

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

zo 16. júna 2016 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Odpožítanie dane zaplatenej na vstupe – Žlánok 173 ods. 1. – Tovary a služby používané tak pri zdanitežných plneniach, ako aj pri plneniach oslobodených od dane (tovary a služby na úžely zmiešaného používania) – Urženie výšky odpožítanej dane z pridanej hodnoty – Pomerné odpožítanie dane – Žlánok 174 – Odpožítatežná žasž vypožítaná na základe kžúž rozdelenia, ktorým je obrat – Žlánok 173 ods. 2 – Režim výnimiek – Žlánok 175 – Pravidlo zaokrúžšovania odpožítatežnej žasti – Žlánky 184 a 185 – Úprava odpožítanej dane“

Vo veci Cž186/15,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podžá žlátku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Münster (Finanžný súd Münster, Nemecko) zo 17. marca 2015 a doružený Súdnemu dvoru 24. apríla 2015, ktorý súvisí s konaním:

Kreissparkasse Wiedenbrück

proti

Finanzamt Wiedenbrück,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory D. Šváby, sudcovia J. Malenovský (spravodajca) a M. Vilaras,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zretežom na písomnú žasž konania,

so zretežom na pripomienky, ktoré predložili:

- Kreissparkasse Wiedenbrück, v zastúpení: O. Peters, Steuerberater,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier a M. OwsianyžHornung, splnomocnení zástupcovia,

so zretežom na rozhodnutie prijaté po vypožutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu žlátku 173 ods. 2, žlátku 175 ods. 1 a žlátku 184 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme

dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi inštitúciou Kreissparkasse Wiedenbrück (ďalej len „Kreissparkasse“) a Finanzamt Wiedenbrück (Daňový úrad Wiedenbrück, Nemecko) vo veci výpočtu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty („DPH“) splatnej alebo zaplatenej pri obstarávaní tovarov alebo služieb používaných súčasne na účely plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane a pri ktorých právo na odpočítanie nevzniká (ďalej len „tovary a služby na účely zmiešaného používania“).

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3 Článok 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ktorý sa nazýva „Vznik a rozsah práva na odpočet“, vo svojom odseku 5 stanovuje:

„V prípade tovarov a služieb pre potreby zdaniteľnej osoby obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované zdaniteľnou osobou.

Členské štáty však majú právo:

- a) splnomocniť zdaniteľnú osobu, aby určila [oprávniť zdaniteľnú osobu, aby určila – *neoficiálny preklad*] pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým [pod podmienkou – *neoficiálny preklad*], že za každý sektor [pre každú oblasť – *neoficiálny preklad*] bude vedený samostatný účet;
- b) nútiť zdaniteľnú osobu, aby určila [vyžadovať od zdaniteľnej osoby, aby stanovila – *neoficiálny preklad*] časť za každý sektor [pre každú oblasť – *neoficiálny preklad*] svojej podnikateľskej činnosti a viedla samostatné účty za každý sektor;
- c) splnomocniť alebo nútiť zdaniteľnú osobu [oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať – *neoficiálny preklad*], aby robila odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb;
- d) splnomocniť alebo nútiť zdaniteľnú osobu [oprávniť zdaniteľnú osobu alebo od nej vyžadovať – *neoficiálny preklad*], aby robila odpočet podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach,

...“

4 Článok 19 šiestej smernice, nazvaný „Výpočet odpočítateľnej čiastky“, vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Čiastka odpočítateľná podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca, kde:

- ako ?itate? sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno da? z pridanej hodnoty zníži? podľa ?lánku 17 (2) a (3),
- ako menovate? sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do ?itate?a a za plnenia, kde sa da? z pridanej hodnoty neznižuje. ?lenské štáty môžu do menovate?a zahrnú? aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v ?lánku 11 A (1) a).

Táto ?as? sa určí z ro?ného základu ako percento so zaokrúhlením na ?íslicu neprevyšujúcu ?alšiu jednotku.“

5 Šiesta smernica bola zrušená smernicou 2006/112, ktorá nadobudla ú?innos? 1. januára 2007.

Smernica 2006/112

6 Odôvodnenie 3 smernice 2006/112 stanovuje:

„Je vhodné prepracova? štruktúru a znenie smernice s cie?om zabezpe?i?, aby v súlade so zásadou lepšej právnej úpravy boli ustanovenia uvedené jasne a prehľadne, aj ke? to v zásade neprinesie podstatné zmeny platných právnych predpisov. S procesom prepracovania však súvisí malý po?et zásadných zmien a doplnení, ktoré by sa preto mali vykona?. Všetky vykonané zmeny a doplnenia sa kompletne uvádzajú v ustanoveniach o transpozícii a nadobudnutí ú?innosti.“

7 ?lánok 173 uvedenej smernice znie:

„1. Ak zdanite?ná osoba použije tovar alebo služby na účely uskuto?nenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpo?íta? DPH..., a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpo?íta? DPH, je odpo?ítanie povolené len pre tú ?as? DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpo?ítanie dane vzniká.

Odpo?ítate?ná ?as? sa určí v súlade s ?lánkami 174 a 175 za všetky transakcie uskuto?nené zdanite?nou osobou.

2. ?lenské štáty môžu prija? tieto opatrenia:

- a) oprávni? zdanite?nú osobu, aby určila pomernú ?as? za každú oblas? svojho podnikania, ak pre každú z týchto oblastí vedie samostatné účtovníctvo,
- b) vyžadova? od zdanite?nej osoby, aby určila pomernú ?as? za každú oblas? svojho podnikania a za každú z nich viedla samostatné účtovníctvo,
- c) oprávni? zdanite?nú osobu alebo od nej vyžadova?, aby odpo?ítala da? na základe použitia všetkého alebo ?asti tovaru a služieb,
- d) oprávni? zdanite?nú osobu alebo od nej vyžadova?, aby podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku odseku 1 odpo?ítala da? z tovaru a služieb použitých pri všetkých transakciách, ktoré sú v tomto pododseku uvedené,

...“

8 ?lánok 174 ods. 1 tej istej smernice uvádza:

„Odpodátaná čas sa vypoíta ako podiel, v ktorého:

- a) ítateli je celková ročná výška obratu bez DPH za transakcie, pri ktorých vzniklo právo na odpodátanie dane...
- b) menovateli je celková ročná výška obratu bez DPH za transakcie uvedené v ítateli, ako aj za transakcie, pri ktorých nevzniká právo na odpodátanie dane.

íenské štáty môžu do menovateá zahrnúť aj sumu dotácií, ktoré nie sú priamo viazané na cenu dodania tovaru alebo poskytovania služieb uvedených v ílánku 73.“

9 ílánok 175 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„Odpodátaná čas sa urúje na ročnom základe ako percento a zaokrúhuje sa nahor na celé íslo.“

10 ílánok 184 uvedenej smernice znie:

„Pôvodne uplatnené odpodátanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpodátanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

11 ílánok 185 ods. 1 tej istej smernice uvádza:

„Úprava odpodátanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpodátanej dane, objavia po podaní daťového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“

12 ílánok 186 smernice 2006/112 stanovuje:

„íenské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie ílánkov 184 a 185.“

13 ílánky 411 až 414 smernice sa nachádzajú v jej hlave XV kapitole 3 nazvanej „Transpozícia a nadobudnutie účinnosti“.

14 ílánok 411 tejto smernice znie takto:

„1. Smernica 67/227/EHS a [šiesta smernica] sa zrušujú bez toho, aby boli dotknuté záväzky íenských štátov týkajúce sa lehôt uvedených v prílohe XI časti B pre transpozíciu do vnútroštátneho práva a uplatňovanie týchto smerníc.

2. Odkazy na zrušené smernice sa považujú za odkazy na túto smernicu a znejú v súlade s tabuľkou zhody uvedenou v prílohe XII.“

15 ílánok 412 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. íenské štáty uvedú do účinnosti zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s ílánkom 2 ods. 3, ílánkom 44, ílánkom 59 ods. 1 a ílánkom 399 a prílohou III bod 18 najneskôr do 1. januára 2008. Bezodkladne oznámia Komisii znenie týchto ustanovení a tabuľku zhody medzi týmito ustanoveniami a touto smernicou.

íenské štáty uvedú priamo v prijatých ustanoveniach alebo pri ich úradnom uverejnení odkaz na túto smernicu. Podrobnosti o odkaze upravujú íenské štáty.

2. íenské štáty oznámia Komisii znenie hlavných ustanovení vnútroštátnych právnych

predpisov, ktoré prijímú v oblasti pôsobnosti tejto smernice.“

16 ?lánok 413 uvedenej smernice stanovuje:

„Táto smernica nadobúda ú?innos? 1. januára 2007.“

17 ?lánok 414 tej istej smernice znie:

„Táto smernica je ur?ená ?lenským štátom.“

Nemecké právo

18 § 15 ods. 4 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ?alej len „UStG“), nazvaný „Právo na odpo?ítanie dane“, stanovuje:

„Ak podnikateľ používa tovar alebo iné plnenia, ktoré boli dodané, dovezené alebo nadobudnuté v Spolo?enstve iba s?asti na ú?ely uskuto?nenia plnení, ktoré ho neopráv?ujú na odpo?ítanie, ?as? dane zaplatenej na vstupe, ktorú možno hospodársky priradi? k týmto plneniam, nemožno odpo?íta?. Podnikateľ môže uskuto?ni? primeraný odhad súm, ktoré nemožno odpo?íta?. Stanovenie neodpo?ítateľnej ?asti dane pod?a percenta z obratu, ktorý neopráv?uje na odpo?ítanie v porovnaní s obratom, ktorý na odpo?ítanie opráv?uje, je prípustné len vtedy, ke? nie je možné žiadne iné hospodárske priradenie.“

19 § 15a ods. 1 UStG je formulovaný takto:

„Pokia? dôjde k zmenám faktorov zoh?adnených pri ur?ovaní pôvodne odpo?ítaných súm v lehote piatich rokov od prvého použitia investičného majetku, ktorý sa na ú?ely uskuto?nenia plnení použil iba raz, treba vykona? kompenzáciu za každý kalendárny rok zodpovedajúcu týmto zmenám prostredníctvom úpravy odpo?ítania dane, ktorou boli za?ažené nadobúdacie alebo realiza?né náklady. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky.

20 Kreissparkasse je úverovou inštitúciou.

21 Kreissparkasse ur?ila odpo?ítateľnú ?as? uplatniteľnú na DPH, ktorá za?ažila nadobudnutie tovarov a služieb touto inštitúciou na ú?ely zmiešaného používania, pre rok 2009 na 13,55 % a pre rok 2010 na 13,18 %, pričom obe hodnoty zaokrúhlila nahor na 14 %. Pri výpo?te výšky úprav, ktoré sa týkali uvedených rokov a ktoré mala vykona? pod?a § 15a UStG v dôsledku vzdania sa režimu oslobodenia od dane vo vz?ahu k obchodným transakciám s jej zákazníkmi, Kreissparkasse tiež uplatnila odpo?ítateľnú ?as?, ktorú zaokrúhlila na 14 %.

22 Po da?ovej kontrole v roku 2011, ktorá sa týkala uvedených rokov, bola od inštitúcie Kreissparkasse v zmysle dvoch rozhodnutí Da?ového úradu Wiedenbrück z 3. januára 2012 dodato?ne vymáhaná da? z dôvodu, že odpo?ítateľnú ?as? DPH neoprávnene zaokrúhlila nahor.

23 Kreissparkasse podala proti týmto rozhodnutiam s?ažnos?, v ktorej poukázala na ustanovenia ?lánku 175 ods. 1 smernice 2006/112, z ktorých pod?a nej vyplýva, že odpo?ítateľná ?as? sa zaokrúh?uje nahor na celé ?íslo.

24 Rozhodnutím z 13. júna 2012 Da?ový úrad Weidenbrück túto s?ažnos? zamietol v podstate z dôvodu, že ?lánok 175 ods. 1 smernice 2006/112 sa uplat?uje len v prípade, že dotknutý ?lenský štát nevyužil možnos?, ktorú mu ponúka ?lánok 173 ods. 2 tejto smernice, odchýli? sa od metódy výpo?tu stanovenej v ?lánku 173 ods. 1 druhom pododseku uvedenej smernice. Pod?a

daťového úradu Spolková republika Nemecko využila túto možnosť, pretože podľa § 15 ods. 4 tretej vety UStG má byť odpodátaná časť stanovená v rámci možností podľa metódy nazvanej „hospodárske priradenie“.

25 Žalobou podanou 16. júla 2012 na Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko) Kreissparkasse napadla rozhodnutie Daťového úradu Wiedenbrück z 13. júna 2012. Vnútroštátny súd poukazuje na to, že v bode 21 rozsudku z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), Súdny dvor konštatoval, že pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 19 ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice sa neuplatní na prípady, v ktorých sa na tovary a služby vzťahuje osobitný režim upravený v článku 17 ods. 5 treťom pododseku tejto smernice. Vnútroštátny súd však má pochybnosti, pokiaľ ide o otázku, či toto riešenie platí aj v súvislosti s článkom 175 ods. 1 smernice 2006/112.

26 Za týchto okolností Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster) rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Sú členské štáty povinné uplatňovať pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 175 ods. 1 smernice 2006/112/ES, ak je odpodátaná časť vypočítaná podľa jedného z osobitných postupov upravených v článku 173 ods. 2 písm. a), b), c) alebo d) tejto smernice?

2. Sú členské štáty povinné uplatňovať pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 175 ods. 1 smernice 2006/112 v prípade úpravy odpodátania dane podľa článku 184 a nasl. tejto smernice, ak je odpodátaná časť vypočítaná v zmysle článku 175 ods. 1 tejto smernice podľa jedného z osobitných postupov upravených v článku 173 ods. 2 písm. a), b), c) alebo d) [uvedenej] smernice, resp. podľa článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. a), b), c) alebo d) šiestej smernice?

3. Sú členské štáty povinné vykonať úpravu odpodátania dane podľa článku 184 a nasl. smernice 2006/112 prostredníctvom uplatnenia pravidla zaokrúhľovania (druhá otázka) takým spôsobom, že výška odpodátania, ktorá sa má upraviť, sa zaokrúhľuje v prospech zdaniteľnej osoby na celé číslo percentuálnej sadzby nahor alebo nadol?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

27 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 175 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že členské štáty nie sú povinné uplatňovať pravidlo zaokrúhľovania upravené v tomto ustanovení, ak je odpodátaná časť vypočítaná podľa jedného z výnimkových postupov upravených v článku 173 ods. 2 tejto smernice.

28 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že článok 175 ods. 1 tejto smernice stanovuje len, že „odpodátaná časť sa určuje na ročnom základe ako percento a zaokrúhľuje sa nahor na celé číslo“.

29 Preto treba konštatovať, že takéto znenie neumožňuje na prvú otázku odpovedať, keďže neobsahuje nijakú informáciu, pokiaľ ide o prípadné uplatnenie pravidla zaokrúhľovania stanoveného v tomto ustanovení, pri využití jedného z výnimkových postupov určených v článku 173 ods. 2 rovnakej smernice.

30 Za týchto okolností je potrebné článok 175 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať pri zohľadnení kontextu, v ktorom sa toto ustanovenie nachádza, a tiež cieľov, ktoré uvedená smernica sleduje (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2016, *Marchon Germany*, C-315/14, EU:C:2016:211, bod 29).

31 Pokiaľ ide o kontext, do ktorého spadá toto ustanovenie, je potrebné uviesť, že článok 175 ods. 1 smernice 2006/112 je súčasťou podskupiny ustanovení v kapitole 2, nazvanej „Pomerne odpočítanie dane“, a nachádzajúcej sa v hlave X tejto smernice. Ustanovenia tejto kapitoly majú za cieľ definovať režim práva na odpočítanie DPH, ktorá sa týka nadobudnutie tovaru alebo služieb na účely zmiešaného používania.

32 Uvedená podskupina je vytvorená okolo článku 173 ods. 1 uvedenej smernice, ktorého prvý pododsek zakotvuje zásadu čiastočného odpočítania DPH, ktorá sa týka tento typ tovarov a služieb. Druhý pododsek tohto ustanovenia spresňuje, že odpočítateľná osoba sa určuje v súvislosti so všetkými transakciami uskutočnenými zdaniteľnou osobou podľa článkov 174 a 175 rovnakej smernice.

33 Túto podskupinu ustanovení možno z hľadiska uvedenej štruktúry vykladať tak, že pravidlo zaokrúhľovania stanovené v článku 175 ods. 1 smernice 2006/112 sa môže uplatniť na všetky situácie týkajúce sa tovarov alebo služieb na účely zmiešaného používania.

34 Článok 173 ods. 2 uvedenej smernice však stanovuje metódy určenia práva na odpočítanie dane, ktoré tvoria výnimku z ustanovení odseku 1 tohto článku. S ohľadom na cieľ, ktorý sleduje uvedený článok 173 ods. 2, je preto potrebné preskúmať, či konštatovanie v predchádzajúcom bode môže byť ovplyvnené existenciou týchto výnimiek.

35 V tejto súvislosti je nepochybné, že možnosť, ktorá tak vyplýva z článku 173 ods. 2 smernice 2006/112, uplatniť výnimku z metódy výpočtu práva na odpočítanie dane stanovenej v článku 173 ods. 1 tejto smernice má za cieľ umožniť členským štátom zohľadniť najmä špecifické vlastnosti činnosti zdaniteľnej osoby, aby mohli pri stanovení rozsahu práva na odpočítanie dane dôjsť k presnejším výsledkom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júla 2014, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, bod 29 a citovanú judikatúru).

36 Uplatnenie pravidla, podľa ktorého sa percento získaného odpočítania musí zaokrúhľovať nahor na celé číslo, na účely stanovenia odpočítateľnej čiasti pri uplatnení jednej z možností, ktoré majú členské štáty k dispozícii podľa článku 173 ods. 2 smernice 2006/112, by bolo v rozpore s takýmto cieľom.

37 Vzhľadom na to, že členské štáty môžu prijať opatrenia, ktorých cieľom je dospieť k presnejším výsledkom pri určení práva na odpočítanie dane, by totiž nedávalo zmysel, keby členské štáty, ktoré si takéto opatrenia zvolia, boli povinné použiť pravidlo zaokrúhľovania stanovené v článku 175 ods. 1 smernice 2006/112 a keby preto nemohli ani prijať a uplatniť iné presnejšie a vhodnejšie opatrenie, a ani by nemohli vylúčiť akékoľvek zaokrúhľovanie percenta získaného odpočítania.

38 Z týchto úvah vyplýva, že hoci členský štát môže prijať pravidlo zaokrúhľovania stanovené v článku 175 ods. 1 smernice 2006/112 na účely akéhokoľvek výpočtu práva na odpočítanie DPH, ktorá sa týka nadobudnutie tovarov alebo služieb na účely zmiešaného používania, a to aj keď sa využije jeden z výnimkových postupov stanovených v článku 173 ods. 2 tejto smernice, členské štáty majú možnosť toto pravidlo nepoužiť, ak sa právo na odpočítanie dane vypočíta na základe jedného z výnimkových postupov.

39 Súdny dvor napokon dospel k podobnému záveru, pokiaľ ide o výklad článku 17 ods. 5 tretieho pododseku a článku 19 ods. 1 šiestej smernice a v bode 25 rozsudku z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), konštatoval, že členské štáty nie sú povinné uplatniť pravidlo zaokrúhľovania upravené v tomto článku 19 ods. 1, pokiaľ využijú metódy výpočtu stanovené v uvedenom článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. a), b), c) alebo d), ale môžu prijať vlastné pravidlá zaokrúhľovania pri dodržaní zásad, ktorým podlieha spoločný systém DPH.

40 Táto judikatúra pritom zostáva relevantná jednak v rozsahu, v akom z odôvodnenia 3 smernice 2006/112 vyplýva, že jej prijatie neprináša podstatné zmeny právnych predpisov týkajúcich sa existujúceho spoločného systému DPH, s výnimkou zásadných zmien a doplnení, ktoré sú vyerpávajúcim spôsobom uvedené v ustanoveniach o transpozícii a nadobudnutí účinnosti tejto smernice, a jednak v rozsahu, v akom tieto ustanovenia nachádzajúce sa v článkoch 411 až 414 tejto smernice nijako neodkazujú na články 173 až 175 rovnakej smernice, ktorých sa týka prejednávaná vec.

41 Z toho vyplýva, že články 173 až 175 smernice 2006/112 sa majú vykladať rovnako ako ustanovenia šiestej smernice týkajúce sa režimu odpočítania DPH uplatňovaného na tovary a služby na účely zmiešaného používania, pričom ide najmä o ustanovenia článku 17 ods. 5 tretieho pododseku a článku 19 ods. 1 druhého pododseku tejto smernice.

42 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prvú otázku je potrebné odpovedať v tom zmysle, že článok 175 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že členské štáty nie sú povinné uplatňovať pravidlo zaokrúhľovania upravené v tomto ustanovení, ak je odpočítateľná časť vypočítaná podľa jedného z výnimkových postupov upravených v článku 173 ods. 2 tejto smernice.

O druhej otázke

43 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 184 a nasl. smernice 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že členské štáty sú povinné uplatňovať pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 175 ods. 1 tejto smernice v prípade úpravy, ak je odpočítateľná časť vypočítaná v zmysle postupov stanovených v článku 173 ods. 2 tejto smernice alebo v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice.

44 Po prvé je potrebné pripomenúť, že ako bolo konštatované v bode 41 tohto rozsudku, výnimkové postupy stanovené v článku 173 ods. 2 smernice 2006/112 sú podobné ako postupy stanovené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice.

45 Z toho vyplýva, že aby bolo možné odpovedať na druhú otázku, nie je potrebné rozlišovať podľa toho, či sa odpočítateľná časť vypočíta na základe postupov stanovených v článku 173 ods. 2 smernice 2006/112 alebo na základe jedného z postupov stanovených v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice.

46 Po druhé článok 184 smernice 2006/112 stanovuje, že pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo. Podľa článku 185 ods. 1 tejto smernice úprava sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmenia faktory, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri určení výšky odpočítanej dane.

47 Zo spoločného výkladu uvedených ustanovení po prvé vyplýva, že ak je z dôvodu zmeny jedného z faktorov, ktoré boli pôvodne zohľadnené pri určení výšky odpočítanej dane, nevyhnutná úprava, výpočet výšky tejto úpravy musí viesť k tomu, že výška napokon uplatnenej

odpo?ítanej dane zodpovedá výške, ktorú by si mohla uplatniť zdaniteľná osoba v prípade, že by takáto zmena bola pôvodne zohľadnená. Po druhé výpočet tejto sumy predpokladá zohľadnenie rovnakých faktorov, ako sú tie, ktoré boli pôvodne zohľadnené, s výnimkou faktorov, ktoré sa zmenili.

48 Pravidlo zaokrúhľovania stanovené v ?lánku 175 ods. 1 smernice 2006/112 predstavuje faktor, ktorý bol zohľadnený na účely ur?enia pôvodnej výšky odpo?ítanej dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 46).

49 Za predpokladu, že odpo?ítateľná ?as? sa ur?í na základe jedného z výnimočných postupov stanovených v ?lánku 173 ods. 2 tejto smernice, je však potrebné pripomenúť, že ako vyplýva z bodu 38 tohto rozsudku, ?lenské štáty nie sú povinné použiť toto pravidlo zaokrúhľovania na ur?enie pôvodnej výšky odpo?ítanej dane.

50 Z toho vyplýva, že iba ak ?lenské štáty uplatnili uvedené pravidlo na účely stanovenia pôvodnej výšky odpo?ítanej dane, sú povinné v prípade úpravy uplatniť pravidlo zaokrúhľovania stanovené v ?lánku 175 ods. 1 smernice 2006/112, a to bez toho, aby to malo vplyv na situáciu, v ktorej je faktorom, ktorého zmena spôsobuje nevyhnutnosť tejto úpravy, nové uplatnenie metódy výpočtu stanovenej v ?lánku 173 ods. 1 druhom pododseku tejto smernice alebo uvedeného pravidla zaokrúhľovania.

51 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy je potrebné na druhú otázku odpovedať v tom zmysle, že ?lánok 184 a nasl. smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že ?lenské štáty sú povinné uplatňovať v prípade úpravy pravidlo zaokrúhľovania stanovené v ?lánku 175 ods. 1 tejto smernice, ak bola podľa ich vnútroštátnej právnej úpravy odpo?ítateľná ?as? vypočítaná podľa jedného z postupov uvedených v ?lánku 173 ods. 2 tejto smernice alebo podľa ?lánku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice, len v prípade, že toto pravidlo bolo uplatnené na účely ur?enia pôvodnej výšky odpo?ítanej dane.

O tretej otázke

52 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ?lánok 175 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že ?lenské štáty sú povinné vykonať úpravu odpo?ítanej dane podľa ?lánkov 184 až 192 tejto smernice prostredníctvom uplatnenia pravidla zaokrúhľovania stanoveného v tomto ?lánku 175, a to takým spôsobom, že odpo?ítateľná ?as?, ktorá sa má upraviť, sa zaokrúhľuje v prospech zdaniteľnej osoby na celé ?íslo percentuálnej sadzby nahor alebo nadol.

53 Na jednej strane pritom zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že vo veci samej bola odpo?ítateľná ?as? vypočítaná podľa jedného z výnimočných postupov stanovených v ?lánku 173 ods. 2 smernice 2006/112 a že nemecké právo nestanovuje, že musí byť na účely tohto výpočtu zaokrúhlená.

54 Na druhej strane z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že zmena faktorov, ktorá sa zohľadňuje pri ur?ení sumy odpo?ítanej dane a ktorá odôvodňuje úpravu vo veci samej, vyplýva zo skutočností, že Kreissparkasse sa vzdala režimu daňového oslobodenia obchodných transakcií so svojimi zákazníkmi, a nie z rozhodnutia dotknutého ?lenského štátu uplatniť do budúcnosti metódu výpočtu stanovenú v ?lánku 173 ods. 1 druhom pododseku tejto smernice alebo pravidlo zaokrúhľovania stanovené v ?lánku 175 ods. 1 smernice 2006/112.

55 Vzhľadom na konštatovania uvedené v bode 47 tohto rozsudku preto vo veci, akou je vec sama, nie je potrebné v prípade úpravy uplatniť pravidlo zaokrúhľovania stanovené v ?lánku 175

ods. 1 smernice 2006/112.

56 Za týchto podmienok na tretiu otázku nie je potrebné odpovedať.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

1. Článok 175 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že členské štáty nie sú povinné uplatňovať pravidlo zaokrúhľovania upravené v tomto ustanovení, ak je odpočítateľná časť vypočítaná podľa jedného z výnimkových postupov upravených v článku 173 ods. 2 tejto smernice.

2. Článok 184 a nasl. smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že členské štáty sú povinné uplatňovať v prípade úpravy pravidlo zaokrúhľovania stanovené v článku 175 ods. 1 tejto smernice, ak bola podľa ich vnútroštátnej právnej úpravy odpočítateľná časť vypočítaná podľa jedného z postupov uvedených v článku 173 ods. 2 tejto smernice alebo v článku 17 ods. 5 treťom pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, len v prípade, že toto pravidlo bolo uplatnené na účely určenia pôvodnej výšky odpočítania.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.