

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

16. juni 2016 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – fradrag for indgående afgift – artikel 173, stk. 1 – varer og tjenesteydelser, der benyttes til såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner (varer og tjenesteydelser til blandet brug) – fastsættelse af størrelsen af fradraget i merværdiafgiften – pro rata-satsen for fradraget – artikel 174 – pro rata-satsen for fradraget beregnes i henhold til en omsætningsbaseret fordelingsnøgle – artikel 173, stk. 2 – undtagelsesordning – artikel 175 – afrundingsreglen for pro rata-satsen for fradraget – artikel 184 og 185 – regulering af fradrag«

I sag C-186/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster, Tyskland) ved afgørelse af 17. marts 2015, indgået til Domstolen den 24. april 2015, i sagen:

Kreissparkasse Wiedenbrück

mod

Finanzamt Wiedenbrück,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D. Šváby, og dommerne J. Malenovský (refererende dommer) og M. Vilaras,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Kreissparkasse Wiedenbrück ved Steuerberater O. Peters
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 173, stk. 2, artikel 175, stk. 1, og artikel 184 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Kreissparkasse Wiedenbrück (herefter »Kreissparkasse«) og Finanzamt Wiedenbrück (skattekontoret i Wiedenbrück, Tyskland) vedrørende beregningen af fradragsretten for den merværdiafgift (»moms«), som skyldes eller er erlagt ved erhvervelsen af varer og tjenesteydelser, der både benyttes til transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag (herefter »varer og tjenesteydelser til blandet brug«).

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3 Med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), følgende i stk. 5:

»For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

- a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes
- d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

[...]

4 Sjette direktivs artikel 19 med overskriften »Beregning af pro rata-satsen for fradraget« bestemmer i stk. 1:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke

medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

– i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.«

5 Sjette direktiv blev ophævet ved direktiv 2006/112, som trådte i kraft den 1. januar 2007.

Direktiv 2006/112

6 Tredje betragtning til direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»For at sikre, at bestemmelserne præsenteres på en klar og rationel måde, der er i overensstemmelse med princippet om bedre lovgivning, bør direktivets struktur og affattelse omarbejdes, uden at dette dog principielt medfører nogen materielle ændringer af gældende lovgivning. Enkelte indholdsmæssige ændringer er dog naturligt forbundet med selve omarbejdningen og bør derfor alligevel foretages. Når sådanne ændringer foretages, er de udtømmende anført i bestemmelserne vedrørende gennemførelse og ikrafttræden.«

7 Nævnte direktivs artikel 173 er affattet således:

»1. For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag [...], og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.

2. Medlemsstaterne kan træffe følgende foranstaltninger:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i stk. 1, første afsnit, anførte regel for samtlige varer og ydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

[...]

8 Samme direktivs artikel 174, stk. 1, fastsætter:

»Pro rata-satsen for fradraget fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som omfatter følgende beløb:

a) i tælleren den samlede årlige omsætning – uden moms – for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret [...]

b) i nævneren den samlede årlige omsætning – uden moms – for de transaktioner, som er opført i tælleren, samt for de transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret.

Medlemsstaterne kan i nævneren medtage andre tilskud end dem, der direkte er forbundet med prisen på de i artikel 73 omhandlede leveringer af varer eller ydelser.«

9 Artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Pro rata-satsen for fradraget beregnes på årsbasis og fastsættes i procent, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.«

10 Det nævnte direktivs artikel 184 har følgende ordlyd:

»Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.«

11 Samme direktivs artikel 185, stk. 1, bestemmer følgende:

»Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.«

12 Artikel 186 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

13 Direktivets artikel 411-414 findes i kapitel 3, som har overskriften »Gennemførelse og ikrafttræden«, i direktivets afsnit XV.

14 Direktivets artikel 411 er affattet således:

»1. Direktiv 67/227/EØF og [sjette direktiv] ophæves, uden at dette berører medlemsstaternes forpligtelser med hensyn til de i bilag XI, del B, angivne frister for gennemførelse i national ret og anvendelse af direktiverne.

2. Henvvisninger til de ophævede direktiver betragtes som henvisninger til dette direktiv og skal læses i overensstemmelse med sammenligningstabellen i bilag XII.«

15 Artikel 412 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne sætter de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme artikel 2, stk. 3, artikel 44, artikel 59, stk. 1, artikel 399 og bilag III, nr. 18), med virkning fra 1. januar 2008. De tilsender straks Kommissionen disse bestemmelser med en sammenligningstabel, som viser sammenhængen mellem de pågældende bestemmelser og dette direktiv.

Disse love og bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. De nærmere regler for henvisningen

fastsættes af medlemsstaterne.

2. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsforskrifter, som de udsteder på det område, der er omfattet af dette direktiv.«

16 Direktivets artikel 413 bestemmer:

»Dette direktiv træder i kraft den 1. januar 2007.«

17 Direktivets artikel 414 er affattet således:

»Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.«

Tysk ret

18 § 15, stk. 4, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgifter, herefter »UStG«), der har overskriften »Fradragsret«, bestemmer:

»Såfremt den erhvervsdrivende kun delvis anvender et gode, som er leveret, indført eller erhvervet inden for Fællesskabet til brug for virksomheden, eller en anden ydelse, der er blevet leveret, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, kan den del af den indgående afgift, som økonomisk kan henføres til transaktioner, for hvilke fradrag er udelukket, ikke fradrages. Den erhvervsdrivende kan beregne de ikke-fradragsberettigede delbeløb på grundlag af et sagligt skøn. Det er alene tilladt at beregne den ikke-fradragsberettigede del af de indgående afgiftsbeløb efter forholdet mellem de transaktioner, for hvilke der ikke kan fradrages indgående afgift, og de transaktioner, der berettiger til fradrag af indgående moms, når det ikke er muligt at foretage en anden økonomisk fordeling.«

19 UStG's § 15a, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Sker der ved et investeringsgode, som alene er anvendt én gang til brug for virksomheden, inden for en periode på fem år efter det tidspunkt, hvor godet er anvendt første gang, en ændring af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det oprindeligt foretagne fradrag, skal der for hvert kalenderår, i hvilket ændringen er relevant, foretages en udligning ved at berigtige fradraget for de momsbeløb, som påhvilede anskaffelses- og fremstillingsomkostningerne. [...]«

Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20 Kreissparkasse er et kreditinstitut.

21 Kreissparkasse har beregnet pro rata-satsen for fradraget i den moms, der er blevet pålagt dets erhvervelser af varer og tjenesteydelser til blandet brug med 13,55% for regnskabsåret 2009 og med 13,18% for regnskabsåret 2010, som det afrundede opad til 14%. Ved beregningen for disse regnskabsår af størrelsen af de reguleringer, som instituttet skulle foretage i henhold til UStG's § 15a som følge af, at det havde givet afkald på en ordning for afgiftsfritagelse for transaktioner med erhvervskunder, anvendte Kreissparkasse ligeledes en pro rata-sats for fradraget, som det afrundede til 14%.

22 Efter en skattekontrol i 2011 vedrørende de pågældende regnskabsår modtog Kreissparkasse ved to afgørelser fra skattekontoret i Wiedenbrück dateret den 3. januar 2012 en efteropkrævning af afgift med den begrundelse, at instituttet uberettiget havde afrundet pro rata-satsen for momsfradraget opad til nærmeste hele tal.

23 Kreissparkasse indgav en klage over disse afgørelser, idet instituttet påberåbte sig

bestemmelserne i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112, hvoraf det ifølge instituttet fremgår, at pro rata-satsen for fradraget skal afrundes til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

24 Ved afgørelse af 13. juni 2012 forkastede skattekontoret i Wiedenbrück denne klage, idet det i det væsentlige anførte, at artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 alene finder anvendelse, når den pågældende medlemsstat ikke har gjort brug af muligheden i dette direktivs artikel 173, stk. 2, for at fravige beregningsmetoden i direktivets artikel 173, stk. 1, andet afsnit. Ifølge skattekontoret har Forbundsrepublikken Tyskland gjort brug af denne mulighed, idet pro rata-satsen for fradraget i henhold til UStG's § 15, stk. 4, i videst muligt omfang skal fastsættes efter den såkaldte metode med »økonomisk fordeling«.

25 Ved sag anlagt den 16. juli 2012 ved Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster, Tyskland) har Kreissparkasse anfægtet afgørelsen fra skattekontoret i Wiedenbrück af 13. juni 2012. Den forelæggende ret har anført, at Domstolen i præmis 21 i dom af 18. december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), har fastslået, at afrundingsreglen i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit, ikke finder anvendelse, når de omhandlede varer og tjenesteydelser er underlagt en af de særlige ordninger i sidstnævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit. Retten har imidlertid rejst tvivl ved, om denne løsning ligeledes gælder for artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112.

26 På denne baggrund har Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er medlemsstaterne forpligtet til at anvende afrundingsreglen i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112, når pro rata-satsen beregnes efter en af de særlige metoder i dette direktivs artikel 173, stk. 2, litra a), b), c) eller d)?
- 2) Er medlemsstaterne forpligtet til at anvende afrundingsreglen i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112, såfremt fradraget reguleres i henhold til dette direktivs artikel 184 ff., når pro rata-satsen som omhandlet i direktivets artikel 175, stk. 1, beregnes efter en af de særlige metoder i dette direktivs artikel 173, stk. 2, litra a), b), c) eller d), eller efter sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), b), c) eller d)?
- 3) Er medlemsstaterne forpligtet til at foretage en regulering af fradraget i henhold til artikel 184 ff. i direktiv 2006/112 under anvendelse af afrundingsreglen – andet spørgsmål – på en sådan måde, at det afgiftsbeløb, der skal reguleres, fastsættes i procent og afrundes opad eller nedad til det nærmeste hele procenttal til den afgiftspligtiges fordel?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

27 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at anvende afrundingsreglen i denne bestemmelse, når pro rata-satsen for fradraget beregnes efter en af undtagelsesmetoderne i dette direktivs artikel 173, stk. 2.

28 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at direktivets artikel 175, stk. 1, blot bestemmer, at »pro rata-satsen for fradraget beregnes på årsbasis og fastsættes i procent, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal«.

29 Det skal følgelig fastslås, at denne ordlyd ikke gør det muligt at besvare det første spørgsmål, for så vidt som den ikke indeholder nogen angivelse af en eventuel anvendelse af

afrundingsreglen i denne bestemmelse, når en af undtagelsesmetoderne i samme direktivs artikel 173, stk. 2, anvendes.

30 Under disse omstændigheder skal artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 fortolkes under hensyn til den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, og de formål, der forfølges med direktivet (jf. i denne retning dom af 7.4.2016, *Marchon Germany*, C-315/14, EU:C:2016:211, præmis 29).

31 Hvad angår den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, bemærkes, at artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 er en del af den undergruppe af bestemmelser, som findes i kapitel 2 med overskriften »Pro rata-satsen for fradraget« i direktivets afsnit X. Bestemmelserne i dette kapitel har til formål at fastlægge ordningen for fradragsretten for moms pålagt erhvervelsen af varer og tjenesteydelser til blandet brug.

32 Denne undergruppe er opbygget omkring direktivets artikel 173, stk. 1, hvis første afsnit fastlægger princippet om delvis fradrag for moms pålagt denne type varer og tjenesteydelser. Bestemmelsens andet afsnit præciserer, at den pro rata-sats for fradraget, som skal anvendes, beregnes i overensstemmelse med samme direktivs artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige.

33 Med denne struktur kan undergruppen af bestemmelser forstås således, at afrundingsreglen i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan finde anvendelse på alle situationer, hvor der tale om en vare eller en tjenesteydelse til blandet brug.

34 Direktivets artikel 173, stk. 2, fastlægger imidlertid nogle metoder til fastsættelse af fradragsretten, som fraviger bestemmelserne i denne artikels stk. 1. Idet der skal tages hensyn til formålet med denne artikel 173, stk. 2, skal det således undersøges, om konstateringen i den foregående præmis berøres af den omstændighed, at der findes disse undtagelser.

35 Det er i denne forbindelse ubestridt, at den mulighed, som således gives i artikel 173, stk. 2, i direktiv 2006/112 for at fravige metoden til beregning af fradragsretten fastsat i dette direktivs artikel 173, stk. 1, har til formål at tillade medlemsstaterne at tage hensyn til de specifikke kendetegn ved visse af den afgiftspligtiges aktiviteter for at nå frem til mere præcise resultater i fastlæggelsen af omfanget af retten til fradrag (jf. i denne retning dom af 10.7.2014, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

36 I forbindelse med afgørelsen af den pro rata-sats for fradraget, som skal anvendes ved gennemførelsen af den mulighed, som medlemsstaterne har fået ved artikel 173, stk. 2, i direktiv 2006/112, ville anvendelsen af en regel, hvorefter den opnåede procentsats for fradraget skal afrundes til et tal, der ikke overstiger nærmeste hele tal, imidlertid gå imod et sådant formål.

37 Da det således er muligt for medlemsstaterne at træffe foranstaltninger med henblik på at opnå mere præcise resultater ved afgørelsen af fradragsretten, ville det ikke hænge sammen hermed, at de medlemsstater, som har truffet sådanne foranstaltninger, var tvunget til at anvende den i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsatte afrundingsregel og følgelig hverken kunne vedtage eller anvende en anden mere præcis eller mere velegnet regel eller kunne udelukke enhver afrunding af den opnåede procentsats for fradraget.

38 Det fremgår af ovennævnte bemærkninger, at selv om afrundingsreglen i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan vedtages af en medlemsstat for alle beregninger af retten til fradrag af moms pålagt erhvervelsen af varer eller tjenesteydelser til blandet brug, herunder når en af undtagelsesmetoderne i direktivets artikel 173, stk. 2, anvendes, står det medlemsstaterne frit for at undlade at anvende denne regel, når fradragsretten beregnes i henhold til en af disse

undtagelsesmetoder.

39 Domstolen er i øvrigt kommet frem til en lignende konklusion for så vidt angår fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, og artikel 19, stk. 1, idet den i præmis 25 i dom af 18. december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), bemærkede, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at anvende afrundingsreglen i artikel 19, stk. 1, når de anvender beregningsmetoderne i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), b), c) eller d), men kan fastsætte egne afrundingsregler under overholdelse af de principper, som ligger til grund for det fælles moms-system.

40 Denne retspraksis er fortsat relevant, for så vidt som det for det første fremgår af tredje betragtning til direktiv 2006/112, at vedtagelsen af dette direktiv ikke har medført grundlæggende ændringer i lovgivningen vedrørende den eksisterende fælles momsordning med undtagelse af de tilfælde med indholdsmæssige ændringer, som er angivet udtømmende i bestemmelserne vedrørende direktivets gennemførelse og ikrafttrædelse, og for så vidt som disse sidstnævnte bestemmelser, der findes i direktivets artikel 411-414, for det andet ikke indeholder nogen henvisning til samme direktivs artikel 173-175, som nærværende sag drejer sig om.

41 Følgelig skal artikel 173-175 i direktiv 2006/112 underlægges en fortolkning svarende til den, som blev anvendt på bestemmelserne i sjette direktiv vedrørende den ordning for momsfradrag, som fandt anvendelse på goder og tjenesteydelser til blandet brug, som bl.a. var indeholdt i sidstnævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, og artikel 19, stk. 1, andet afsnit.

42 Det følger af ovenstående bemærkninger, at det første spørgsmål skal besvares med, at artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at anvende afrundingsreglen i denne bestemmelse, når pro rata-satsen for fradraget beregnes efter en af undtagelsesmetoderne i dette direktivs artikel 173, stk. 2.

Det andet spørgsmål

43 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 184 ff. i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at medlemsstaterne er forpligtede til at anvende afrundingsreglen i dette direktivs artikel 175, stk. 1, i forbindelse med regulering, når pro rata-satsen for fradraget beregnes efter en af metoderne i dette direktivs artikel 173, stk. 2, eller sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

44 Det skal for det første bemærkes, at undtagelsesmetoderne i artikel 173, stk. 2, i direktiv 2006/112 svarer til dem, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, således som det er fastslået i denne doms præmis 41.

45 Følgelig skal der ved besvarelsen af det andet spørgsmål ikke sondres i forhold til, om pro rata-satsen for fradraget er beregnet i henhold til en af metoderne i artikel 173, stk. 2, i direktiv 2006/112 eller en af metoderne i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

46 For det andet bestemmes det i artikel 184 i direktiv 2006/112, at det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage. I henhold til dette direktivs artikel 185, stk. 1, finder der bl.a. en regulering sted, når der er sket ændringer af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

47 Når disse to bestemmelser sammenholdes, følger det for det første, at når det som følge af en ændring af de oprindelige elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, viser sig at være nødvendigt at foretage en regulering, skal beregningen af denne

regulering føre til, at størrelsen af det endeligt fastsatte fradrag svarer til det, som den afgiftspligtige person skulle have anvendt, hvis denne ændring oprindeligt var blevet taget i betragtning. For det andet indebærer beregningen af dette beløb, at der tages hensyn til de samme elementer som dem, der oprindeligt var blevet taget i betragtning, med undtagelse af dem, som er blevet ændret.

48 Anvendelsen af afrundingsreglen i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 udgør imidlertid et element, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af det oprindelige fradrags størrelse (jf. i denne retning dom af 9.6.2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 46).

49 I tilfælde af, at pro rata-satsen for fradraget er fastsat ved hjælp af en af undtagelsesmetoderne i direktivets artikel 173, stk. 2, skal det imidlertid bemærkes, at medlemsstaterne, som det fremgår af denne doms præmis 38, ikke er forpligtede til at anvende denne afrundingsregel for at fastsætte det oprindelige fradragsbeløb.

50 Det er følgelig alene i tilfælde af, at medlemsstaterne har anvendt denne regel ved fastsættelsen af det oprindelige fradragsbeløb, at de i tilfælde af reguleringer er forpligtede til at anvende den i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsatte afrundingsregel, med forbehold for det tilfælde, hvor det element, hvis ændring gør denne regulering nødvendig, består i en ny anvendelse af den i direktivets artikel 173, stk. 1, andet afsnit, fastsatte beregningsmetode eller den pågældende afrundingsregel.

51 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 184 ff. i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at medlemsstaterne, når pro rata-satsen for fradraget i henhold til deres nationale lovgivning beregnes efter en af metoderne i direktivets artikel 173, stk. 2, eller sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, alene er forpligtede til at anvende afrundingsreglen i dette direktivs artikel 175, stk. 1, i forbindelse med regulering, såfremt denne regel er blevet anvendt ved fastsættelsen af det oprindelige fradragsbeløb.

Det tredje spørgsmål

52 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at medlemsstaterne er forpligtede til i henhold til direktivets artikel 184-192 at regulere de fradrag, som er foretaget med anvendelse af afrundingsreglen i nævnte artikel 175, på en sådan måde, at pro rata-satsen for det fradrag, som skal reguleres, afrundes opad eller nedad til nærmeste hele procentsats til fordel for den afgiftspligtige person.

53 Det fremgår imidlertid for det første af sagens akter for Domstolen, at pro rata-satsen for fradraget i hovedsagen er blevet beregnet i henhold til en af undtagelsesmetoderne i artikel 173, stk. 2, i direktiv 2006/112, og at tysk ret ikke fastsætter, at der ved beregningen heraf skal afrundes.

54 Det fremgår for det andet af forelæggelsesafgørelsen, at ændringen af de elementer, som der er taget hensyn til ved fastsættelsen af størrelsen af det fradrag, som begrunder den i hovedsagen omhandlede regulering, er en følge af Kreissparkasses afkald på at anvende momsfrigagelsesordningen for sine transaktioner med erhvervskunder og ikke af den pågældende medlemsstats beslutning om fremover at anvende den beregningsmetode, som er fastsat i dette direktivs artikel 173, stk. 1, eller afrundingsreglen i artikel 175, stk. 1, i direktiv 2006/112.

55 Henset til de i denne doms præmis 47 anførte bemærkninger forholder det sig således, at i en sag som den i hovedsagen omhandlede skal afrundingsreglen fastsat i artikel 175, stk. 1, i

direktiv 2006/112 ikke finde anvendelse i tilfælde af regulering.

56 Under disse omstændigheder er det uforholdende at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

57 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 175, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at anvende afrundingsreglen i denne bestemmelse, når pro rata-satsen for fradraget beregnes efter en af undtagelsesmetoderne i dette direktivs artikel 173, stk. 2.**

2) **Artikel 184 ff. i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at medlemsstaterne, når pro rata-satsen for fradraget i henhold til deres nationale lovgivning beregnes efter en af metoderne i direktivets artikel 173, stk. 2, eller artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, alene er forpligtede til at anvende afrundingsreglen i dette direktivs artikel 175, stk. 1, i forbindelse med regulering, såfremt denne regel er blevet anvendt ved fastsættelsen af det oprindelige fradragsbeløb.**

Underskrifter

* Processprog: tysk.