

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2016. gada 16. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – Priekšnodokļa atskaitošana – 173. panta 1. punkts – Ar nodokli apliekamiem darījumiem un atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi (jaukta veida darījumos izmantojamas preces un pakalpojumi) – Atskaites pievienotās vērtības nodokļa summas noteikšana – Atskaites daļa – 174. pants – Atskaites daļa, kas aprēķināta, piemērojot sadali atbilstoši apgrozījumam – 173. panta 2. punkts – Atkāpi ietverošs regulējums – 175. pants – Noteikums par atskaites daļas noapaļošanu – 184. un 185. pants – Atskaitējumu koriģēšana

Lieta C-186/15

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Münster* (Minsteres Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2015. gada 17. martā un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 24. aprīlī, tiesvedībā

Kreissparkasse Wiedenbrück

pret

Finanzamt Wiedenbrück.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs D. Švābi [*D. Šváby*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents) un M. Vilars [*M. Vilaras*],

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Kreissparkasse Wiedenbrück* vērā – *O. Peters, Steuerberater*,
- Vācijas valdības vērā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vērā – *M. Wasmeier* un *M. Owsiany-Hornung*, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzēšanas pieņemto līgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28.

novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 173. panta 2. punktu, 175. panta 1. punktu un 184. pantu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Kreissparkasse Wiedenbrück* (turpmāk tekstā – “*Kreissparkasse*”) un *Finanzamt Wiedenbrück* (Videnbrikas Finanšu pārvalde, Vācija) par tiesību atskaitēt to pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) aprēķināšanu, kas maksājams vai samaksāts tādā preču iegādes vai pakalpojumu saņemšanas brīdī, kuri tikuši izmantoti, lai veiktu gan darījumus, no kuriem var atskaitēt nodokli, gan arī darījumus, no kuriem nevar atskaitēt nodokli (turpmāk tekstā – “jaukta veida darījumu izmantojamās preces un pakalpojumi”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Sestā direktīva

3 Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma” 5. punkts ir noteikts:

“Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā pievienotās vērtības nodokļa daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

Dalībvalstis tomēr var:

- a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;
- b) prasīt, lai nodokļa maksātājs noteiktu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veiktu atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;
- c) atļaut vai prasīt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;
- d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;

[..].”

4 Sestās direktīvas 19. panta “Atskaitēmās daļas aprēķināšana” 1. punkts ir noteikts:

“Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

- par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,
- par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekārti skaitītāji, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās

v?rt?bas nodoklis nav atskait?ms. Dal?bvalstis var iek?aut sauc?j? ar? subs?diju summu, iz?emot t?s, kas aprakst?tas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt?.

Šo da?u nosaka ik gadu, fiks? procentos un noapa?o l?dz ciparam, kas nep?rsniedz n?kamo vien?bu.”

5 Min?t? direkt?va tika atcelta ar Direkt?vu 2006/112, kura st?jusies sp?k? 2007. gada 1. janv?r?.

Direkt?va 2006/112

6 Direkt?vas 2006/112 preambulas 3. apsv?rum? ir noteikts:

“Lai nodrošin?tu, ka noteikumi ir izkl?st?ti skaidri, racion?li un atbilst?gi lab?ka likumdošanas procesa principam, ir lietder?gi p?rstr?d?t direkt?vas strukt?ru un formul?jumus, lai gan tas princip? nerad?s vajadz?bu veikt b?tiskas mai?as past?vošajos ties?bu aktos. Ta?u p?rstr?d?šana ir neizb?gami saist?ta ar nedaudziem b?tiskiem groz?jumiem, kurus tom?r vajadz?tu izdar?t. Ja š?di groz?jumi ir veikti, tie ir prec?zi atspogu?oti noteikumos par š?s direkt?vas transpon?šanu un st?šanas sp?k?.”

7 Min?t?s direkt?vas 173. panta teksts ir š?ds:

“1. Attiec?b? uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem [...] PVN ir atskait?ms, un dar?jumiem, par kuriem PVN nav atskait?ms, atskait?ma ir tikai t? PVN da?a, kas attiecin?ma uz pirm? veida dar?jumiem.

Atskait?mo da?u saska?? ar 174. un 175. pantu nosaka visiem dar?jumiem, kurus veic nodok?a maks?t?js.

2. Dal?bvalstis var veikt š?dus pas?kumus:

a) at?aut nodok?a maks?t?jam noteikt š?du da?u katrai savas uz??m?jdarb?bas nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atseviš?a uzskaites;

b) pras?t, lai nodok?a maks?t?js noteiktu da?u katrai savas uz??m?jdarb?bas nozarei un veiktu atseviš?u uzskaiti katrai nozarei;

c) at?aut vai pras?t nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu, pamatojoties uz visu pre?u un pakalpojumu vai to da?as izmantojumu;

d) at?aut vai pras?t nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu saska?? ar 1. punkta pirmaj? da?? paredz?to noteikumu par vis?m prec?m un pakalpojumiem, kas lietoti visiem taj? min?tajiem dar?jumiem;

[..].”

8 Š?s pašas direkt?vas 174. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Atskait?mo da?u veido da?skaitlis:

a) kura skait?t?js ir kop?j? gada apgroz?juma summa bez PVN, kas attiecin?ma uz dar?jumiem, par kuriem PVN ir atskait?ms [...]

b) kura sauc?js ir kop?j? gada apgroz?juma summa bez PVN, kas attiecin?ma uz dar?jumiem, kuri iek?auti skait?t?j?, un uz dar?jumiem, par kuriem PVN nav atskait?ms.

Dal?bvalstis var sauc?j? ieskait?t to subs?diju summu, kas nav tieši saist?tas ar 73. pant? min?to pre?u pieg?žu vai pakalpojumu sniegšanas cen?m.”

9 Direkt?vas 2006/112 175. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Atskait?mo da?u nosaka ik gadu procentu veid?, to noapa?ojot l?dz skaitlim, kas nep?rsniedz n?kamo veselo skaitli.”

10 Min?t?s direkt?vas 184. pants ir izteikts š?d? redakcij?:

“S?kotn?jo atskait?šanu kori??, ja atskait?šana ir liel?ka vai maz?ka par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas.”

11 Š?s pašas direkt?vas 185. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Kori??šanu veic jo ?paši, ja p?c PVN atmaks?šanas main?s sast?vda?as, kas izmantotas, lai noteiktu atskait?mo summu, piem?ram, ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi.”

12 Direkt?vas 2006/112 186. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis paredz s?ki izstr?d?tus noteikumus 184. un 185. panta piem?rošanai.”

13 Min?t?s direkt?vas 411.–414. pants ietilpst t?s XV sada?as 3. noda?? “Transpon?šana un st?šan?s sp?k?”.

14 Min?t?s direkt?vas 411. pants ir izteikts š?di:

“1. Direkt?vu 67/227/EEK un [Sesto direkt?vu] atce?, neskarot dal?bvalstu pien?kumus attiec?b? uz termi?iem, kad t?m j?transpon? savos ties?bu aktos XI pielikuma B da?? nor?d?t?s direkt?vas.

2. Atsauces uz atceltaj?m direkt?v?m uzskata par atsauc?m uz šo direkt?vu, un t?s lasa saska?? ar atbilst?bas tabulu XII pielikum?”.

15 Direkt?vas 2006/112 412. pant? ir noteikts:

“1. Dal?bvalst?s st?jas sp?k? normat?vie un administrat?vie akti, kas vajadz?gi, lai no 2008. gada 1. janv?ra izpild?tu 2. panta 3. punkta, 44. panta, 59. panta 1. punkta, 399. panta un III pielikuma 18. punkta pras?bas. Dal?bvalstis t?l?t dara zin?mu Komisijai šo noteikumu tekstu kop? ar atbilst?bas tabulu, kur atspogu?ota atbilst?ba starp min?tajiem noteikumiem un šo direkt?vu.

Kad dal?bvalstis pie?em min?tos noteikumus, tajos ietver atsauci uz šo direkt?vu, vai ar? š?du atsauci pievieno to ofici?lajai publik?cijai. Dal?bvalstis nosaka, k? izdar?mas š?das atsauces.

2. Dal?bvalstis dara zin?mus Komisijai to ties?bu aktu galvenos noteikumus, ko t?s pie??mušas jom?, uz kuru attiecas š? direkt?va.”

16 Min?t?s direkt?vas 413. pant? ir noteikts:

“Š? direkt?va st?jas sp?k? 2007. gada 1. janv?r?”.

17 Šīs pašas direktīvas 414. pants ir šāds:

“Šī direktīva ir adresēta dalībvalstīm.”

Vācijas tiesības

18 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – “*UStG*”) 15. panta “Tiesības uz atskaitījumu” 4. punkts ir paredzēts:

“Ja uzņēmums savai uzņēmējdarbībai izmanto preces, kas piegādātas, importētas vai iegādātas Kopienā, vai tam sniegto pakalpojumu tikai daļēji, lai veiktu darījumu, attiecībā uz kuriem nepastāv atskaitīšanas tiesības, nav iespējama tās priekšnodokļa daļas atskaitīšana, kura saimnieciskā ziņā attiecas uz minētajiem darījumiem. Uzņēmums var saprātīgi novērtēt summas, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu. Nodokļa neatskaitīšanas summas aprēķināšana atbilstoši apgrozījuma, kurš izslēdz priekšnodokļa atskaitīšanu, attiecībā pret apgrozījumu, par kuru priekšnodokli var atskaitīt, ir pieļaujama tikai tad, ja nav iespējas ekonomiski pamatoti to iekārt kaut kur citur.”

19 *UStG* 15.a panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Ja sastāvēs, kas ir ērmas vērā, nosakot šākotnēji veikta atskaitījuma summu, ir grozītas pirmo piecu gadu laikā pēc ražošanas līdzekļu, kas darbību veikšanai ir izmantoti tikai vienu reizi, izmantošanas, ir jāmaksā kompensācija katrā kalendrajā gadā atbilstoši šiem grozījumiem, koriģējot ar iegādes vai ražošanas izmaksām saistīto nodokļa atskaitījuma summu. [...]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

20 *Kreissparkasse* ir kredītiestāde.

21 *Kreissparkasse* noteica, ka atskaitīšana daļā no PVN, ko tā samaksājusi par jauktā veida darījumu izmantojumu precīzā un pakalpojumiem, par 2009. gadu ir 13,55 % un par 2010. gadu – 13,18 %, šos procentus noapaļojot līdz 14 %. Attiecībā uz minētajiem darbības gadiem aprēķinot korekcijas, kas tai bija jāveic saskaņā ar *UStG* 15.a pantu, jo tā bija atteikusies no atbrīvojuma no nodokļiem par tās profesionālajiem klientiem veiktajām darbībām, *Kreissparkasse* piemēroja arī atskaitīšanas daļas, kuras tā noapaļoja līdz 14 %.

22 Pēc 2011. gadā veiktās nodokļu kontroles par minētajiem darbības gadiem *Kreissparkasse* saskaņā ar diviem Videnbrikas Nodokļu pārvērdes lēmumiem 2012. gada 3. janvārī tika adresēts nodokļu uzdevums ar pamatojumu, ka tā esot prettiesiski līdz nākamajam veselajam skaitlim noapaļojusi PVN atskaitīšanas daļas.

23 *Kreissparkasse* pret šiem lēmumiem vērsa sūdzību, atsaucoties uz Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punktu, no kura, kā tā uzskata, izriet, ka atskaitīšana daļā ir jānoapaļo līdz skaitlim, kas nepārsniedz nākamā veselā skaitli.

24 Ar 2012. gada 13. jūnija lēmumu Videnbrikas Nodokļu pārvērde noraidīja šo sūdzību, būtībā pamatojot, ka Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punkts ir piemērojams tikai tad, ja dalībvalsts nav izmantojusi šīs direktīvas 173. panta 2. punktā sniegto iespēju atkāpties no šīs direktīvas 173. panta 1. punkta otrajā daļā paredzētās aprēķina metodes. Šī pārvērde norāda, ka Vācijas Federatīvā Republika šo iespēju ir izmantojusi un tādēļ saskaņā ar *UStG* 15. panta 4. punkta trešo daļu atskaitīšana daļā ir jānosaka, pēc iespējas izmantojot tā saukto “ekonomiskās pamatotības” metodi.

25 Ar 2012. gada 16. jūlijā *Finanzgericht Münster* (Minsteres Finanšu tiesa, Vācijas) celto prasību *Kreissparkasse* apstrīdēja Videnbrikas Nodokļu pārvaldes 2012. gada 13. jūnija lēmumu. Iesniedzējtiesa norāda, ka 2008. gada 18. decembra sprieduma *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750) 21. punktā Tiesa ir atzinusi, ka Sestās direktīvas 19. panta 1. punkta otrajā daļā paredzētais noapaļošanas noteikums nav piemērojams, ja attiecīgajam precēm un pakalpojumiem piemēro kēdu no šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajiem pašajiem režīmiem. Tādēļ tai ir šaubas par to, vai šis risinājums ir attiecināms arī uz Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punktu.

26 Šādos apstākļos *Finanzgericht Münster* (Minsteres Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1) Vai dalībvalstīm ir jāpiemēro Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punkts par noapaļošanu, ja atskaitēm daļa tiek aprēķināta ar pašam metodam atbilstoši šīs direktīvas 173. panta 2. punkta a), b), c) vai d) apakšpunktam?

2) Vai dalībvalstīm ir jāpiemēro Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punkts par noapaļošanu gadījumā, kad atbilstoši šīs direktīvas 184. un nākamajiem pantiem ir veikta priekšnodokļa korekcija, ja atskaitēm daļa direktīvas 175. panta 1. punkta izpratnē tiek aprēķināta ar kēdu no pašajam metodam, kas minētas šīs direktīvas 173. panta 2. punkta a), b), c) vai d) apakšpunktā vai attiecīgi Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas a), b), c) vai d) apakšpunktā?

3) Vai dalībvalstīm priekšnodokļa atskaitējuma korekcija ir jāveic atbilstoši Direktīvas 2006/112 184. un nākamajiem pantiem, piemērojot noapaļošanas noteikumu – otrs jautājums –, tādējādi, ka koriģējamā priekšnodokļa summa tiek noapaļota uz augšu vai uz leju līdz pilnam skaitlim par labu nodokļa maksātājam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

27 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalstīm nav jāpiemēro šajā normā paredzētais noapaļošanas noteikums, ja atskaitēm daļa ir aprēķināta atbilstoši kēdai no šīs direktīvas 173. panta 2. punktā paredzētajām izņēmuma metodām.

28 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka minētās direktīvas 175. panta 1. punktā ir tikai noteikts, ka “atskaitēmo daļu nosaka ik gadu procentu veidā, to noapaļojot līdz skaitlim, kas nepārsniedz nākamo veselo skaitli”.

29 Līdz ar to ir jāatzīst, ka, ņemot vērā šo tekstu, uz pirmo jautājumu nav iespējams atbildēt, jo tajā nav norāžu par iespējamu šajā normā paredzēto noapaļošanas noteikuma piemērošanu, izmantojot kēdu no šīs pašas direktīvas 173. panta 2. punktā paredzētajām izņēmuma metodām.

30 Šādos apstākļos Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punkts ir jāinterpretē, ņemot vērā tā kontekstu un šīs direktīvas mērķus (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 7. aprīlis, *Marchon Germany*, C-315/14, EU:C:2016:211, 29. punkts).

31 Attiecībā uz šīs normas kontekstu ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punkts ietilpst normu kopumā, kuras ietvertas šīs direktīvas X sadaļas 2. nodaļā “Proporcionalitātes atskaitēšana”. Šīs nodaļas normu mērķis ir noteikt režīmu tiesību mērķi PVN atskaitēšanai, kas samaksāts par jauktā veida darījumu izmantojām precēm un pakalpojumiem.

32 Šis normu kopums aptver minētās direktīvas 173. panta 1. punktu, kura pirmajā daļā ir noteikts par šādam precīz un pakalpojumiem samaksāta PVN daļas atskaitēšanas princips. Šīs normas otrajā daļā ir precizēts, ka atskaitēmā daļa visiem darījumiem, kurus veic nodokļa maksātājs, ir jānosaka atbilstoši šīs pašas direktīvas 174. un 175. pantam.

33 Šādi strukturēts, šis normu kopums var tikt izprasts tādējādi, ka Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punktā ietvertā noapaļošanas noteikumu var piemērot situācijās, kad runa ir par jauktā veida darījumu izmantojumu precīz vai pakalpojumiem.

34 Katrā ziņā minētās direktīvas 173. panta 2. punktā ir paredzētas metodes, lai noteiktu tiesības uz atskaitējumu, kuras atšķiras no šā panta 1. punktā noteiktajām. Tādējādi, ņemot vērā šā 173. panta 2. punkta mērķi, ir jāpārbauda, vai iepriekšējā punktā konstatēto var ietekmēt šādu izņēmumu esamība.

35 Šajā ziņā ir skaidrs, ka Direktīvas 2006/112 173. panta 2. punktā šādi sniegtā iespēja atkāpties no šīs direktīvas 173. panta 1. punktā paredzētās atskaitēšanas tiesību aprēķina metodes paredz, kaut dalībvalstīm, ņemot vērā it īpaši nodokļu maksātāja darbību patērbas, sasniegt precīzākus rezultātus, nosakot atskaitēšanas tiesību apjomu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 10. jūlijs, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Tātad šim mērķim būtu pretrunā Direktīvas 2006/112 173. panta 2. punktā dalībvalstīm paredzēto iespēju īstenošanas gadījumā piemērojamo atskaitēmo daļu noteikt atbilstoši noteikumam, saskaņā ar kuru atskaitēmās daļas procenti ir jānoapaļo līdz skaitlim, kurš nepārsniedz nekādu veselo skaitli.

37 Tā kā dalībvalstīm ir atļauts veikt pasākumus ar mērķi iegūt precīzākus rezultātus, nosakot atskaitēšanas tiesības, nebūtu saskanīgi, ja dalībvalstīm, izvēloties šādu pasākumus veikt, būtu pienākums izmantot Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punktā paredzēto noapaļošanas noteikumu un līdz ar to tās nedrīkstētu nedz pieņemt un piemērot citu, precīzāku vai atbilstošāku noteikumu, nedz arī izslēgt jebkādu iegūtā procentuālā apmēra noapaļošanu.

38 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka, lai arī Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punktā paredzēto noapaļošanas noteikumu dalībvalsts var pieņemt attiecībā uz visiem PVN, kas samaksāts par jauktā veida darījumu izmantojumu precīz vai pakalpojumiem, atskaitējuma aprēķiniem, tostarp, ja tā ir izmantojusi kādu no šīs direktīvas 173. panta 2. punktā paredzētajām izņēmuma metodēm, dalībvalsts drīkst šo noteikumu neizmantot, ja tiesības uz atskaitējumu tiek aprēķinātas atbilstoši kādai no šīm izņēmuma metodēm.

39 Turklāt Tiesa ir nonākusi pie lēmuma secinājuma attiecībā uz Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešās daļas un 19. panta 1. punkta interpretāciju, 2008. gada 18. decembra sprieduma *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750) 25. punktā atzīstot, ka dalībvalstīm nav pienākuma piemērot šajā 19. panta 1. punktā paredzēto noapaļošanas noteikumu, ja tās ir izmantojušas minētā 17. panta 5. punkta trešās daļas a), b), c) vai d) apakšpunktā paredzētās aprēķina metodes, bet tās var pieņemt pašas savus noapaļošanas noteikumus, ievērojot principus, kas ir kopīgi PVN sistēmas pamatā.

40 Šā judikatūra ir piemērojama arī šajā lietā, jo, pirmkārt, no Direktīvas 2006/112 preambulas 3. apsvēruma izriet, ka tās pieņemšana nerada būtiskas izmaiņas esošajā kopējā PVN sistēmā, izņemot būtiskus grozījumus, kuri ir precīzi atspoguļoti normās par transponēšanu un šīs direktīvas stāšanās spēkā, un, otrkārt, pārdotās minētās normas, kas iestrādātas minētās direktīvas 411.–414. pantā, neietver atsaucē uz šīs direktīvas 173.–175. pantu, kas aplūkoti

šaj? liet?.

41 Līdz ar to Direktīvas 2006/112 173.–175. pantam ir jāpiešķir interpretācija, kura līdzinās tai, kas dota Sestās direktīvas normām par jaukta veida darījumu izmantojumu precīz un pakalpojumiem piemērojot PVN atskaitīšanas režīmu, kuras tostarp ietvertas pārdotās minētās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā un 19. panta 1. punkta otrajā daļā.

42 No iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem izriet, ka uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punkts ir interpretējams tādi, ka dalībvalstīm nav jāpiemēro šajā normā paredzētais noapaļošanas noteikums, ja atskaitīma daļa ir aprēķināta atbilstoši kādai no šīs direktīvas 173. panta 2. punktā paredzētajām izņēmuma metodēm.

Par otro jautājumu

43 Ar otro jautājumu iesniedzītiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 184. un nākamie panti ir interpretējami tādi, ka dalībvalstīm korekcijas gadījumā ir pienākums piemērot šīs direktīvas 175. panta 1. punktā ietvertu noapaļošanas noteikumu, ja atskaitīma daļa ir tikusi aprēķināta atbilstoši kādai no minētās direktīvas 173. panta 2. punktā vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā norādītajām metodēm.

44 Pirmkārt, ir jāatgādina, kā konstatēts šī sprieduma 41. punktā, ka Direktīvas 2006/112 173. panta 2. punktā paredzētās izņēmuma metodes ir līdzīgas Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā noteiktajām.

45 Līdz ar to, lai atbildētu uz otro jautājumu, nav jānoskaidro, vai atskaitīma daļa ir aprēķināta atbilstoši Direktīvas 2006/112 173. panta 2. punktā vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā noteiktajām metodēm.

46 Otrkārt, Direktīvas 2006/112 184. pantā ir noteikts, ka sēkotnāji atskaitīšana ir jākorrigē, ja atskaitīšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības. Saskaņā ar šīs direktīvas 185. panta 1. punktu koriģēšana ir jāveic gadījumā, ja ir mainījušies fakti, kas sēkotnāji ņemti vērā, nosakot atskaitījumu summu.

47 No šo abu normu kombinācijas izriet, ka, pirmkārt, ja tādi, ka ir mainījušies fakti, kas sēkotnāji ņemti vērā, nosakot atskaitījumu summu, ir jāveic korekcija, šīs korekcijas apmēra aprēķinā rezultātā ir jāpanāk, lai noslogumā iegūto atskaitījumu apmērs atbilstu apmēram, uz kādu nodokļu maksātājam būtu tiesības, ja šīs izmaiņas būtu ņemtas vērā jau sākumā. Otrkārt, šī apmēra aprēķinā ir jāņem vērā tie paši fakti, kuri tikuši ņemti vērā sēkotnāji, izņemot to, kas ir mainījušies.

48 Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punktā paredzētais noapaļošanas noteikums ir fakts, kas ticis ņemts vērā, nosakot sēkotnājo atskaitījuma summu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2016. gada 9. jūnijs, *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, 46. punkts).

49 Katrā ziņā gadījumā, kad atskaitīma daļa tiek noteikta, piemērojot kādu no minētās direktīvas 173. panta 2. punktā paredzētajām izņēmuma metodēm, ir jāatgādina, kā izriet no šī sprieduma 38. punkta, ka dalībvalstīm nav pienākuma piemērot šo noapaļošanas noteikumu, lai noteiktu sēkotnājo atskaitījuma summu.

50 Līdz ar to tikai gadījumā, kad dalībvalstis sēkotnājis atskaitījuma summas noteikšanai ir piemērojušas minēto noteikumu, tām koriģēšanas gadījumā ir jāpiemēro Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punktā paredzētais noapaļošanas noteikums, neskarot gadījumu, kad fakts, kura

izmaiņu dēļ ir nepieciešama šīs korekcija, ir jauna direktīvas 173. panta 1. punkta otrā daļa paredzētās metodes vai minētā noapaļošanas noteikuma piemērošana.

51 Ēmot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 184. un nākamie panti ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalstīm korekcijas gadījumā, kad saskaņā ar to valsts tiesisko regulējumu atskaitāmā daļa ir tikusi aprēķināta atbilstoši kādai no minētās direktīvas 173. panta 2. punktā vai Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā norādītajām metodēm, ir pienākums piemērot šīs direktīvas 175. panta 1. punktā ietvertā noapaļošanas noteikumu tikai tad, ja šis noteikums ir ticis piemērots, nosakot saskaņotājo atskaitējuma summu.

Par trešo jautājumu

52 Ar trešo jautājumu iesniedzītāja būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalstīm saskaņā ar šīs direktīvas 184.–192. pantu veiktie atskaitējumi ir jākorrigē, piemērojot minētajā 175. pantā paredzēto noapaļošanas noteikumu tādējādi, ka atskaitāma daļa ir jānoapaļo uz augšu vai uz leju līdz pilnam skaitlim par labu nodokļa maksātājam.

53 Pirmkārt, no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka pamatlietā atskaitāmā daļa ir tikusi aprēķināta atbilstoši vienai no Direktīvas 2006/112 173. panta 2. punktā paredzētajām izņēmuma metodēm un ka šīs aprēķinā noliktā Vācijas tiesību aktos noapaļošana nav paredzēta.

54 Otrkārt, no iesniedzītīgas nolikuma izriet, ka pamatlietā aplūkojamās atskaitējuma summas noteikšanai vērā ņemamo elementu izmaiņas izriet no apstākļa, ka *Kreissparkasse* atteicās no atbrīvojuma no nodokļa par darbībām, ko tā bija veikusi saviem profesionālajiem klientiem, nevis no attiecīgās dalībvalsts likuma turpmāk piemērot Direktīvas 2006/112 173. panta 1. punkta otrā daļā paredzēto aprēķinā metodi vai šīs direktīvas 175. panta 1. punktā ietvertā noapaļošanas noteikumu.

55 Ēmot vērā šīs sprieduma 47. punktā ietvertos apsvērumus, tādā lietā kā pamatlīeta Direktīvas 2006/112 175. panta 1. punktā ietvertais noapaļošanas noteikums korekcijas gadījumā nav jāpiemēro.

56 Šajos apstākļos uz trešo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

57 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzītāja, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmā 175. panta 1. punkts ir interpretējams tādējādi, ka dalībvalstīm nav jāpiemēro šajā normā paredzētais noapaļošanas noteikums, ja atskaitāmā daļa ir aprēķināta atbilstoši kādai no šīs direktīvas 173. panta 2. punktā paredzētajām izņēmuma metodēm;

2) Direktīvas 2006/112 184. un nākamie panti ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalstīm korekcijas gadījumā nav pienākuma piemērot šīs direktīvas 175. panta 1. punktā ietvertā noapaļošanas noteikumu, kad saskaņā ar to valsts tiesisko regulējumu atskaitāmā daļa ir tikusi aprēķināta atbilstoši kādai no minētās direktīvas 173. panta 2. punktā vai Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu

**tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma:
vienota aprēķinu bāze, 17. panta 5. punkta trešajā daļē norādītajām metodēm.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.