52 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad valstybės narės privalo atlikti atskaitos tikslinimą pagal šios direktyvos 184–192 straipsnius taikydamos 175 straipsnyje numatytą apvalinimo taisyklę taip, kad tikslintina atskaitoma proporcinga dalis būtų suapvalinta iki didesnio ar mažesnio skaičiaus apmokestinamojo asmens naudai.

53 Vis dėlto, pirma, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje atskaitoma proporcinga dalis buvo apskaičiuota taikant nukrypti leidžiantį metodą, numatytą Direktyvos 2006/112 173 straipsnio 2 dalyje, ir kad Vokietijos teisėje nenumatyta, jog apskaičiuojant ji turi būti apvalinama.

54 Antra, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad veiksnis, kurį atsižvelgiama nustatant atskaitos sumą, pokytis, dėl kurio reikia atlikti tikslinimą, įvyko pagrindinėje byloje dėl to, kad *Kreissparkasse* atsisakė atleidimo nuo mokesčio, taikytino sandoriams su verslo klientais, o ne dėl atitinkamos valstybės narės atsisakymo ateityje taikyti apskaičiavimo metodą, numatytą šios direktyvos 173 straipsnio 1 dalyje s antroje pastraipoje, ar apvalinimo taisyklę, numatytą Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje.

55 Atsižvelgiant į šio sprendimo 47 punkte pateiktus argumentus, tokioje byloje, kaip ši, nereikia taikyti apvalinimo taisyklės, nustatytos Direktyvos 2006/112 175 straipsnio 1 dalyje, tikslinimo atveju.

56 Šiomis aplinkybėmis į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 175 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad valstybės narės neprivalo taikyti šioje nuostatoje numatytos apvalinimo taisyklės, kai atskaitoma proporcinga dalis skaičiuojama pagal vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje numatytą nukrypti leidžiantį metodą.

2. Direktyvos 2006/112 184 straipsnis ir paskesnius straipsnius reikia aiškinti taip, kad valstybės narės privalo taikyti šios direktyvos 175 straipsnio 1 dalyje numatytą apvalinimo taisyklę tikslinant, kai atskaitoma proporcinga dalis skaičiuojama pagal vieną iš šios direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje arba 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytą metodą, tik tuo atveju, jei ši taisyklė buvo taikyta nustatant pradinę atskaitos sumą.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.