



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

16 юни 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Член 173, параграф 1 — Стоки и услуги, използвани едновременно за облагаеми и за освободени доставки (стоки и услуги за смесено използване) — Определяне на подлежащата на приспадане част от данъка върху добавената стойност — Член 174 — Подлежаща на приспадане част, изчислявана при прилагане на критерия за разпределяне според оборота — Член 173, параграф 2 — Дерогационен режим — Член 175 — Правило за закръгляне на подлежащата на приспадане част — Членове 184 и 185 — Корекция на приспаданията“

По дело C-186/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Finanzgericht Münster (Финансов съд, Мюнстер, Германия) с акт от 17 март 2015 г. г., постъпил в Съда на 24 април 2015 г., в рамките на производството по дело

Kreissparkasse Wiedenbrück

срещу

Finanzamt Wiedenbrück,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: D. Šváby, председател на състава, de J. Malenovský (докладчик) и M. Vilaras, съдии,

генерален адвокат: M. Y. Bot,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Kreissparkasse Wiedenbrück, от O. Peters, Steuerberater,
- за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от M. Wasmeier и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 173, параграф 2, на член 175, параграф 1 и на член 184 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3; ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15 и ОВ L 323, 9.12.2015 г., стр. 31).
- 2 Преюдициалното запитването е отправено в рамките на спор между Kreissparkasse Wiedenbrück (наричана по-нататък „Kreissparkasse“) и Finanzamt Wiedenbrück (Данъчна служба, Виденбрюк, Германия) по повод изчисляването на подлежащия на приспадане данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим или платен при придобиването на стоки и получаването на услуги, използвани за извършване както на доставки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и на такива, за които ДДС не подлежи на приспадане (наричани по-нататък „стоки и услуги за смесено използване“).

Правна уредба

Правото на Съюза

Шеста директива

- 3 Озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, член 17, параграф 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) предвижда:

„Що се отнася до стоките и услугите, използвани от данъчнозадълженото лице както за доставки по параграфи 2 и 3, за които [ДДС] подлежи на приспадане, така и за доставки, за които [ДДС] не подлежи на приспадане, се приспада само частта от данъка върху добавената стойност, която се отнася до първата категория доставки.

Тази съответна част се определя в съответствие с член 19 за всички доставки, извършени от данъчнозадълженото лице.

Държавите членки обаче могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност при условие че за всяко от направленията се води отделна отчетност;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всяко от направленията;

- в) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база на използването на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;

[...]“. [неофициален превод]

- 4 Член 19, параграф 1 от Шеста директива, озаглавен „Изчисляване на подлежащата на приспадане част“, предвижда в параграф 1:

„Подлежащата на приспадане част съгласно първата алинея от член 17, параграф 5 представлява дробна величина:

- с числител общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот от доставки, за които [ДДС] подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и
- със знаменател общата сума без данък върху добавената стойност на годишния оборот, който се отнася до сделките, включени в числителя, и до доставките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане [...]. Държавите членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите, различни от посочените в член 11, част А, параграф 1, буква а).

Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до цифра, която не превишава следващото цяло число“. [неофициален превод]

- 5 Посочената директива е отменена с Директива 2006/112, влязла в сила на 1 януари 2007 г.

Директива 2006/112

- 6 Съображение 3 от Директива 2006/112 гласи:

„За да се осигури представянето на разпоредбите по ясен и рационален начин, съответстващ на принципа за по-добро регулиране, е подходящо да се преработят структурата и текста на директивата, въпреки че по принцип това няма доведе до съществени промени в съществуващото законодателство. Преработването обаче е свързано с малко на брой съществени изменения, които независимо от това трябва да бъдат извършени. Когато се правят такива промени, същите са описват изчерпателно в списък в разпоредбите, управляващи въвеждането и влизането им в сила“.

- 7 Член 173 от посочената директива има следното съдържание:

„1. В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице.

2. Държавите членки могат:

- a) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност[,] при условие че за всяко от направленията се води отделна отчетност;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на стопанската си дейност и да води отделна отчетност за всяко от направленията;
- в) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база на използването на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат или задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата [на] параграф 1, първа алинея по отношение на всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;

[...]“.

8 Член 174, параграф 1 от същата директива предвижда:

„Подлежащата на приспадане част представлява дробна величина, състояща се от следните суми:

- a) с числител общата сума без ДДС на годишния оборот, който се приписва на сделки, за които ДДС подлежи на приспадане съгласно членове 168 и 169;;
- б) със знаменател общата сума без ДДС на годишния оборот, който се приписва на сделките, включени в числителя и на сделките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане.

Държавите членки могат да включат в знаменателя сумата на субсидии, различни от тези пряко свързани с цената на доставки на стоки и услуги, посочени в член 73“.

9 Член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 гласи:

„Подлежащата на приспадане част се определя на годишна база, определена като процент и закръглена до цифра, ненадвишаваща следващото цяло число“.

10 Член 184 от същата директива гласи:

„Първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която данъчнозадълженото лице е имало право“.

11 Член 185, параграф 1 от същата директива гласи:

„Корекция се прави по-специално, когато след изготвяне на справка-декларацията по ДДС настъпи някаква промяна във факторите, използвани за определяне на сумата за приспадане, например когато покупките се анулират или се получат намаления на цените“.

12 Член 186 на Директива 2006/112 постановява:

„Държавите членки определят подробните правила за прилагане на членове 184 и 185“.

13 Членове 411—414 от посочената директива са включени в дял XV, глава 3, озаглавена „Транспониране и влизане в сила“.

14 Член 411 от тези директива гласи следното:

„1. Директива 67/227/ЕИО и [Шеста директива] се отменят, без да се засягат задълженията на държавите членки относно сроковете, изброени в приложение XI, част Б, за транспонирането в националното право и прилагането на тази директиви.

2. Позоваван[ията] на отменените директиви се счита[т] за позоваван[ия] на настоящата директива и се чет[ат] съгласно таблицата на съответствието в приложение XII“.

15 Член 412 от Директива 2006/112 предвижда:

„1. „Държавите членки въвеждат в сила законовите, подзаконовите и административните разпоредби, необходими, за да се съобразят с член 2, параграф 3, член 44, член 59, параграф 1, член 399 и приложение III, точка 18 не по-късно от 1 януари 2008 г. Те незабавно съобщават на Комисията текста на тези разпоредби и прилагат таблица на съответствието между разпоредбите и настоящата директива.

Когато държавите членки приемат тези разпоредби, в тях се съдържа позоваване на настоящата директива или такова се прави при официалното им публикуване. Условието и редът на позоваване се определят от държавите членки.

2. Държавите членки съобщават на Комисията текста на основните разпоредби от националното си законодателство в областта, регулирана от настоящата директива“.

16 Член 413 от посочената директива гласи:

„Настоящата директива влиза в сила на 1 януари 2007 г.“.

17 Член 414 от същата директива има следното съдържание:

„Адресати на настоящата директива са държавите членки“.

Германското право

18 Член 15, параграф 4 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“) е озаглавен „Право на приспадане“ и гласи:

„Ако търговецът използва стока или получена от него услуга, доставена, внесена или придобита на територията на Общността за целите на неговата търговска дейност само отчасти за извършването на доставки, за които е изключено приспадането на платения ДДС, не се приспада частта от платения данък по получени доставки, която икономически е свързана с посочените доставки. Търговецът може да определи частта, която не подлежи на приспадане, като извърши обективна преценка. Допустимо е неподлежащата на приспадане част от данъка да се определи в зависимост от процентното съотношение между оборота от доставките, за които платеният ДДС не подлежи на приспадане, и оборота на доставките, за които платеният ДДС подлежи на приспадане, само когато не е възможно друго разпределение въз основа на икономическия критерий“.

19 Член 15а, параграф 1 от UStG гласи следното:

„Когато в срок от пет години след първата употреба на капиталова стока, която не е използвана само веднъж за извършването на доставки, се променят обстоятелства, взети предвид при определянето на сумата на ДДС при първоначално извършеното приспадане, за всяка

календарна година, в която съответно са настъпили тези изменения, трябва да се извърши компенсация посредством корекция на приспадането от данъка, с който са обложени разходите за придобиване или за производство. [...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 20 Kreissparkasse е кредитна институция.
- 21 Kreissparkasse установява, че подлежащата на приспадане част от ДДС, с който са обложени придобитите от нея стоки и услуги за смесено използване, възлиза на 13,55 % през данъчната 2009 г. и на 13,18 % през данъчната 2010 г., като тя закръгля тези проценти на 14 %. При изчисляването на размера на корекциите за посочените данъчни години, които следва да се извършат на основание на член 15 а от UStG поради отказа ѝ да ползва режима на данъчно освобождаване за извършените доставки на нейните клиенти търговци, Kreissparkasse прилага подлежаща на приспадане част, която закръгля на 14 %.
- 22 След проведена през 2011 г. данъчна ревизия на посочените данъчни години, на 3 януари 2012 г. данъчна служба Wiedenbrück издава два данъчни ревизионни акта на Kreissparkasse, тъй като тя неоснователно закръглила подлежащата на приспадане част от ДДС до следващото цяло число.
- 23 Kreissparkasse обжалва тези данъчни ревизионни актове по административен ред, като се позовава на разпоредбата на член 175, параграф 1 от Директива 2006/112, от която според жалбоподателя следвало, че подлежащата на приспадане част следвало да бъде закръглена до цифра, ненадвишаваща следващото цяло число.
- 24 С решение от 13 юни 2012 г. данъчната служба Wiedenbrück отхвърля тази жалба по административен ред, като приема, че член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 е приложим единствено когато съответната държава членка се е възползвала от предоставената от член 173, параграф 2 от тази директива възможност за дерогация на методиката за изчисляване по член 173, параграф 1, втора алинея от посочената директива. Според тази данъчна служба Федерална република Германия обаче се възползвала от тази възможност, тъй като съгласно член 15, параграф 4, трето изречение от UStG подлежащата на приспадане част от ДДС следвало да бъде определена, доколкото това е възможно, в съответствие с метод, наречен „разпределение въз основа на икономически критерии“.
- 25 С жалба, подадена на 16 юли 2012 г. до Finanzgericht Münster (Финансов съд, Мюнстер, Германия), Kreissparkasse оспорва по съдебен ред решението на данъчна служба Wiedenbrück от 13 юни 2012 г. Запитващата юрисдикция посочва, че в точка 21 от решение от 18 декември 2008 г., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750) Съдът приема, че предвиденото в член 19, параграф 1, втора алинея от Шеста директива правило за закръгляне не се прилага, когато облагането с ДДС на съответните стоки или услуги се урежда от някой от специалните режими, предвидени в член 17, параграф 5, трета алинея от тази директива. Въпреки това Съдът изразява съмнения, що се отнася до въпроса дали това разрешение е в сила също и за член 175, параграф 1 от Директива 2006/112.
- 26 При тези условия Finanzgericht Münster (Финансов съд, Мюнстер) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Длъжни ли са държавите членки да приложат правилото за закръгляване по член 175, параграф 1 от Директива 2006/112, когато подлежащата на приспадане част се изчислява съгласно един от специалните методи, предвидени в член 173, параграф 2, букви а), б), в) или г) от тази директива?

- 2) Длъжни ли са държавите членки да приложат правилото за закръгляване по член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 в случай на корекция на приспадения данък съгласно член 184 и сл. от Директива 2006/112, когато подлежащата на приспадане част по смисъла на член 175, параграф 1 от Директивата се изчислява съгласно един от специалните методи, предвидени в член 173, параграф 2, букви а), б), в) или г) от тази директива или съгласно член 17, параграф 5, трета алинея, букви а), б), в) или г) от [посочената директива]?
- 3) Длъжни ли са държавите членки да коригират приспаданията съгласно член 184 и сл. от Директива 2006/112, прилагайки правилото за закръгляване (втори въпрос) по такъв начин, че подлежащата на корекция приспадната сума да се закръгли към по-горния или по-долния цял процент в полза на данъчнозадълженото лице?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 27 С първия поставен въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 следва да бъде тълкуван в смисъл, че държавите членки не са длъжни да прилагат предвиденото в тази разпоредба правило за закръгляне, когато подлежащата на приспадане част е изчислена по някой от дерогационните методи по член 173, параграф 2 от тази директива.
- 28 Във връзка с това следва да се припомни, че член 175, параграф 1 от посочената директива се ограничава да посочи, че „подлежащата на приспадане част се определя на годишна база, определена като процент и закръглена до цифра, ненадвишаваща следващото цяло число“.
- 29 Ето защо следва да се констатира, че този текст не позволява да се отговори на първия въпрос, тъй като в него не се посочва по никакъв начин, че до евентуално прилагане на предвиденото с тази разпоредба правило за закръгляне следва да се стигне при прилагането на някой от дерогационните методи по член 173, параграф 2 от същата директива.
- 30 При тези условия член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 следва да се тълкува едновременно като се отчита контекстът, в който се вписва тази разпоредба, и преследваните с посочената директива цели (вж. в този смисъл решение от 7 април 2016 г., *Marchon Germany*, C-315/14, EU:C:2016:211, т. 29).
- 31 Що се отнася до контекста, в който се вписва тази разпоредба, следва да се посочи, че член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 е част от вторичен комплекс от разпоредби, включени в озаглавената „Пропорционално приспадане“ глава 2 от дял X от тази директива. Разпоредбите от тази глава имат за цел да уредят режима на правото на приспадане на ДДС, с който е обложено придобиването на стоки или услуги за смесено използване.
- 32 Този вторичен комплекс от разпоредби е формиран въз основата на член 173, параграф 1 от посочената директива, в чиято първа алинея е установен принципът за частичното приспадане на ДДС, с който са обложени този вид стоки или услуги. Втората алинея от тази разпоредба уточнява, че подлежаща на приспадане част, която следва да бъде приложена, се определя за цялата съвкупност от доставки, извършени от дадено данъчнозадължено лице в съответствие с членове 174 и 175 от същата директива.

- 33 Структуриран по този начин, посоченият вторичен комплекс от разпоредби може да бъде тълкуван в смисъл, че прогласеното в член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 правило за закръгляне може да се прилага във всяка ситуация, в която се разглежда стока или услуга за смесено използване.
- 34 Въпреки това член 173, параграф 2 от тази директива предвижда методите за определяне на правото на приспадане, с които се дерогира разпоредбата на параграф 1 от този член. Поради това, като се държи сметка за преследваната цел с този член 173, параграф 2, следва да се провери дали направената в предходната точка констатация може да се отрази на тези дерогации.
- 35 Във връзка с това е безспорно, че предоставяната по този начин с член 173, параграф 2 от Директива 2006/112 възможност за дерогация на предвидения в член 173, параграф 1 от тази директива метод за изчисляване на правото на приспадане има за цел да позволи на държавите членки, като вземат предвид присъщите специфични характеристики на данъчнозадълженото лице, да постигнат по-точни резултати при определяне на обхвата на правото на приспадане (вж. в този смисъл решение от 10 юли 2014 г., *Vanco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, т. 29 и цитираната съдебна практика).
- 36 Би било обаче налице противоречие с тази цел, когато при определянето на подлежащата на приспадане част от ДДС, която следва да се вземе предвид при прилагането на някоя от възможностите, предоставени на държавите членки с член 173, параграф 2 от Директива 2006/112, се прилага правилото, че полученият процент, който следва да бъде приспадан, следва да се закръгли до цифрата, ненадвишаваща следващото цяло число.
- 37 В действителност, тъй като на държавите членки е позволено да предприемат мерки, насочени към постигането на по-точни резултати при определянето на правото на приспадане, не би било последователно, ако без оглед на техния избор да вземат подобни мерки, държавите членки, предпочели да предприемат подобни мерки, бъдат задължени да прилагат предвиденото в член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 правило за закръгляне, като вследствие на това те не биха могли нито да приемат и да приложат друго по-прецизно или по-адаптирано правило, нито да изключат всяко закръгляне на процента на полученото приспадане.
- 38 От изложените съображения следва, че ако предвиденото в член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 правило за закръгляне може да бъде възприето от дадена държава членка за всяко изчисление на правото на приспадане на ДДС, с който е обложено придобиването на стоки или услуги за смесено използване, включително тъй като същата държава е предпочела някой от предвидените в член 173, параграф 2 от тази директива дерогационните методи, държавите членки са свободни да не прилагат това правило, когато правото на приспадане въпреки това се изчислява чрез прилагане на някой от тези дерогационни методи.
- 39 Освен това Съдът е достигнал до подобен извод, що се отнася до тълкуването на член 17, параграф 5, трета алинея и на член 19, параграф 1 от Шеста директива, като в точка 25 от решение от 18 декември 2008 г., *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750) изтъква, че държавите членки не са длъжни да прилагат прогласеното в член 19, параграф 1 правило за закръгляне, когато използват предвидените в посочения член 17, параграф 5, трета алинея, букви а), б), в) или г) методи за изчисляване, но могат да приемат свои собствени правила за закръгляне при спазване на принципите, които са в основата на общата система на данъка върху добавената стойност.
- 40 Тази съдебна практика остава релевантна, доколкото, от една страна, от съображение 3 на Директива 2006/112 следва, че нейното приемане не води до съществени промени в съществуващото законодателство относно общата система на ДДС с изключение на съществените изменения, които са описани изчерпателно в разпоредбите относно

транспонирането и влизането в сила на тази директива, а от друга страна, последните разпоредби, включени в членове 411—414 от посочената директива, не съдържат никакво позоваване на членове 173—175 от същата директива, разглеждана в настоящото дело.

- 41 Поради това членове 173—175 от Директива 2006/112 следва се тълкуват подобно на разпоредбите от Шеста директива относно режима на приспадане на ДДС, приложим към стоките и услугите за смесено използване, и по-специално подобно на член 17, параграф 5, трета алинея и на член 19, параграф 1, втора алинея от последната директива.
- 42 От всички посочени съображения следва, че на първия поставен въпрос трябва да се отговори, че член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 следва да бъде тълкуван в смисъл, че държавите членки не са длъжни да прилагат предвиденото в тази разпоредба правило за закръгляне, когато подлежащата на приспадане част е изчислена по някой от дерогационните методи по член 173, параграф 2 от тази директива.

По втория въпрос

- 43 С втория поставен въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 184 и сл. от Директива 2006/112 следва да бъдат тълкувани в смисъл, че държавите членки са длъжни да прилагат правилото за закръгляне по член 175, параграф 1 от тази директива, когато подлежащата на приспадане част е изчислена по някой от методите, предвидени в член 173, параграф 2 от посочената директива или в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива.
- 44 На първо място, следва да се припомни, че както бе посочено в точка 41 от настоящото решение, предвидените в член 173, параграф 2 от Директива 2006/112 дерогационни методи са сходни на предвидените в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива.
- 45 Следователно, за да се отговори на втория въпрос, не е необходимо да се провежда разграничение в зависимост от обстоятелството дали подлежащата на приспадане част от ДДС е изчислена при прилагане на някой от методите, посочени в член 173, параграф 2 от Директива 2006/112, или в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива.
- 46 На второ място, член 184 от Директива 2006/112 предвижда, че първоначално определената сума за приспадане се коригира, когато е по-голяма или по-малка от тази, на която е имало право данъчнозадълженото лице. Съгласно член 185, параграф 1 от тази директива корекция се извършва по-специално в случай на промяна в обстоятелствата, взети предвид първоначално с оглед на определянето на сумата за приспадане.
- 47 От тълкуването на тези две разпоредби в тяхната взаимна връзка следва, от една страна, че когато вследствие на промяна на някое от обстоятелствата, взето първоначално предвид с оглед на изчисляването на приспаданията, се оказва необходимо да се направи корекция, изчисляването на размера на последната следва да има за резултат обстоятелството, че размерът на окончателно извършените приспадания съответства на приспадането, което данъчнозадълженото лице би имало право да извърши, ако това изменение беше взето предвид от самото начало. От друга страна, изчисляването на размера на това приспадане предполага, че следва да се държи сметка за същите първоначално взети фактори с изключение на онези, които са претърпели изменение.
- 48 Предвиденото в член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 правило за закръгляне обаче представлява фактор, който е бил взет предвид за целите на определянето на първоначалния размер на приспадането (вж. в този смисъл решение от 9 юни 2016 г. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, т. 46).

- 49 Въпреки това, в хипотезата, в която подлежащата на приспадане част от ДДС е определена чрез прилагане на един от предвидените в член 173, параграф 2 от посочената директива дерогационни методи, следва да се припомни, че както следва от точка 38 от настоящото решение, държавите членки не са длъжни да прилагат това правило за закръгляне, за да определят първоначалния размер на приспадането.
- 50 Следователно единствено в случай че са приложили посоченото правило, за да определят първоначалния размер на приспадането, държавите членки, са длъжни да приложат предвиденото в член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 правило за закръгляне при извършването на корекции, без оглед на случая, в който обстоятелството, чиято промяна налага тази корекция, се състои в ново прилагане на предвидения в член 173, параграф 1, втора алинея от тази директива метод за изчисляване или на посоченото правило за закръгляне.
- 51 С оглед на всички изложени съображения на втория въпрос трябва да се отговори, че член 184 и сл. от Директива 2006/112 следва да бъдат тълкувани в смисъл, че при корекция държавите членки са длъжни да прилагат прогласеното в член 175, параграф 1 от тази директива правило за закръгляне, когато съгласно тяхното национално законодателство подлежащата на приспадане част е изчислена по някой от методите, предвидени в член 173, параграф 2 от посочената директива или в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива, само в случай че това правило се прилага, за да се определи първоначалният размер на приспадането.

По третия въпрос

- 52 С третия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 175, параграф 1 от Директива 2006/112 следва да се тълкува в смисъл, че на основание на членове 184—192 от тази директива държавите членки са длъжни да коригират извършените приспадания, като приложат предвиденото в член 175 правило за закръгляне по такъв начин, че подлежащата на корекция приспаданата сума да се закръгли към по-горния или по-долния цял процент в полза на данъчнозадълженото лице.
- 53 От една страна обаче, от документите по делото, с които разполага Съдът, следва, че подлежащата на приспадане част от ДДС, разглеждана в главното производство, е изчислена по един от предвидените в член 173, параграф 2 от Директива 2006/112 дерогационните методи и че германското право не предвижда така изчислената сума да следва да бъде закръглена.
- 54 От друга страна, от акта за преюдициално запитване следва, че промяната на взетите предвид обстоятелства за определянето на размера на приспаданията, вследствие на която се налага корекцията в главното производство, е последица от отказа на Kreissparkasse да приложи режима на освобождаване на търговските сделки в полза на нейните търговски клиенти, и не е последица от решението на разглежданата държава членка да прилага занапред предвидения в член 173, параграф 1, втора алинея от тази директива или на правилото за закръгляне по член 175, параграф 1 от Директива 2006/112.
- 55 Следователно с оглед на изложените в точка 47 от настоящото решение съображения, в дело като разглежданото в главното производство в случай на корекция не е необходимо да се прилага правилото за закръгляне по член 175, параграф 1 от Директива 2006/112.
- 56 При тези обстоятелства не следва да се отговаря на третия въпрос.

По съдебните разноси

57 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

- 1) Член 175, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да бъде тълкуван в смисъл, че държавите членки не са длъжни да прилагат предвиденото в тази разпоредба правило за закръгляне, когато подлежащата на приспадане част е изчислена по някой от дерогационните методи по член 173, параграф 2 от тази директива.
- 2) Член 184 и сл. от Директива 2006/112 следва да бъдат тълкувани в смисъл, че държавите членки са длъжни да прилагат прогласеното в член 175, параграф 1 от тази директива правило за закръгляне при корекция, когато съгласно тяхното национално законодателство подлежащата на приспадане част е изчислена по някой от методите, предвидени в член 173, параграф 2 от посочената директива или в член 17, параграф 5, трета алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, само в случай че това правило се прилага, за да се определи първоначалният размер на приспадането.

Подписи