

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 16. junija 2016(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek vstopnega davka – Člen 173(1) – Blago in storitve, ki se uporabijo tako za obdavčljive transakcije kot za oproščene transakcije (blago in storitve za mešano uporabo) – Določanje zneska davka na dodano vrednost, ki ga je treba odbiti – Odbitni delež – Člen 174 – Odbitni delež, izražen z uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa – Člen 173(2) – Sistem odstopanja – Člen 175 – Pravilo zaokroževanja odbitnega deleža – Člena 184 in 185 – Popravki odbitkov“

V zadevi C-186/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija) z odločbo z dne 17. marca 2015, ki je prispela na Sodišče 24. aprila 2015, v postopku

Kreissparkasse Wiedenbrück

proti

Finanzamt Wiedenbrück,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi D. Šváby, predsednik senata, J. Malenovský (poročevalec) in M. Vilaras, sodnika,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Kreissparkasse Wiedenbrück O. Peters, Steuerberater,
- za nemško vlado par T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Wasmeier in M. Owsiany-Hornung, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 173(2), 175(1) in 184 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Kreissparkasse Wiedenbrück (v nadaljevanju: Kreissparkasse) in Finanzamt Wiedenbrück (davčni urad v Wiedenbrücku, Nemčija) v zvezi z izražunom, ki se uporablja za določanje pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je treba plačati ali je bil plačan pri pridobitvi blaga in storitev, ki se hkrati uporabijo za transakcije, pri katerih je davek odbiten, in za transakcije, pri katerih davek ni odbiten (v nadaljevanju: blago in storitve za mešano uporabo).

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Člen 17 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) (v nadaljevanju: Šesta direktiva) z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ v odstavku 5 določa:

„Za blago in storitve, ki jih bo davni zavezanec uporabil bodisi [tako] za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi [kot tudi] za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davni zavezanec.

Države članice pa lahko:

- (a) dovolijo, da davni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;
- (b) zahtevajo, da davni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;
- (c) dovolijo ali zahtevajo, da davni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;
- (d) dovolijo ali zahtevajo, da davni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;

[...]“

4 Člen 19 Šeste direktive, naslovljen „Izražun odbitnega deleža“, v odstavku 1 določa:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določi z ulomkom, ki ima:

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten po členu 17(2) in (3),
- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

Delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati

naslednjega celega števila.“

5 Direktiva 2006/112, s katero je bila navedena direktiva razveljavljena, je začela veljati 1. januarja 2007.

Direktiva 2006/112

6 V uvodni izjavi 3 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Da bi zagotovili, da so določbe predstavljene na jasn in racionalen način, v skladu z načelom boljše zakonodaje, je treba preoblikovati strukturo in besedilo Direktive, čeprav to načeloma ne bo povzročilo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. Manjše število vsebinskih sprememb pa je neločljivo povezanih s preoblikovanjem in jih je vseeno treba vključiti. Primeri, v katerih so spremembe narejene, se izrpn podajo v določbah, ki urejajo prenos in začetek veljavnosti.“

7 Člen 173 navedene direktive določa:

„1. Za blago in storitve, ki jih davni zavezanec uporablja bodisi za transakcije [...], pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Odbitni delež se doloži v skladu s členoma 174 in 175 za vse transakcije, ki jih opravlja davni zavezanec.

2. Države članice lahko sprejmejo naslednje ukrepe:

(a) dovolijo, da davni zavezanec doloži delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

(b) zahtevajo, da davni zavezanec doloži delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;

(d) dovolijo ali zahtevajo, da davni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka odstavka 1 opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz omenjenega pododstavka;

[...]“

8 Člen 174(1) iste direktive določa:

„Odbitni delež se doloži z ulomkom, ki vsebuje naslednje zneske:

(a) v števcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je dana pravica do odbitka DDV [...]

(b) v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV.

Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev iz člena 73.“

9 ?len 175(1) Direktive 2006/112 dolo?a:

„Odbitni delež se dolo?i na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne presega naslednjega celega števila.“

10 ?len 184 te direktive dolo?a:

„Za?etni odbitek se popravi, ?e je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil dav?ni zavezanec upravi?en.“

11 ?len 185(1) iste direktive dolo?a:

„Popravek se zlasti opravi, ?e se po opravljenem obra?unu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za dolo?itev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.“

12 ?len 186 Direktive 2006/112 dolo?a:

„Države ?lanice dolo?ijo podrobnosti za uporabo ?lenov 184 in 185.“

13 ?leni od 411 do 414 navedene direktive so v poglavju 3, naslovljenem „Prenos in za?etek veljavnosti“, pod njenim naslovom XV.

14 ?len 411 te direktive dolo?a:

„1. Direktiva 67/227/EGS in [Šesta direktiva] se razveljavita brez vpliva na obveznosti držav ?lanic v zvezi z roki za prenos teh direktiv v doma?e pravo in njuno izvajanje, dolo?enimi v delu B Priloge XI.

2. Sklicevanja na razveljavljene direktivi pomenijo sklicevanja na to direktivo in se berejo v skladu s primerjalno tabelo v Prilogi XII.“

15 ?len 412 Direktive 2006/112 dolo?a:

„1. Države ?lanice sprejmejo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s ?lenom 2(3), ?lenom 44, ?lenom 59(1), ?lenom 399 ter to?ko (18) Priloge III z u?inkom na dan 1. januarja 2008. Države ?lanice Komisiji nemudoma sporo?ijo besedila teh predpisov ter korelacijsko tabelo med temi predpisi in to direktivo.

Države ?lanice se v sprejetih predpisih sklicujejo na to direktivo ali pa sklic nanjo navedejo ob njihovi uradni objavi. Na?in sklicevanja dolo?ijo države ?lanice.

2. Države ?lanice Komisiji posredujejo besedila temeljnih predpisov nacionalne zakonodaje, sprejetih na podro?ju, ki ga ureja ta direktiva.“

16 ?len 413 te direktive dolo?a:

„Ta direktiva za?ne veljati 1. januarja 2007.“

17 ?len 414 te direktive dolo?a:

„Ta direktiva je naslovljena na države ?lanice.“

18 ?len 15(4) Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Pravica do odbitka“, dolo?a:

„?e podjetnik blago, ki je bilo za njegovo podjetje dobavljeno, uvo?eno ali pridobljeno znotraj Skupnosti, ali drugo storitev le delno uporablja za izvajanje transakcij, za katere je odbitek vstopnega davka izklju?en, del vstopnega davka, ki ga je treba gospodarsko pripisati transakcijam, za katere je pravica do odbitka izklju?ena, ni odbiten. Podjetnik lahko ustrezno oceni neodbitne delne zneske. Ugotovitev neodbitnega dela davka v skladu z odstotnim dele?em prometa, ki izklju?uje odbitek davka glede na promet, pri katerem obstaja pravica do odbitka, je dopustna le, ?e ni mogo? noben drug gospodarski pripis.“

19 ?len 15a(1) UStG dolo?a:

„?e se dejavniki, ki so se upoštevali pri dolo?itvi zneska prvotnih odbitkov, spremenijo v petih letih od prve uporabe investicijskega blaga, ki ni uporabljeno le enkrat za izvršitev transakcij, je treba opraviti izravnavo za vsako koledarsko leto teh sprememb s popravkom odbitka davkov, ki so bili nalo?eni na stroške pridobitve ali proizvodnje. [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

20 Kreissparkasse je kreditna institucija.

21 Kreissparkasse je dolo?ila, da je bil odbitni dele? DDV, s katerim je bila obdav?ena njena pridobitev blaga in storitev za mešano uporabo, 13,55 % za leto 2009 in 13,18 % za leto 2010; te odstotke je zaokro?ila na 14 %. Tudi pri izra?unu vrednosti popravkov, ki jih je morala za ti dve leti opraviti v skladu s ?lenom 15a UStG, ker je iz sistema dav?ne oprostitve izvzela transakcije s svojimi poslovnimi strankami, je Kreissparkasse uporabila odbitne dele?e, ki jih je zaokro?ila na 14 %.

22 Po dav?nem nadzoru leta 2011, ki se je nanašal na omenjeni leti, sta bili Kreissparkasse izdani dve odmerni odlo?bi dav?nega urada v Wiedenbrücku z dne 3. januarja 2012, ker naj bi neupravi?eno zaokro?ila odbitne dele?e DDV na naslednje celo število.

23 Kreissparkasse je zoper ti odlo?bi vložila ugovor, v katerem se je sklicevala na ?len 175(1) Direktive 2006/112, iz katerega po njenem mnenju izhaja, da se odbitni dele? zaokro?i na število, ki ne presega naslednjega celega števila.

24 Dav?ni urad v Wiedenbrücku je z odlo?bo z dne 13. junija 2012 ta ugovor zavrnil z utemeljitvijo, da se v bistvu ?len 175(1) Direktive 2006/112 uporabi le, ?e zadevna država ?lanica ni izkoristila možnosti iz ?lena 173(2) te direktive, da bi odstopila od metode izra?una iz ?lena 173(1), drugi pododstavek, navedene direktive. Po mnenju tega urada pa je Zvezna republika Nem?ija to možnost izkoristila, saj je treba v skladu s ?lenom 15(4), tretji stavek, UStG odbitni dele? ugotoviti, kolikor je to mogo?, z metodo, imenovano „gospodarski pripis“.

25 Kreissparkasse je 16. julija 2012 pri Finanzgericht Münster (finan?no sodiš?e v Münstru, Nem?ija) vložila to?bo zoper odlo?bo dav?nega urada v Wiedenbrücku z dne 13. junija 2012. Predložitveno sodiš?e navaja, da je Sodiš?e v to?ki 21 sodb z dne 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750), razsodilo, da se pravilo zaokro?evanja iz ?lena 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive ne uporabi, ?e so zadevni blago in storitve predmet enega od posebnih režimov, ki jih dolo?a ?len 17(5), tretji pododstavek, te zadnje direktive. Vendar dvomi o tem, ali ta rešitev velja tudi za ?len 175(1) Direktive 2006/112.

26 V teh okoliš?inah je Finanzgericht Münster (finan?no sodiš?e v Münstru) prekinilo odlo?anje

in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ta vprašanja:

- „1. Ali so države ?lanice dolžne uporabiti pravilo zaokroževanja iz ?lena 175(1) Direktive 2006/112, ?e je odbitni delež izra?unan po eni izmed posebnih metod iz ?lena 173(2)(a), (b), (c) ali (d) te direktive?
2. Ali so države ?lanice dolžne uporabiti pravilo zaokroževanja iz ?lena 175(1) Direktive 2006/112 v primeru popravka davka v skladu s ?lenom 184 in naslednjimi te direktive, ?e je odbitni delež v smislu ?lena 175(1) te direktive izra?unan po eni izmed posebnih metod iz ?lena 173(2)(a), (b), (c) ali (d) [navedene] direktive oziroma po ?lenu 17(5), tretji pododstavek, to?ke (a), (b), (c) ali (d), Šeste direktive?
3. Ali so države ?lanice dolžne izvesti popravke odbitkov v skladu s ?lenom 184 in naslednjimi Direktive 2006/112 z uporabo pravila zaokroževanja (drugo vprašanje), tako da je treba znesek davka, ki se mora popraviti, v korist dav?nega zavezanca zaokro?iti na polni odstotek navzgor ali navzdol?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

- 27 Predložitveno sodiš?e ?eli s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba ?len 175(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da države ?lanice niso dolžne uporabiti pravila zaokroževanja iz te dolo?be, ?e se odbitni delež izra?una po eni od odstopajo?ih metod, ki so dolo?ene v ?lenu 173(2) te direktive.
- 28 Glede tega je treba navesti, da ?len 175(1) navedene direktive dolo?a le, da se „[o]dbitni delež [...] dolo?i na letni podlagi kot odstotek in se zaokro?i na število, ki ne presega naslednjega celega števila“.
- 29 Zato je treba ugotoviti, da na podlagi tega besedila ni mogo?e odgovoriti na prvo vprašanje, ker ne vsebuje nobene navedbe o morebitni uporabi pravila zaokroževanja iz te dolo?be pri uporabi ene od odstopajo?ih metod, ki jih dolo?a ?len 173(2) iste direktive.
- 30 ?len 175(1) Direktive 2006/112 je zato treba razlagati ob upoštevanju sobesedila, v katerega spada ta dolo?ba, in ciljev, ki jim ta direktiva sledi (glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2016, Marchon Germany, C?315/14, EU:C:2016:211, to?ka 29).
- 31 Glede sobesedila te dolo?be je treba navesti, da je ?len 175(1) Direktive 2006/112 del podskupine dolo?b, ki so v poglavju 2, naslovljenem „Delež odbitka“, pod naslovom X te direktive. Namen dolo?b tega poglavja je urediti sistem pravice do odbitka DDV, s katerim je obdav?ena pridobitev blaga in storitev za mešano uporabo.
- 32 Ta podskupina temelji na ?lenu 173(1) navedene direktive, katerega prvi pododstavek dolo?a na?elo delnega odbitka DDV, s katerim je obdav?ena pridobitev te vrste blaga in storitev. V skladu z drugim pododstavkom te dolo?be se odbitni delež, ki se uporabi, dolo?i za vse transakcije, ki jih je izvedel dav?ni zavezanec, v skladu s ?lenoma 174 in 175 iste direktive.
- 33 Navedena podskupina dolo?b se, tako sestavljena, lahko razlaga v tem smislu, da se pravilo zaokroževanja iz ?lena 175(1) Direktive 2006/112 lahko uporabi za vsak položaj, ki vklju?uje blago ali storitev za mešano uporabo.
- 34 Vendar ?len 173(2) navedene direktive dolo?a metode dolo?anja pravice do odbitka, ki odstopajo od dolo?b iz odstavka 1 tega ?lena. Zato je treba ob upoštevanju cilja tega ?lena 173(2)

preu?iti, ali lahko obstoj teh odstopanj vpliva na ugotovitev v prejšnji to?ki.

35 V zvezi s tem je gotovo, da je možnost iz ?lena 173(2) Direktive 2006/112, da države ?lanice odstopijo od metode izra?una pravice do odbitka, ki jo dolo?a ?len 173(1) te direktive, namenjena temu, da državam ?lanicam omogo?a, da ob upoštevanju specifi?nih zna?ilnosti nekaterih dejavnosti dav?nega zavezanca dosežejo natan?nejše rezultate pri dolo?anju obsega pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 10. julija 2014, Banco Mais, C?183/13, EU:C:2014:2056, to?ka 29 in navedena sodna praksa).

36 Vendar uporaba pravila – za dolo?itev odbitnega deleža pri uporabi ene od možnosti, ki je državam ?lanicam dana s ?lenom 173(2) Direktive 2006/112 – v skladu s katerim se dobljeni odstotek odbitka zaokroži na število, ki ne presega naslednjega celega števila, ne bi bila v skladu s tem ciljem.

37 Glede na to, namre?, da je državam ?lanicam dovoljeno, da sprejmejo ukrepe za dosego natan?nejših rezultatov pri dolo?anju pravice do odbitka, bi bilo nedosledno, da bi bile države ?lanice, ki se odlo?ijo za take ukrepe, zavezane s pravilom zaokroževanja, dolo?enim v ?lenu 175(1) Direktive 2006/112, in te posledit?no ne bi mogle niti sprejeti oziroma uporabiti drugega, natan?nejšega ali bolj prilagojenega pravila niti izklju?iti vsakršnega zaokroževanja dobljenega odstotka odbitka.

38 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da ?e lahko pravilo zaokroževanja, ki ga dolo?a ?len 175(1) Direktive 2006/112, sprejme država ?lanica za vsak izra?un pravice do odbitka DDV, s katerim je obdav?ena pridobitev blaga in storitev za mešano uporabo, tudi ?e je uporabila eno od odstopajo?ih metod iz ?lena 173(2) te direktive, se lahko države ?lanice prosto odlo?ijo, da tega pravila ne uporabijo, ?e se pravica do odbitka izra?una na podlagi ene od teh odstopajo?ih metod.

39 Sodiš?e je poleg tega prišlo do podobnega sklepa pri razlagi ?lena 17(5), tretji pododstavek, in ?lena 19(1) Šeste direktive, ko je v to?ki 25 sodbe z dne 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750), ugotovilo, da države ?lanice niso zavezane uporabiti pravila zaokroževanja iz tega ?lena 19(1), ?e uporabijo metode izra?una iz navedenega ?lena 17(5), tretji pododstavek, to?ke (a), (b), (c) ali (d), lahko pa sprejmejo lastna pravila zaokroževanja, ob spoštovanju na?el, na katerih temelji skupni sistem DDV.

40 Ta sodna praksa pa ostaja upoštevana, ker na eni strani iz uvodne izjave 3 Direktive 2006/112 izhaja, da sprejetje te direktive ne povzro?a bistvenih sprememb v obstoje?i zakonodaji o skupnem sistemu DDV, razen v primerih vsebinskih sprememb, ki se iz?rpno podajo v dolo?bah, ki urejajo prenos in za?etek veljavnosti te direktive, in ker na drugi strani te dolo?be v ?lenih od 411 do 414 navedene direktive ne vsebujejo nobenih napotil na ?lene od 173 do 175 iste direktive, obravnavane v tej zadevi.

41 Zato je treba ?lene od 173 do 175 Direktive 2006/112 razlagati podobno kot dolo?be Šeste direktive glede sistema odbitka DDV, s katerim je obdav?ena pridobitev blaga in storitev za mešano uporabo, ki so zlasti v ?lenu 17(5), tretji pododstavek, in ?lenu 19(1), drugi pododstavek, zadnje direktive.

42 Iz zgornjih preudarkov izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 175(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da države ?lanice niso dolžne uporabiti pravila zaokroževanja iz te dolo?be, ?e se odbitni delež izra?una po eni od odstopajo?ih metod, ki so dolo?ene v ?lenu 173(2) te direktive.

Drugo vprašanje

43 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 184 in naslednje Direktive 2006/112 razlagati tako, da so države članice dolžne uporabiti pravilo zaokroževanja iz člena 175(1) te direktive v primeru popravka, če je bil odbitni delež izražen po eni od metod iz člena 173(2) navedene direktive ali iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive.

44 Prvič, ugotoviti je treba, kot je bilo ugotovljeno zgoraj v točki 41 te sodbe, da so odstopajoče metode iz člena 173(2) Direktive 2006/112 podobne tem iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive.

45 Zato za odgovor na drugo vprašanje ni treba razlikovati med izražunom odbitnega deleža na podlagi ene od metod iz člena 173(2) Direktive 2006/112 in na podlagi ene od metod iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive.

46 Drugič, člen 184 Direktive 2006/112 določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. V skladu s členom 185(1) te direktive se popravek zlasti opravi, če se spremenijo dejavniki, ki so bili prvotno upoštevani za določitev zneska, ki se odbije.

47 Iz besedil teh dveh določb izhaja, na eni strani, da če je zaradi spremembe enega od elementov, ki so bili sprva upoštevni pri izražunu odbitkov, popravek nujen, mora izražun zneska tega popravka pripeljati do tega, da znesek končnih odbitkov ustreza znesku, ki bi ga bil davčni zavezanec upravičen odbiti, če bi bila ta sprememba upoštevana že na začetku. Na drugi strani se pri izražunu tega zneska upoštevajo isti elementi kot na začetku, razen tistega, ki je bil spremenjen.

48 Pravilo zaokroževanja iz člena 175(1) Direktive 2006/112 pa je element, ki je bil upoštevan za izražun prvotnega zneska odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, točka 46).

49 Vendar če se odbitni delež ugotovi z uporabo ene od odstopajočih metod iz člena 173(2) navedene direktive, je treba spomniti, kot izhaja iz točke 38 te sodbe, da države članice niso dolžne uporabiti tega pravila zaokroževanja pri ugotavljanju prvotnega zneska odbitka.

50 Torej so države članice le v primeru, da so uporabile navedeno pravilo pri izražunu prvotnega zneska odbitka, dolžne v primeru popravka uporabiti pravilo zaokroževanja iz člena 175(1) Direktive 2006/112, in to brez poseganja v primer, ko je element, zaradi spremembe katerega je ta popravek nujen, sestavljen iz nove uporabe metode izražuna iz člena 173(1), drugi pododstavek, te direktive ali navedenega pravila zaokroževanja.

51 Glede na vse zgornje preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 184 in naslednje Direktive 2006/112 razlagati tako, da so države članice v primeru popravka dolžne uporabiti pravilo zaokroževanja iz člena 175(1) te direktive – če je bil na podlagi njihove nacionalne zakonodaje odbitni delež izražen po eni od metod iz člena 173(2) navedene direktive ali iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive – le takrat, ko je bilo to pravilo uporabljeno za ugotovitev začetnega zneska odbitka.

Tretje vprašanje

52 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu želi izvedeti, ali je treba člen 175(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da so države članice na podlagi členov od 184 do 192 te direktive dolžne popraviti odbitke, ki so bili narejeni na podlagi pravila zaokroževanja iz člena 175,

tako, da se odbitni delež, ki ga je treba popraviti, zaokroži na višji ali nižji odstotek v korist davčnega zavezanca.

53 Na eni strani iz elementov v spisu, ki so na voljo Sodišču, izhaja, da je bil v postopku v glavni stvari odbitni delež izražun z eno od odstopajočih metod iz člena 173(2) Direktive 2006/112 in da za ta izražun nemško pravo ne določa, da ga je treba zaokrožiti.

54 Na drugi strani iz predložitvene odločbe izhaja, da je sprememba elementov, upoštevanih pri izražunu zneska odbitkov, zaradi katere je prišlo do popravka v postopku v glavni stvari, posledica tega, da je Kreissparkasse iz sistema davčnih oprostitev izvzela svoje komercialne transakcije s svojimi poslovnimi strankami, in ne posledica odločitve zadevne države članice, da bo v prihodnje uporabljala metodo izražuna iz člena 173(1), drugi pododstavek, te direktive ali pravilo zaokroževanja, ki ga določa člen 175(1) Direktive 2006/112.

55 Glede na preudarke v točki 47 te sodbe torej v zadevi, kot je ta v postopku v glavni stvari, v primeru popravka ni treba uporabiti pravila zaokroževanja, ki ga določa člen 175(1) Direktive 2006/112.

56 V teh okoliščinah na tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. **Člen 175(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da države članice niso dolžne uporabiti pravila zaokroževanja iz te določbe, če se odbitni delež izražuna po eni od odstopajočih metod, ki so določene v členu 173(2) te direktive.**

2. **Člen 184 in naslednje Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da so države članice v primeru popravka dolžne uporabiti pravilo zaokroževanja iz člena 175(1) te direktive če je bil na podlagi njihove nacionalne zakonodaje odbitni delež izražun po eni od metod iz člena 173(2) navedene direktive ali iz člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero le takrat, ko je bilo to pravilo uporabljeno za ugotovitev začetnega zneska odbitka.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.