



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 16ης Ιουνίου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Έκπτωση του καταβληθέντος φόρου εισροών — Άρθρο 173, παράγραφος 1 — Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται τόσο για φορολογητέες πράξεις όσο και για απαλλασσόμενες πράξεις (αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως) — Καθορισμός του ποσού εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας — Αναλογία εκπτώσεως — Άρθρο 174 — Υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως με βάση κλείδα κατανομής συνδεόμενη με τον κύκλο εργασιών — Άρθρο 173, παράγραφος 2 — Κατά παρέκκλιση ισχύον καθεστώς — Άρθρο 175 — Κανόνας στρογγυλοποιήσεως της αναλογίας εκπτώσεως — Άρθρα 184 και 185 — Διακανονισμός εκπτώσεων»

Στην υπόθεση C-186/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Münster (δικαστήριο φορολογικών διαφορών του Münster, Γερμανία) με απόφαση της 17ης Μαρτίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Απριλίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Kreissparkasse Wiedenbrück

κατά

Finanzamt Wiedenbrück,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. Šnáby, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský (εισηγητή) και M. Βηλαρά, δικαστές,
γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- το Kreissparkasse Wiedenbrück, εκπροσωπούμενο από τον O. Peters, Steuerberater,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Wasmeier και την M. Owsiany-Hornung,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 173, παράγραφος 2, του άρθρου 175, παράγραφος 1, και του άρθρου 184 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Kreissparkasse Wiedenbrück (στο εξής: Kreissparkasse) και της Finanzamt Wiedenbrück (δημόσια οικονομική υπηρεσία Wiedenbrück, Γερμανία) με αντικείμενο τον υπολογισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του οφειλόμενου ή αποδοθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) κατά την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων που δεν παρέχουν τέτοιο δικαίωμα (στο εξής: αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η έκτη οδηγία

- 3 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), το οποίο επιγραφόταν «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», όριζε, στην παράγραφο 5, τα εξής:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθέμενης αξίας, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

- α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μία αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητός του, εφόσον τηρούνται χωριστά λογιστικά στοιχεία για κάθε ένα από τους τομείς αυτούς·
- β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του και να τηρεί χωριστή λογιστική για καθέναν από τους τομείς αυτούς·
- γ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με την χρησιμοποίηση του όλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών·

δ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της παρούσης παραγράφου, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες, που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις·

[...]».

- 4 Το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, υπό τον τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως», όριζε, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

- στον αριθμητή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθέμενης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3·
- στον παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθέμενης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 1, περίπτωση α'.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.»

- 5 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε από την οδηγία 2006/112, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007.

Η οδηγία 2006/112

- 6 Στην αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2002/74 εκτίθενται τα εξής:

«Προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι οι διατάξεις παρουσιάζονται κατά σαφή και ορθολογικό τρόπο, συνεπή προς την αρχή της καλύτερης νομοθεσίας, είναι σκόπιμο να αναδιαρθρωθεί και να αναδιατυπωθεί η οδηγία, χωρίς αυτό να συνεπάγεται κατ' αρχήν ουσιώδεις αλλαγές της ισχύουσας νομοθεσίας. Μικρός αριθμός ουσιωδών τροποποιήσεων συνδέεται πάντως αναπόσπαστα με τη διαδικασία αναδιατύπωσης και δεν μπορεί να αποφευχθεί. Σε περίπτωση σχετικών αλλαγών, αυτές απαριθμούνται εξαντλητικά στις διατάξεις που διέπουν τη μεταφορά και την έναρξη της ισχύος.»

- 7 Το άρθρο 173 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης [...] όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα:

- α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του, εφόσον τηρείται χωριστή λογιστική για καθένα από τους τομείς αυτούς,
- β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του και να τηρεί χωριστή λογιστική για καθένα από τους τομείς αυτούς,
- γ) να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών,
- δ) να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στην παράγραφο 1, πρώτο εδάφιο, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες, που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις,

[...]».

8 Το άρθρο 174, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η αναλογία έκπτωσης προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά:

- α) στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης [...],
- β) στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης.

Τα κράτη μέλη μπορούν να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, εκτός από εκείνες που συνδέονται άμεσα με την τιμή των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 73.»

9 Το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σε ετήσια βάση, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.»

10 Το άρθρο 184 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»

11 Το άρθρο 185, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.»

12 Το άρθρο 186 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»

13 Τα άρθρα 411 έως 414 της εν λόγω οδηγίας περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 3 του τίτλου XV, το οποίο τιτλοφορείται «Ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο και έναρξη ισχύος».

14 Το άρθρο 411 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«1. Η οδηγία 67/227/ΕΟΚ και η [έκτη οδηγία] καταργούνται με την επιφύλαξη των υποχρεώσεων των κρατών μελών όσον αφορά τις προθεσμίες ενσωμάτωσης στο εθνικό δίκαιο και εφαρμογής των οδηγιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα XI, μέρος Β.

2. Οι παραπομπές στις οδηγίες που καταργούνται θεωρείται ότι γίνονται στην παρούσα οδηγία και διαβάζονται σύμφωνα με τον πίνακα αντιστοιχίας που περιλαμβάνεται στο παράρτημα XII.»

15 Το άρθρο 412 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις που είναι αναγκαίες για να συμμορφωθούν με το άρθρο 2, παράγραφος 3, το άρθρο 44, το άρθρο 59, παράγραφος 1, το άρθρο 399 και το παράρτημα III, σημείο 18, με ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2008. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων καθώς και έναν πίνακα αντιστοιχίας μεταξύ των εν λόγω διατάξεων και των διατάξεων της παρούσας οδηγίας.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις ανωτέρω διατάξεις, αυτές περιέχουν παραπομπή στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την παραπομπή αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Ο τρόπος της παραπομπής αποφασίζεται από τα κράτη μέλη.

2. Τα κράτη μέλη κοινοποιούν στην Επιτροπή το κείμενο των κύριων διατάξεων εθνικού δικαίου που θεσπίζουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας.»

16 Το άρθρο 413 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η παρούσα οδηγία τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007.»

17 Το άρθρο 414 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.»

Το γερμανικό δίκαιο

18 Το άρθρο 15, παράγραφος 4, του Umsatzsteuergesetz (νόμος περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG), με τίτλο «Δικαίωμα προς έκπτωση», ορίζει τα εξής:

«Εάν ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για την επιχείρησή του αγαθό που παραδόθηκε, εισήχθη ή αποκτήθηκε στο εσωτερικό της Κοινότητας ή υπηρεσία που του παρασχέθηκε μόνο εν μέρει προκειμένου να πραγματοποιήσει πράξεις που δεν θεμελιώνουν δικαίωμα προς έκπτωση, το τμήμα του ποσού του φόρου εισροών το οποίο καταλογίζεται οικονομικώς στις εν λόγω πράξεις δεν εκπίπτει. Ο επιχειρηματίας μπορεί να προβεί σε εύλογη εκτίμηση των ποσών που δεν μπορούν να εκπέσουν. Ο καθορισμός του μη εκπεστέου τμήματος του φόρου εισροών βάσει της αναλογίας μεταξύ των πράξεων που αποκλείουν την έκπτωση του φόρου εισροών και των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που κανένας άλλος οικονομικής φύσεως καταλογισμός δεν είναι δυνατός.»

19 Το άρθρο 15a, παράγραφος 1, του UStG έχει ως εξής:

«Όταν, εντός πέντε ετών από την πρώτη χρήση ενός αγαθού επενδύσεως το οποίο δεν χρησιμοποιείται μία μόνο φορά για τη διενέργεια πράξεων, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού των αρχικώς πραγματοποιηθεισών εκπτώσεων, τότε

επιβάλλεται να γίνεται αντιστάθμιση, για κάθε ημερολογιακό έτος που αντιστοιχεί στις μεταβολές αυτές, μέσω διακανονισμού της εκπτώσεως των φόρων με τους οποίους επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες αποκτήσεως ή παραγωγής. [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 20 Το Kreissparkasse είναι πιστωτικό ίδρυμα.
- 21 Το Kreissparkasse υπολόγισε ότι η αναλογία εκπτώσεως που έπρεπε να εφαρμοστεί επί του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε η εκ μέρους του απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών μικτής χρήσεως ήταν 13,55 % για την οικονομική χρήση 2009 και 13,18 % για την οικονομική χρήση 2010, ποσοστά που στρογγυλοποίησε σε 14 %. Το Kreissparkasse, όταν υπολόγισε το ποσό των σχετικών με τις χρήσεις αυτές διακανονισμών που έπρεπε να διενεργήσει κατά το άρθρο 15a του UStG επειδή οικειοθελώς δεν εφάρμοσε σύστημα φοροαπαλλαγής για τις διενεργούμενες με τους εταιρικούς πελάτες του πράξεις, επίσης εφάρμοσε αναλογίες εκπτώσεων τις οποίες στρογγυλοποίησε σε 14 %.
- 22 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους 2011 σχετικά με τις ανωτέρω οικονομικές χρήσεις, η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Wiedenbrück εξέδωσε στις 3 Ιανουαρίου 2012 δύο συμπληρωματικές πράξεις με αποδέκτη το Kreissparkasse για τον λόγο ότι αυτό στρογγυλοποίησε ως μη όφειλε τις αναλογίες εκπτώσεως του ΦΠΑ στην ανώτερη μονάδα.
- 23 Το Kreissparkasse υπέβαλε ένσταση κατά των εν λόγω πράξεων, στηριζόμενο στις διατάξεις του άρθρου 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 από τις οποίες προκύπτει, κατ' αυτό, ότι η αναλογία εκπτώσεως πρέπει να στρογγυλοποιείται προς αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.
- 24 Με απόφαση της 13ης Ιουνίου 2012, η δημόσια οικονομική υπηρεσία του Wiedenbrück απέρριψε την ένσταση με την αιτιολογία, κατ' ουσίαν, ότι το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 τυγχάνει εφαρμογής μόνον όταν το οικείο κράτος μέλος δεν έχει κάνει χρήση της ευχέρειας, που του παρέχει το άρθρο 173, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, να παρεκκλίνει από τη μέθοδο υπολογισμού την οποία προβλέπει το άρθρο 173, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας. Κατά την υπηρεσία αυτή, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει κάνει χρήση της ανωτέρω ευχέρειας, δεδομένου ότι, κατά το άρθρο 15, παράγραφος 4, τρίτη περίοδος, του UStG, η αναλογία εκπτώσεως πρέπει να καθορίζεται, στο μέτρο του δυνατού, κατά την αποκαλούμενη μέθοδο του «οικονομικού καταλογισμού».
- 25 Με προσφυγή που άσκησε στις 16 Ιουλίου 2012 ενώπιον του Finanzgericht Münster (δικαστήριο φορολογικών διαφορών του Münster, Γερμανία), το Kreissparkasse προσέβαλε την από 13 Ιουνίου 2012 απόφαση της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του Wiedenbrück. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, στη σκέψη 21 της αποφάσεως της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), το Δικαστήριο έκρινε ότι ο κανόνας στρογγυλοποίησης του άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν τυγχάνει εφαρμογής όταν τα επίμαχα αγαθά ή υπηρεσίες υπάγονται σε κάποιο από τα ειδικά συστήματα του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν η ερμηνεία αυτή ισχύει επίσης ως προς το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

26 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Münster (δικαστήριο φορολογικών διαφορών του Münster) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Υποχρεούνται τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης κατ' άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, στην περίπτωση που η αναλογία υπολογίζεται με βάση μία από τις ειδικές μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, στοιχεία α', β', γ' ή δ' της εν λόγω οδηγίας;
- 2) Υποχρεούνται τα κράτη μέλη να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης κατ' άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, στην περίπτωση διακανονισμού των εκπτώσεων κατά τα άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112, όταν η αναλογία κατά την έννοια του άρθρου 175, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, υπολογίζεται με βάση μία από τις ειδικές μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, στοιχεία α', β', γ' ή δ' της [εν λόγω] οδηγίας ή/και κατά το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β', γ' ή δ', της έκτης οδηγίας;
- 3) Υποχρεούνται τα κράτη μέλη να προβλέπουν διακανονισμό των εκπτώσεων κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112 κατ' εφαρμογή του κανόνα στρογγυλοποίησης (δεύτερο ερώτημα) κατά τρόπο ώστε το προς διακανονισμό ποσό της εκπτώσεως να στρογγυλοποιείται προς όφελος του υποκειμένου στον φόρο σε ακέραια μονάδα προ τα άνω ή προς τα κάτω;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 27 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον προβλεπόμενο από τη διάταξη αυτή κανόνα στρογγυλοποίησης, όταν η αναλογία εκπτώσεως υπολογίζεται με βάση μία από τις κατά παρέκκλιση προβλεπόμενες μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.
- 28 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το άρθρο 175, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει μόνον ότι «η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σε ετήσια βάση, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα».
- 29 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι το γράμμα της ως άνω διατάξεως δεν καθιστά δυνατή την απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, στο μέτρο κατά το οποίο δεν περιλαμβάνει καμία ένδειξη ως προς την τυχόν εφαρμογή του ρυθμιζόμενου με τη διάταξη αυτή κανόνα στρογγυλοποίησης στο πλαίσιο της χρήσεως μίας από τις κατά παρέκκλιση προβλεπόμενες μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας.
- 30 Για τον λόγο αυτό, το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί λαμβάνοντας υπόψη το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται και των σκοπών των οποίων την επίτευξη επιδιώκει η εν λόγω οδηγία (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 7ης Απριλίου 2016, Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, σκέψη 29).
- 31 Όσον αφορά το πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσεται η εν λόγω διάταξη, επισημαίνεται ότι το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 αποτελεί τμήμα ενός επιμέρους συνόλου διατάξεων που περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο 2 του τίτλου X της προαναφερθείσας οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Αναλογία εκπτώσεως». Σκοπός των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού είναι να καθορίσουν το καθεστώς του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών μικτής χρήσεως.

- 32 Το επιμέρους σύνολο αυτό διαρθρώνεται γύρω από το άρθρο 173, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, το πρώτο εδάφιο του οποίου καθιερώνει την αρχή της μερικής εκπτώσεως του ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά ή υπηρεσίες αυτού του είδους. Το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω διατάξεως διευκρινίζει ότι η εφαρμοστέα αναλογία εκπτώσεως καθορίζεται, για το σύνολο των πράξεων που διενεργεί ο υποκείμενος στον φόρο, σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175 της ίδιας οδηγίας.
- 33 Με βάση τη διάρθρωσή του, το ως άνω επιμέρους σύνολο διατάξεων μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο κανόνας στρογγυλοποίησης κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 μπορεί να εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση που αφορά αγαθό ή υπηρεσία μικτής χρήσεως.
- 34 Εντούτοις, το άρθρο 173, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει μεθόδους προσδιορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση οι οποίες ισχύουν κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί, υπό το πρίσμα του σκοπού την επίτευξη του οποίου επιδιώκει το άρθρο αυτού 173, παράγραφος 2, αν η ύπαρξη των προαναφερθεισών παρεκκλίσεων είναι ικανή να επηρεάσει την εκτιθέμενη στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως διαπίστωση.
- 35 Συναφώς, γίνεται δεκτό ότι η προβλεπόμενη κατά το άρθρο 173, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 ευχέρεια παρεκκλίσεως από τη μέθοδο υπολογισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που καθιερώνει το άρθρο 173, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας έχει σκοπό να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να λαμβάνουν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δραστηριοτήτων των υποκειμένων στον φόρο προκειμένου να καταλήγουν σε ακριβέστερα αποτελέσματα κατά τον καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 10ης Ιουλίου 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 36 Όσον, όμως, αφορά τον προσδιορισμό της αναλογίας εκπτώσεως σε περίπτωση χρήσεως μίας από τις δυνατότητες τις οποίες παρέχει στα κράτη μέλη το άρθρο 173, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, θα ήταν αντίθετη προς τον προαναφερθέντα σκοπό η εφαρμογή κανόνα κατά τον οποίο το ποσοστό της χορηγούμενης εκπτώσεως πρέπει να στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.
- 37 Πράγματι, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη επιτρέπεται να λαμβάνουν μέτρα προκειμένου να καταλήγουν σε ακριβέστερα αποτελέσματα κατά τον καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, δεν θα ήταν συνεπές να γίνει δεκτό ότι αυτά είναι υποχρεωμένα, όταν επιλέγουν να λάβουν τέτοια μέτρα, να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και, ως εκ τούτου, ότι δεν δύνανται να θεσπίσουν και να εφαρμόσουν άλλο κανόνα ακριβέστερου ή πιο προσαρμοσμένου περιεχομένου ή να αποκλείσουν οποιαδήποτε στρογγυλοποίηση του ποσοστού της χορηγούμενης εκπτώσεως.
- 38 Από τις ανωτέρω εκτιμήσεις έπεται ότι τα κράτη μέλη μπορούν μεν να ακολουθούν τον κανόνα στρογγυλοποίησης κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 για κάθε υπολογισμό του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών μικτής χρήσεως, ακόμη και όταν γίνεται χρήση μίας από τις κατά παρέκκλιση προβλεπόμενες μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, πλην όμως είναι ελεύθερα να μην ακολουθούν τον κανόνα αυτόν όταν το δικαίωμα προς έκπτωση υπολογίζεται σύμφωνα με μία από τις εν λόγω μεθόδους.
- 39 Εξάλλου, το Δικαστήριο κατέληξε σε παραπλήσιο συμπέρασμα όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, και του άρθρου 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, κρίνοντας, στη σκέψη 25 της αποφάσεως της 18ης Δεκεμβρίου 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης κατά το ως άνω άρθρο 19, παράγραφος 1, όταν κάνουν χρήση των μεθόδων

υπολογισμού του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β', γ', ή δ', αλλά δύνανται να θεσπίζουν δικούς τους κανόνες στρογγυλοποιήσεως, τηρώντας τις αρχές που διέπουν το κοινό σύστημα ΦΠΑ.

- 40 Η νομολογία αυτή εξακολουθεί να ισχύει στο μέτρο κατά το οποίο, αφενός, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας 2006/112, η έκδοση της τελευταίας δεν επέφερε επί της ουσίας μεταβολές στην υφιστάμενη νομοθεσία περί κοινού συστήματος ΦΠΑ, με εξαίρεση τις ουσιαστικές τροποποιήσεις που απαριθμούνται εξαντλητικώς στις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας σχετικά με τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο και την έναρξη ισχύος της, και, αφετέρου, οι διατάξεις αυτές, οι οποίες περιλαμβάνονται στα άρθρα 411 έως 414 της εν λόγω οδηγίας, δεν περιέχουν καμία αναφορά στα άρθρα 173 έως 175 της ίδιας οδηγίας, τα οποία αφορά η υπό κρίση υπόθεση.
- 41 Συνεπώς, στα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να δοθεί ερμηνεία παρόμοια με εκείνη η οποία δόθηκε στις διατάξεις της έκτης οδηγίας τις σχετικές με το καθεστώς της εφαρμοζόμενης σε αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως εκπτώσεως του ΦΠΑ, οι οποίες περιλαμβάνονται ιδίως στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, και στο άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας.
- 42 Από το σύνολο των ανωτέρω προκύπτει ότι στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον προβλεπόμενο από τη διάταξη αυτή κανόνα στρογγυλοποιήσεως, όταν η αναλογία εκπτώσεως υπολογίζεται με βάση μία από τις κατά παρέκκλιση προβλεπόμενες μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 43 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποιήσεως κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής σε περίπτωση διακανονισμού, όταν η αναλογία εκπτώσεως έχει υπολογιστεί με βάση μία από τις μεθόδους που προβλέπει το άρθρο 173, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας ή το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.
- 44 Κατά πρώτο λόγο, υπενθυμίζεται ότι, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως, οι κατά παρέκκλιση προβλεπόμενες μέθοδοι του άρθρου 173, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 είναι παρόμοιες με εκείνες που προβλέπονταν στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.
- 45 Κατά συνέπεια, για να δοθεί απάντηση στο δεύτερο ερώτημα, δεν είναι αναγκαίο να γίνει διάκριση με βάση το αν η αναλογία εκπτώσεως υπολογίζεται κατ' εφαρμογή μίας από τις μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 ή κατ' εφαρμογή μίας από τις μεθόδους του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.
- 46 Κατά δεύτερο λόγο, το άρθρο 184 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο. Κατά το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, σε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων που λήφθηκαν αρχικώς υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εκπτώσεως.
- 47 Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των δύο αυτών διατάξεων προκύπτει, αφενός, ότι, σε περίπτωση που, λόγω μεταβολής ενός από τα στοιχεία που λήφθηκαν αρχικώς υπόψη για τον υπολογισμό των εκπτώσεων, ο διακανονισμός παρίσταται αναγκαίος, ο υπολογισμός του ποσού του διακανονισμού αυτού πρέπει να έχει ως συνέπεια ότι το ποσό των τελικών εκπτώσεων αντιστοιχεί στο ποσό της

εκπτώσεως την οποία ο υποκείμενος στον φόρο θα δικαιούνταν να πραγματοποιήσει αν η εν λόγω μεταβολή είχε ληφθεί εξαρχής υπόψη. Αφετέρου, ο υπολογισμός του ποσού αυτού συνεπάγεται ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ίδια στοιχεία με εκείνα που λήφθηκαν αρχικώς υπόψη, εξαιρουμένου του στοιχείου που μεταβλήθηκε.

- 48 Πάντως, ο κανόνας στρογγυλοποιήσεως κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 αποτελεί στοιχείο που έχει ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του αρχικού ποσού της εκπτώσεως (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, σκέψη 46)
- 49 Εντούτοις, στην περίπτωση κατά την οποία η αναλογία εκπτώσεως καθορίζεται κατ' εφαρμογή μίας από τις κατά παρέκκλιση προβλεπόμενες μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, υπενθυμίζεται ότι, όπως προκύπτει από τη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να ακολουθούν τον προαναφερθέντα κανόνα στρογγυλοποιήσεως προκειμένου να καθορίσουν το αρχικό ποσό της εκπτώσεως.
- 50 Κατά συνέπεια, μόνον όταν τα κράτη μέλη έχουν εφαρμόσει τον προαναφερθέντα κανόνα προκειμένου να καθορίσουν το αρχικό ποσό της εκπτώσεως έχουν την υποχρέωση να εφαρμόσουν επί διακανονισμού τον κανόνα στρογγυλοποιήσεως κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της περιπτώσεως κατά την οποία το στοιχείο του οποίου η μεταβολή καθιστά αναγκαίο τον εν λόγω διακανονισμό συνίσταται στην επιλογή εφαρμογής της μεθόδου υπολογισμού του άρθρου 173, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο της οδηγίας αυτής ή του προαναφερθέντος κανόνα στρογγυλοποιήσεως.
- 51 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν επί διακανονισμού τον κανόνα στρογγυλοποιήσεως κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, όταν, δυνάμει της εθνικής τους νομοθεσίας, η αναλογία εκπτώσεως έχει υπολογιστεί με βάση μία από τις μεθόδους που προβλέπει το άρθρο 173, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας ή το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο κανόνας αυτός έχει εφαρμοστεί για τον καθορισμό του αρχικού ποσού της εκπτώσεως.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 52 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβλέπουν ότι ο κατά τα άρθρα 184 έως 192 της οδηγίας αυτής διακανονισμός των εκπτώσεων που έχουν πραγματοποιηθεί κατ' εφαρμογή του κανόνα στρογγυλοποιήσεως του εν λόγω άρθρου 175 πρέπει να διενεργείται κατά τρόπο ώστε η αναλογία της προς διακανονισμό εκπτώσεως να στρογγυλοποιείται, προς όφελος του υποκείμενου στον φόρο, στο πλησιέστερο ανώτερο ή χαμηλότερο ποσοστό.
- 53 Αφενός, από τα στοιχεία της δικογραφίας ενώπιον του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η αναλογία εκπτώσεως υπολογίστηκε με βάση μία από τις κατά παρέκκλιση προβλεπόμενες μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 και ότι, για τον υπολογισμό αυτό, το γερμανικό δίκαιο δεν προβλέπει υποχρέωση στρογγυλοποιήσεως.
- 54 Αφετέρου, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η μεταβολή των στοιχείων που λήφθηκαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων ως προς το οποίο κρίθηκε αναγκαίος ο επίμαχος στην υπόθεση της κύριας δίκης διακανονισμός οφείλεται στο γεγονός ότι το Kreissparkasse οικειοθελώς δεν εφάρμοσε το καθεστώς φοροαπαλλαγής επί των εμπορικών συναλλαγών του με την εταιρική πελατεία του και όχι σε απόφαση του οικείου κράτους μέλους να προβλέψει την εφαρμογή

στο μέλλον της μεθόδου υπολογισμού που προβλέπει το άρθρο 173, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο της οδηγίας αυτής ή του κανόνα στρογγυλοποίησης κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

- 55 Επομένως, λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που εκτίθενται στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, δεν συντρέχει λόγος, σε υπόθεση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, να εφαρμοστεί ο κανόνας στρογγυλοποίησης κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 επί διακανονισμού.
- 56 Υπό τις συνθήκες αυτές, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 57 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον προβλεπόμενο από τη διάταξη αυτή κανόνα στρογγυλοποίησης, όταν η αναλογία εκπτώσεως υπολογίζεται με βάση μία από τις κατά παρέκκλιση προβλεπόμενες μεθόδους του άρθρου 173, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.
- 2) Τα άρθρα 184 επ. της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται να εφαρμόζουν επί διακανονισμού τον κανόνα στρογγυλοποίησης κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, όταν, δυνάμει της εθνικής τους νομοθεσίας, η αναλογία εκπτώσεως έχει υπολογιστεί με βάση μία από τις μεθόδους που προβλέπει το άρθρο 173, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας ή το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμόνισης των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο κανόνας αυτός έχει εφαρμοστεί για τον καθορισμό του αρχικού ποσού της εκπτώσεως.

(υπογραφές)