

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2016. június 16.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó – 2006/112/EK irányelv – Az elzetiesen megfizetett adó levonása – A 173. cikk (1) bekezdése – Adóköteles ügyletekhez és adómentes ügyletekhez egyaránt felhasznált termékek és szolgáltatások [vegyes használatú termékek és szolgáltatások] – A hozzáadottértékadólevonás összegének a megállapítása – Levonási hányad – 174. cikk – Forgalmon alapuló felosztási kulcs alkalmazásával számított levonási hányad – A 173. cikk (2) bekezdése – Eltérési rendszer – 175. cikk – A levonási hányad kerekítési szabálya – 184. és 185. cikk – Adólevonások korrekciója”

A C-186/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Münster (münsteri adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2015. április 24-én érkezett, 2015. március 17-i határozatával terjesztett el az elzete

a **Kreissparkasse Wiedenbrück**

és

a **Finanzamt Wiedenbrück**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: D. Šváby tanácselnök, J. Malenovský (eladó) és M. Vilaras bírák,

főtanácsnok: Y. Bot,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által elterjesztett észrevételeket:

- a Kreissparkasse Wiedenbrück képviselőjében O. Peters Steuerberater,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Wasmeier és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) 173. cikke (2) bekezdésének, 175. cikke (1) bekezdésének és 184. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Kreissparkasse Wiedenbrück (a továbbiakban: Kreissparkasse) és a Finanzamt Wiedenbrück (wiedenbrücki adóhatóság, Németország) között az adólevonásra jogosító ügyletekre és ezzel egyidejleg adólevonásra nem jogosító ügyletekre is felhasznált termékek beszerzése és szolgáltatások igénybevétele (a továbbiakban: vegyes használatú termékek és szolgáltatások) esetében fizetend vagy megfizetett hozzáadottértékadó (hóa) levonásához való jogra vonatkozó számítás tárgyában folyamatban lév eljárás keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) „Az adólevonási jog eredete [helyesen: keletkezése] és alkalmazási köre” elnevezés 17. cikkének (5) bekezdése a következőket írta el:

„Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a hozzáadottértékadó levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az elször említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a hozzáadottértékadónak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhet].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

- a) engedélyezik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, ha minden ilyen részterületrl külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön arányt alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületrl külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezik vagy kötelezvé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza;
- d) engedélyezik vagy kötelezvé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;

[...]

4 A hatodik irányelvnek „A levonható arányosított adó kiszámítása” című 19. cikkének (1)

bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottértékadó nélkül számított összege [helyesen árbevételének összege] szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének] hozzáadottértékadó nélkül számított összege szerepel. A tagállamok a nevezőbe bevonhatják mindazon szubvenciók összegét is, amelyek nem szerepelnek a 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontjában.

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell meg állapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.”

5 Az említett irányelvet hatályon kívül helyezte a 2007. január 1-jén hatályba lépett 2006/112 irányelv.

A 2006/112 irányelv

6 A 2006/112 irányelv (3) preambulumbekkezdésének szövege a következő:

„Annak biztosítására, hogy a rendelkezések világos és észszerű módon, a jogalkotás minőségének javítására vonatkozó elvvel összhangban kerüljenek bemutatásra, az irányelv szerkezetét és szövegezését át kell dolgozni, bár ez elviekben nem eredményez érdemi változásokat a meglévő jogszabályban. Az átdolgozási művelet ugyanakkor együtt jár néhány lényegi módosítással, amelyet mindazonáltal el kell végezni. Azokat az eseteket, amelyeket ilyen változtatások érintenek, kimerítően fel kell sorolni az átültetést és a hatálybalépést szabályozó rendelkezésekben.”

7 Az említett irányelv 173. cikke a következőképpen szól:

„(1) Amennyiben az adóalany egyidejűleg használ fel termékeket és szolgáltatásokat olyan ügyletekhez, amelyek esetében [...] adólevonási jog illeti meg, valamint olyan ügyletekhez, amelyekre vonatkozóan nincs adólevonási joga, akkor az előzetesen felszámított HÉA összege kizárólag olyan mértékben vonható le, amilyen mértékben az az először említett ügyletekhez köthet.”

A levonási hányadot a 174. és 175. cikknek megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.

(2) A tagállamok a következő intézkedéseket hozhatják:

- a) engedélyezhetik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön levonási hányadot alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezhetik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön levonási hányadot alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületről külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezhetik vagy kötelezhetik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének

rendeltesése szerint] alkalmazza;

d) engedélyezhetik vagy kötelezővé tehetik, hogy az adóalany az adólevonást az (1) bekezdés első albekezdésében megállapított szabállyal összhangban az ott megnevezett ügyletek valamennyi céljára felhasznált termékekre és szolgáltatásra alkalmazza;

[...]"

8 Ugyanezen irányelv 174. cikkének (1) bekezdése a következőket írja el?:

„A levonási hányad a következő összegekben álló törttel számítható ki:

a) a számlálóban [...] az adólevonásra jogosító tevékenységben származó éves árbevétel HÉA nélküli teljes összege szerepel;

b) a nevezőben pedig mind a számlálóban szereplő, mind az adólevonásra nem jogosító tevékenységben származó éves árbevétel HÉA nélküli teljes összege szerepel. A tagállamok figyelembe vehetik a nevezőben mindazon támogatások összegét is, amelyek közvetlenül nem befolyásolják a 73. cikkben említett termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások árát.”

9 A 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A levonási hányadot éves szinten százalékban kell megállapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni.”

10 Az említett irányelv 184. cikke a következőképpen szól:

„Az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.”

11 Ugyanezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor figyelembe vett tényezők a HÉA-bevallás benyújtása után módosultak, többek között megghiúsult beszerzések vagy kapott árengedmények esetén.”

12 A 2006/112 irányelv 186. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 184. és 185. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályokat a tagállamok állapítják meg.”

13 Az említett irányelv 411–414. cikke a XV. címének „A nemzeti jogba való átültetés és hatálybalépés” elnevezésű 3. fejezetében található.

14 Ezen irányelv 411. cikke a következőképpen szól:

„(1) A [...] 67/227/EGK irányelv, valamint a [hatodik irányelv] – az említett irányelvek nemzeti jogba való átültetésére és végrehajtására megállapított, a XI. melléklet B. részében felsorolt határidőkre vonatkozó tagállami kötelezettségek sérelme nélkül – hatályát veszti.

(2) A hatályon kívül helyezett irányelvekre való hivatkozásokat erre az irányelvre való hivatkozásként kell értelmezni, a XII. mellékletben foglalt megfelelési táblázattal összhangban.”

15 A 2006/112 irányelv 412. cikke elírja:

„(1) A tagállamok hatályba léptetik azokat a törvényi, rendeleti és közigazgatási

rendeleteket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a 2. cikk (3) bekezdésének, a 44. cikknek, az 59. cikk (1) bekezdésének, a 399. cikknek és a III. melléklet 18. pontjának 2008. január 1-jén kezdő hatállyal megfeleljenek. A tagállamok haladéktalanul tájékoztatják a Bizottságot e rendelkezések szövegéről, valamint az említett rendelkezések és ezen irányelv közötti megfelelési táblázatáról.

Amikor a tagállamok elfogadják ezeket a rendelkezéseket, azokban hivatkozni kell erre az irányelvre, vagy azokhoz hivatalos kihirdetésük alkalmával ilyen hivatkozást kell fűzni. A hivatkozás módját a tagállamok határozzák meg.

(2) A tagállamok közlik a Bizottsággal a nemzeti jog azon főbb rendelkezéseinek szövegét, amelyeket az ezen irányelvben érintett területen fogadnak el.”

16 Az említett irányelv 413. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ez az irányelv 2007. január 1-jén lép hatályba.”

17 Ugyanezen irányelv 414. cikke így szól:

„Ennek az irányelvnek a tagállamok a címzettjei.”

A német jog

18 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz; a továbbiakban: UStG) „Adólevonás” című 15. cikkének (4) bekezdése elírja:

„Amennyiben a vállalkozó a vállalkozása számára értékesített, behozott vagy a Közösségen belül beszerzett terméket vagy általa igénybe vett szolgáltatást csak részben használja fel olyan tevékenységekhez, amelyek az előzetesen felszámított adó levonását kizárják, nem vonható le az előzetesen megfizetett adó összegének azon része, amelyik gazdaságilag e tevékenységekhez kapcsolódik. A vállalkozó a le nem vonható részösszeget észszerű becslés alapján állapíthatja meg. Az előzetesen felszámított adó le nem vonható részösszegének az előzetesen felszámított adó levonását kizáró tevékenységek és az adólevonásra jogosító tevékenységek egymáshoz viszonyított aránya alapján történő megállapítása csak akkor megengedett, ha semmilyen más gazdasági kapcsolat megállapítása nem lehetséges.”

19 Az UStG 15a. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Amikor azon tényezők, amelyeket az eredeti adólevonás összegének meghatározása során figyelembe vettek, megváltoznak az ügyletek céljára csak egy alkalommal használt tárgyi eszközök első használatbavételét követő öt éven belül, az e módosításoknak megfelelő visszatérítést minden naptári évben végre kell hajtani azon adók levonásának módosítása útján, amelyek a beszerzési vagy előállítási költségeket terheltek. [...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

20 A Kreissparkasse egy hitelintézet.

21 A Kreissparkasse megállapította, hogy a vegyes használatú termékek és szolgáltatások általa történő beszerzését, illetve igénybevételét terhelő héára alkalmazandó levonási hányad a 2009-es adóév tekintetében 13,55%, a 2010-es adóév tekintetében pedig 13,18% volt, amely arányokat 14%-ra kerekítette fel. Az üzleti ügyfelei számára megvalósított ügyletek tekintetében pedig megillető adómentességről való lemondása miatt az UStG 15a. cikke alapján elvégzendő korrekciók összegének ezen adóévekre vonatkozó számítása során a Kreissparkasse szintén

adólevonási hányadokat alkalmazott, amelyeket 14%-ra kerekített fel.

22 A 2011. év folyamán végzett és az említett adóévekre vonatkozó adóellenőrzést követően a wiedenbrücki adóhatóság 2012. január 3-án két, utólagos adómegállapításról szóló határozatot hozott a Kreissparkasséval szemben azzal az indokkal, hogy az a héalevonási hányadokat jogellenesen kerekítette egész százalékegységre.

23 A Kreissparkasse panaszt nyújtott be e határozatokkal szemben a 2006/112 irányelv 175. cikke (1) bekezdésének rendelkezéseire való hivatkozással, amelyekből szerinte az következik, hogy a levonási hányadot egész százalékegységre kell felkerekíteni.

24 2012. június 13-ai határozatával a wiedenbrücki adóhatóság lényegében azzal az indokkal utasította el e panaszt, hogy a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdése csak akkor alkalmazandó, ha az érintett tagállam nem élt az ezen irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében nyújtott azon lehetőséggel, hogy eltér az említett irányelv 173. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében elírt számítási módszertől. Márpedig ezen adóhatóság szerint a Németországi Szövetségi Köztársaság élt e lehetőséggel, mivel az UStG 15. cikke (4) bekezdésének harmadik mondata értelmében a levonási hányadot lehetőség szerint az úgynevezett „gazdasági kapcsolat” módszere alapján kell megállapítani.

25 A 2012. július 16-án a Finanzgericht Münster (münsteri adóügyi bíróság, Németország) elírt indított keresetével a Kreissparkasse vitatta a wiedenbrücki adóhatóság 2012. június 13-ai határozatát. A kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság a 2008. december 18-ai Royal Bank of Scotland ítéletének (C-488/07, EU:C:2008:750) 21. pontjában kimondta, hogy a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében foglalt kerekítési szabály nem alkalmazandó, ha a szóban forgó áruk és szolgáltatások ez utóbbi irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében foglalt különleges eljárások valamelyike alá tartoznak. A kérdést elterjesztő bíróság azonban kétségét fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy e megoldás a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésére is érvényes-e.

26 Ilyen körülmények között a Finanzgericht Münster (münsteri adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé elzetes döntéshozatalra:

„1) Kötelesek-e alkalmazni a tagállamok a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében foglalt kerekítési szabályt akkor, ha a hivatkozott irányelv 173. cikke (2) bekezdésének a), b), c) vagy d) pontjában foglalt különleges módszerek egyikét alkalmazva számítják ki a levonási hányadot?

2) Kötelesek-e alkalmazni a tagállamok a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében foglalt kerekítési szabályt az elzetesen felszámított hea ezen irányelv 184. és azt követő cikkei szerinti korrekciója esetén akkor, ha az ugyanezen irányelv 173. cikke (2) bekezdésének a), b), c) vagy d) pontjában foglalt különleges módszerek egyike, illetve a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének a), b), c) vagy d) pontja alapján számítják ki a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdése szerinti levonási hányadot?

3) Kötelesek-e a tagállamok úgy elvégezni az adólevonás 2006/112 irányelv 184. és azt követő cikkei szerinti korrekcióját a kerekítési szabály – második kérdés – alkalmazásával, hogy az elzetesen felszámított hea korrigálendő összegét az adóalany javára egész százalékegységre kell felfelé vagy lefelé kerekíteni?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az els? kérdésr?l

- 27 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegben arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdését úgy kell?e értelmezni, hogy a tagállamok nem kötelesek alkalmazni az e rendelkezésben el?írt kerekítési szabályt, amennyiben a levonási hányadot az ezen irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében említett eltérési módok valamelyike alapján számítják ki.
- 28 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az említett irányelv 175. cikkének (1) bekezdése csupán azt mondja ki, hogy „a levonási hányadot éves szinten százalékban kell megállapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni”.
- 29 Következésképpen meg kell állapítani, hogy e szöveg nem ad választ az els? kérdésre, mivel semmiféle utalást nem tartalmaz arra vonatkozóan, hogy az e rendelkezésben el?írt kerekítési szabályt esetlegesen alkalmazni kell az ugyanezen irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében el?írt eltérési módok valamelyikének az alkalmazása során.
- 30 Ilyen körülmények között a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdését azt figyelembe véve kell értelmezni, hogy ez a rendelkezés mely szövegösszefüggésbe illeszkedik, és az említett irányelv milyen célokat követ (lásd ebben az értelemben: 2016. április 7?i Marchon Germany ítélet, C?315/14, EU:C:2016:211, 29. pont).
- 31 Azon szövegösszefüggéssel kapcsolatban, amelybe e rendelkezés illeszkedik, meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdése az ezen irányelv X. címében szerepl?, „Arányos levonás” elnevezés? 2. fejezet rendelkezései alcsoportjának részét képezi. E fejezet rendelkezéseinek célja a vegyes használatú termékek vagy szolgáltatások beszerzése, illetve igénybevétele utáni hea levonásához való jog meghatározása.
- 32 Ezen alcsoport az említett irányelv 173. cikkének (1) bekezdése köré épül, amelynek az els? albekezdése megfogalmazza az ilyen típusú termékek vagy szolgáltatások utáni hea részleges levonásának elvét. E rendelkezés második albekezdése pontosítja, hogy az alkalmazandó levonási hányadot az ugyanezen irányelv 174. és 175. cikkének megfelelően az adóalany által lebonyolított összes ügyletre kell meghatározni.
- 33 Így felépítve az említett rendelkezésalcsoport úgy értelmezhet?, hogy a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében kimondott kerekítési szabály minden olyan helyzetben alkalmazható, amelyben vegyes használatú termékr?l vagy szolgáltatásról van szó.
- 34 Azonban az említett irányelv 173. cikkének (2) bekezdése el?írja a levonási jog meghatározásának azon módjait, amelyek eltérnek az e cikk (1) bekezdésének rendelkezésit?l. Ezért az ezen 173. cikk (2) bekezdésében kit?zött célt figyelembe véve meg kell vizsgálni, hogy az el?z? pontban tett megállapítást érintheti?e ezen eltérések fennállása.
- 35 E tekintetben nem vitatott, hogy a 2006/112 irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében így nyújtott, az ezen irányelv 173. cikkének (1) bekezdésében el?írt levonási jog számítási módjától való eltérés azt kívánja lehet?vé tenni a tagállamok számára, hogy különösen az adóalany tevékenységeinek különleges jellemz?it figyelembe véve pontosabb eredményeket kapjanak a levonási jog terjedelmének meghatározását illet?en (lásd ebben az értelemben: 2014. július 10?i Banco Mais ítélet, C?183/13, EU:C:2014:2056, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 36 Márpedig ilyen céllal ellentétes lenne az olyan szabály alkalmazása, amely szerint a

levonási hányad meghatározása érdekében a megállapított levonási százalékot egész százalékegységre kell felkerekíteni, ha élnek a tagállamok számára a 2006/112 irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében biztosított lehetőségek valamelyikével.

37 Ugyanis, mivel a tagállamok számára megengedett, hogy intézkedéseket hozzanak pontosabb eredményeknek a levonási jog meghatározása során való elérése érdekében, inkohereus lenne, ha az ilyen intézkedések mellett döntő tagállamok kötelesek lennének a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében előírt kerekítési szabályt alkalmazni, és következésképpen nem tudnának sem elfogadni és alkalmazni más pontosabb vagy megfelelőbb szabályt, sem pedig a megállapított levonási százalék bármiféle kerekítését kizárni.

38 A fenti megállapításokból következik, hogy bár valamely tagállam elfogadhatja a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében előírt kerekítési szabályt a vegyes használatú termékek vagy szolgáltatások beszerzése, illetve igénybevétele utáni hűa levonásához való jog bármely számítása érdekében, beleértve azt az esetet is, amikor az ezen irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében előírt eltérési módok valamelyikét alkalmazza, a tagállamok szabadon dönthetnek úgy, hogy nem alkalmazzák e szabályt, ha a levonási jogot ezen eltérési módok valamelyike alapján számítják ki.

39 A Bíróság egyébiránt hasonló következtetésre jutott a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének az értelmezésével kapcsolatban a 2008. december 18-ii Royal Bank of Scotland ítéletének (C-488/07, EU:C:2008:750) 25. pontjában megállapítva azt, hogy a tagállamok nem kötelesek az e 19. cikk (1) bekezdésében foglalt kerekítési szabályt alkalmazni, ha az említett 17. cikk (5) bekezdése harmadik albekezdésének a), b), c) vagy d) pontja szerinti számítási módszert alkalmazták, ellenben saját kerekítési szabályokat fogadhatnak el a közös hűarendszer alapjául szolgáló elveket tiszteletben tartva.

40 Márpedig ezen ítélezési gyakorlat továbbra is releváns, egyrészt mivel a 2006/112 irányelv (3) preambulumbekzdéséből kitűnik, hogy ennek elfogadása nem eredményezett érdemi változásokat a közös hűarendszerre vonatkozó meglévő jogszabályban, kivéve azon lényegi módosításokat, amelyeket kimerítően fel kell sorolni az ezen irányelv átültetését és a hatálybalépését szabályozó rendelkezésekben, másrészt pedig mivel ez utóbbi rendelkezések, amelyek az említett irányelv 411–414. cikkében szerepelnek, semmiféle utalást nem tartalmaznak az ugyanezen irányelv jelen ügyben szóban forgó 173–175. cikkére.

41 Következésképpen a 2006/112 irányelv 173–175. cikkét hasonlóan kell értelmezni, mint a hatodik irányelvnek a vegyes használatú termékekre és szolgáltatásokra alkalmazandó hűa levonásának szabályozására vonatkozó azon rendelkezéseit, amelyek többek között ez utóbbi irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében és 19. cikkének (1) bekezdésének második albekezdésében szerepelnek.

42 A fenti megállapítások összességéből következik, hogy az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok nem kötelesek alkalmazni az e rendelkezésben előírt kerekítési szabályt, amennyiben a levonási hányadot az ezen irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében említett eltérési módok valamelyike alapján számítják ki.

A második kérdésről

43 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegben arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 184. és azt követő cikkeit úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállamok korrekció esetén kötelesek alkalmazni az ezen irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében említett kerekítési

szabályt, amennyiben a levonási hányadot az említett irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében vagy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében elírt módok valamelyike alapján számították ki.

44 Elíször is emlékeztetni kell arra, hogy – amint a jelen ítélet 41. pontjában szerepel – a 2006/112 irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében elírt eltérési módok hasonlóak a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében említett eltérési módokhoz.

45 Következésképpen a második kérdés megválaszolásához nem kell különbséget tenni aszerint, hogy a levonási hányadot a 2006/112 irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében említett módok valamelyikének, vagy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében elírt módok valamelyikének az alkalmazásával számították ki.

46 Másodszor a 2006/112 irányelv 184. cikke elírja, hogy az eredeti adólevonást korrigálni kell, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt. Ezen irányelv 185. cikkének (1) bekezdése szerint korrekcióra különösen akkor kerül sor, ha az adólevonás összegének meghatározásakor eredetileg figyelembe vett tényezők módosultak.

47 E két rendelkezés együttes olvasatából következik, hogy egyrészt amikor az adólevonások számításához eredetileg figyelembe vett tényezők valamelyikének módosulása miatt korrekció bizonyul szükségnek, e korrekció összege számításának ahhoz kell vezetnie, hogy a végül elvégzett levonások összege megegyezzen azon összeggel, amelyet az adóalany jogában állt volna levonni, ha e módosulást eredetileg figyelembe vették volna. Másrészt ezen összeg számítása feltételezi, hogy – a módosított tényező kivételével – az eredetileg figyelembe vett tényezőkkel azonos tényezőket veszik figyelembe.

48 Márpedig a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében elírt kerekítési szabály alkalmazása olyan tényezők minősül, amelyet a levonás eredeti összegének a meghatározása során figyelembe vettek (lásd ebben az értelemben: 2016. június 9-i Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ítélet, C-332/14, EU:C:2016:417, 46. pont).

49 Azonban abban az esetben, ha a levonási hányadot az említett irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében elírt eltérési módok valamelyikének az alkalmazásával állapították meg, emlékeztetni kell arra, hogy – amint a jelen ítélet 38. pontjából következik – a tagállamok nem kötelesek a levonás eredeti összegének a meghatározása során e kerekítési szabályt alkalmazni.

50 Következésképpen a tagállamok csak abban az esetben, ha az említett szabályt a levonás eredeti összegének a megállapítása során alkalmazták, kötelesek alkalmazni korrekció esetén a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében elírt kerekítési szabályt, mégpedig azon eset sérelme nélkül, hogy azon tényező, amelynek módosulása e korrekciót szükségessé teszi, az ezen irányelv 173. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében elírt számítási módszer vagy az említett kerekítési szabály új alkalmazásából áll.

51 A fenti megállapítások összességére tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelv 184. és azt követő cikkei úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok abban az esetben, ha a levonási hányadot a nemzeti jogszabályuk értelmében az említett irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében vagy a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében elírt módok valamelyike alapján számították ki, korrekció esetén csak akkor kötelesek alkalmazni az ezen irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében említett kerekítési szabályt, ha e szabályt alkalmazták a levonás eredeti összegének a megállapítása során.

A harmadik kérdésről

52 Harmadik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegben arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállamok ezen irányelv 184–192. cikke alapján oly módon kötelesek elvégezni az ezen 175. cikkben elírt kerekítési szabály alkalmazásával végzett levonások korrekcióját, hogy a korrigálandó levonási hányadot az adóalany javára egész százalékegységre felfelé vagy lefelé kerekítsék.

53 Egyrészt a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az alapügyben a levonási hányadot a 2006/112 irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében elírt eltérési módok valamelyike alapján számították ki, és hogy a német jog e számítás érdekében nem ír elírt kerekítési kötelezettséget.

54 Másrészt az elzeterjesztő bíróság döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a levonás összegének a megállapítása során figyelembe vett tényezők módosulása, amely az alapügyben szóban forgó korrekciót indokolja, abból adódik, hogy a Kreissparkasse lemondott az üzleti ügyfelei számára megvalósított ügyletek tekintetében a megillető adómentességről, nem pedig az érintett tagállam arra vonatkozó határozatából, hogy a jövőben az ezen irányelv 173. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében elírt számítási módszert vagy a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében említett kerekítési szabályt alkalmazza.

55 A jelen ítélet 47. pontjában tett megállapításokra tekintettel tehát az olyan ügyben, mint amelyről az alapügyben szó van, korrekció esetén nem kell alkalmazni a 2006/112 irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében említett kerekítési szabályt.

56 Ilyen körülmények között a harmadik kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

1) A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 175. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok nem kötelesek alkalmazni az e rendelkezésben elírt kerekítési szabályt, amennyiben a levonási hányadot az ezen irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében említett eltérési módok valamelyike alapján számítják ki.

2) A 2006/112 irányelv 184. és azt követő cikkeit úgy kell értelmezni, hogy a tagállamok abban az esetben, ha a levonási hányadot a nemzeti jogszabályuk értelmében az említett irányelv 173. cikkének (2) bekezdésében vagy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében elírt módok valamelyike alapján számították ki, korrekció esetén csak akkor kötelesek alkalmazni az ezen irányelv 175. cikkének (1) bekezdésében említett kerekítési szabályt, ha e szabályt alkalmazták a levonás eredeti összegének a megállapítása során.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.