

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 16 juni 2016(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Artikel 173.1 – Varor och tjänster som används såväl för beskattningsbara transaktioner som för transaktioner som är undantagna från skatteplikt (varor och tjänster för blandad användning) – Fastställande av det mervärdesskattebelopp som ska dras av – Proportionellt avdrag – Artikel 174 – Avdragsgill andel som beräknas med tillämpning av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel – Artikel 173.2 – Undantagsbestämmelser – Artikel 175 – Avrundningsregel för avdragsgill andel – Artiklarna 184 och 185 – Justering av avdrag”

I mål C-186/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster, Tyskland) genom beslut av den 17 mars 2015, som inkom till domstolen den 24 april 2015, i målet

Kreissparkasse Wiedenbrück

mot

Finanzamt Wiedenbrück,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D. Šváby samt domarna J. Malenovský (referent) och M. Vilaras,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Kreissparkasse Wiedenbrück, genom O. Peters, Steuerberater,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 173.2, 175.1 och 184 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Kreissparkasse Wiedenbrück (nedan kallad Kreissparkasse) och Finanzamt Wiedenbrück (skattemyndigheten i Wiedenbrück) rörande beräkningen av avdragsrätt för den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats vid förvärv av varor eller tjänster som använts såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill (nedan kallade varor och tjänster för blandad användning).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 I artikel 17.5, under rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd" i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) föreskrevs:

"När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

- a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

..."

4 I artikel 19.1 i sjätte direktivet, som har rubriken "Beräkning av avdragsgill andel", föreskrevs följande:

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

– täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

– nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a.

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

5 Direktiv 2006/112, vilket trädde i kraft den 1 januari 2007, upphävde sjätte direktivet.

Direktiv 2006/112

6 Skäl 3 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”För att se till att bestämmelserna presenteras på ett tydligt och rationellt sätt i enlighet med principen om bättre lagstiftning är det lämpligt att omarbeta direktivets struktur och lydelse även om detta i princip inte kommer att leda till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen. Omarbetningen för emellertid med sig ett fåtal materiella ändringar som trots allt bör göras. När sådana ändringar införs anges de på ett uttömmande sätt i de bestämmelser som rör direktivets införlivande och ikraftträdande.”

7 Artikel 173 i samma direktiv har följande lydelse:

”1. När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner ... vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.

2. Medlemsstaterna får vidta följande åtgärder:

a) tillåta den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje gren av sin verksamhet, om han för separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,

b) ålägga den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje verksamhetsgren och att föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,

c) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget, i enlighet med bestämmelsen i punkt 1 första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

...”

8 I artikel 174.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Den avdragsgilla andelen skall vara resultatet av ett bråk bestående av följande belopp:

- a) I täljaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag ...
- b) I nämnaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner som inte medför rätt till avdrag.

Medlemsstaterna får i nämnaren inräkna beloppet av andra subventioner än sådana som är direkt knutna till priset på leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster som avses i artikel 73.”

9 Artikel 175.1 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Den avdragsgilla andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

10 Artikel 184 i direktivet har följande lydelse:

”Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.”

11 I artikel 185.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.”

12 Av artikel 186 i direktiv 2006/112 framgår följande:

”Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

13 Artiklarna 411–414 i nämnda direktiv återfinns i kapitel 3, vilket har rubriken ”Införlivande och ikraftträdande”, under avdelning XV i direktivet.

14 Artikel 411 i direktivet har följande lydelse:

”1. Direktiv 67/227/EEG och [sjätte direktivet] skall upphöra att gälla, utan att det påverkar medlemsstaternas skyldigheter beträffande de tidsfrister som anges i del B i bilaga XI för genomförande och tillämpning av dessa direktiv.

2. Hänvisningar till de upphävda direktiven skall anses som hänvisningar till det här direktivet och skall läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga XII.”

15 I artikel 412 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 2.3, artikel 44, artikel 59.1, artikel 399 och punkt 18 i bilaga III med verkan den 1 januari 2008. De ska genast överlämna texterna till dessa bestämmelser till kommissionen samt en jämförelsetabell för dessa bestämmelser och bestämmelserna i detta direktiv.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna skall till kommissionen översända texten till de viktigaste bestämmelserna i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.”

16 Artikel 413 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Detta direktiv träder i kraft den 1 januari 2007.”

17 I artikel 414 i samma direktiv anges följande:

”Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.”

Tysk rätt

18 I 15 § fjärde stycket Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG), vilken paragraf har rubriken ”Avdragsrätt”, föreskrivs följande:

”Använder näringsidkaren en levererad, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska den del av den ingående mervärdesskatten som ekonomiskt sett kan hänföras till nämnda transaktioner inte vara avdragsgill. Näringsidkaren kan fastställa de icke avdragsgilla beloppen genom en ändamålsenlig uppskattning. Ett fastställande av den icke avdragsgilla delen av den ingående mervärdesskatten efter den procentsats av omsättningen som inte medför avdragsrätt i förhållande till den omsättning som medför avdragsrätt är bara tillåtet om ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig.”

19 15a § första stycket UStG har följande lydelse:

”När ändringar av omständigheter som beaktats vid fastställandet av storleken på de ursprungliga avdragen inträffar inom fem år från den första användningen av en anläggningstillgång, ska en kompensation företas, för varje kalenderår som omfattas av ändringarna, genom en jämkning av avdraget för ingående mervärdesskatt som belastat kostnaderna för förvärv eller utförande. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 Kreissparkasse är ett kreditinstitut.

21 Kreissparkasse fastställde att den avdragsgilla andelen för mervärdesskatt som hänförde sig till institutets förvärv av varor och tjänster för blandad användning uppgick till 13,55 procent år 2009 och till 13,18 procent år 2010, vilka Kreissparkasse avrundade till 14 procent. Vid beräkningen, avseende dessa räkenskapsår, av de beloppsmässiga justeringar som Kreissparkasse behövde göra i enlighet med artikel 15a UStG, eftersom institutet valt att inte omfattas av systemet med undantag från skatteplikt för transaktioner som genomförts med dess företagskunder, använde sig Kreissparkasse även av avdragsgilla andelar som avrundades till 14 procent.

22 Efter en skattekontroll som gjordes under år 2011 avseende dessa räkenskapsår, fattade skattemyndigheten i Wiedenbrück, den 3 januari 2012, två beslut om att ändra Kreissparkasses beskattning på grund av att Kreissparkasse felaktigt hade avrundat den avdragsgilla andelen för mervärdesskatt uppåt till nästa heltal.

23 Kreissparkasse begärde omprövning av besluten och gjorde gällande att bestämmelserna i artikel 175.1 i direktiv 2006/112, enligt institutet, innebär att den avdragsgilla andelen ska omräknas till ett procenttal som avrundas uppåt till nästa heltal.

24 Genom beslut av den 13 juni 2012 avslog skattemyndigheten i Wiedenbrück denna begäran om omprövning på grund av att artikel 175.1 i direktiv 2006/112 endast är tillämplig när den berörda medlemsstaten inte har använt sig av den möjlighet som ges i artikel 173.2 i direktivet att inte tillämpa den beräkningsmetod som anges i artikel 173.1 andra stycket i direktivet. Enligt skattemyndigheten har Förbundsrepubliken Tyskland dock använt sig av denna valmöjlighet, eftersom den avdragsgilla andelen, i enlighet med 15 § fjärde stycket tredje meningen UStG, i möjligaste mån, ska beräknas enligt den så kallade metoden om ekonomisk fördelning.

25 Genom ett överklagande som lämnades in till Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster) den 16 juli 2012, motsatte sig Kreissparkasse det beslut som fattats av skattemyndigheten i Wiedenbrück den 13 juni 2012. Den hänskjutande domstolen har framhållit att EU-domstolen, i punkt 21 i domen av den 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), fastställt att avrundningsregeln i artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet inte kan tillämpas när de berörda varorna omfattas av någon av specialregleringarna i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om denna lösning även äger giltighet med avseende på artikel 175.1 i direktiv 2006/112.

26 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Är medlemsstaterna skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 175.1 i direktiv 2006/112 vid beräkningen av den avdragsgilla andelen enligt en av de särskilda metoder som anges i artikel 173.2 a, b, c eller d i detta direktiv?

2) Är medlemsstaterna skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 175.1 i direktiv 2006/112 vid justering av avdrag enligt artikel 184 och följande artiklar i detta direktiv, när den avdragsgilla andelen i den mening som avses i artikel 175.1 i detta direktiv beräknas enligt en av de särskilda metoder som anges i artikel 173.2 a, b, c eller d i direktivet eller enligt artikel 17.5 tredje stycket a, b, c eller d i sjätte direktivet?

3) Är medlemsstaterna skyldiga att göra en justering av avdrag i enlighet med artikel 184 och följande artiklar i direktiv 2006/112 med tillämpning av avrundningsregeln – fråga 2 – så, att den justerade ingående mervärdesskatten avrundas uppåt eller nedåt till en hel procentenhet till den beskattningsbara personens förmån?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

27 Genom den första frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 175.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i denna bestämmelse när den avdragsgilla andelen beräknas enligt en av de undantagsmetoder som anges i artikel 173.2 i detta direktiv.

28 I detta hänseende ska det erinras om att artikel 175.1 i nämnda direktiv endast anger att "den avdragsgilla andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal".

29 Det kan därmed konstateras att denna ordalydelse inte ger något svar på den första frågan, eftersom den inte innehåller någon uppgift om att den avrundningsregel som föreskrivs i denna bestämmelse ska tillämpas när någon av de särskilda metoder som föreskrivs i artikel 173.2 i samma direktiv har genomförts.

30 I detta sammanhang ska artikel 175.1 i direktiv 2006/112 tolkas mot bakgrund av det sammanhang i vilket denna bestämmelse ingår och de mål som eftersträvas med direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 april 2016, Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, punkt 29).

31 När det gäller det sammanhang i vilket denna bestämmelse ingår, erinrar domstolen om att artikel 175.1 i direktiv 2006/112 utgör en del av en undergrupp av bestämmelser som återfinns i kapitel 2, vilken har rubriken "Proportionellt avdrag", i avdelning X i detta direktiv. Bestämmelserna i detta kapitel fastställer reglerna för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster för blandad användning.

32 Denna grupp av bestämmelser är uppbyggd kring artikel 173.1 i nämnda direktiv. I första stycket i den bestämmelsen anges principen om delvist avdrag för den mervärdesskatt som belastar varor eller tjänster av detta slag. I bestämmelsens andra stycke anges att den avdragsgilla andelen ska bestämmas för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen, i enlighet med artiklarna 174 och 175 i direktivet.

33 Den sålunda uppbyggda undergruppen av bestämmelser kan tolkas så, att avrundningsregeln i artikel 175.1 i direktiv 2006/112 kan tillämpas i samtliga fall där det är fråga om en vara eller tjänst för blandad användning.

34 I artikel 173.2 i nämnda direktiv föreskrivs dock metoder för fastställande av avdragsrätt som avviker från artikel 173.1. Det ska därmed prövas, med beaktande av det mål som eftersträvas genom artikel 173.2, huruvida konstaterandet i föregående punkt kan påverkas av förekomsten av dessa undantag.

35 I detta sammanhang är det klarlagt att den möjlighet som ges i artikel 173.2 i direktiv 2006/112 att avvika från den beräkningsmetod för avdragsrätt som föreskrivs i artikel 173.1 i samma direktiv, syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att, särskilt med beaktande av den specifika karaktären hos vissa av den beskattningsbara personens verksamheter, uppnå mer exakta resultat vid fastställandet av avdragsrättens omfattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

36 Tillämpningen av en regel som innebär att avdragsprocentsatsen ska avrundas uppåt till nästa heltal vid fastställandet av den avdragsgilla andelen, när en av de möjligheter som medlemsstaterna har getts enligt artikel 173.2 i direktiv 2006/112 genomförs, skulle strida mot en sådan målsättning.

37 Med hänsyn till att det är tillåtet för medlemsstaterna att vidta åtgärder som syftar till att uppnå mer exakta resultat vid fastställandet av avdragsrätten, skulle det vara motstridigt om medlemsstaterna, när de väljer att vidta sådana åtgärder, var skyldiga att använda den avrundningsregel som föreskrivs i artikel 175.1 i direktiv 2006/112 och att de, följaktligen, varken skulle kunna anta och tillämpa en annan bestämmelse som är mer exakt eller bättre anpassad, eller utesluta varje form av avrundning av procenttalet för avdraget.

38 Av det anförda följer att, även om den avrundningsregel som föreskrivs i artikel 175.1 i direktiv 2006/112 får användas av en medlemsstat vid alla beräkningar av avdragsrätt för mervärdesskatt som har belastat förvärv av varor eller tjänster för blandad användning, inbegripet när en av de undantagsmetoder som föreskrivs i artikel 173.2 i detta direktiv används, står det medlemsstaterna fritt att inte använda denna regel när avdragsrätten beräknas enligt en av undantagsmetoderna.

39 Domstolen kom till en liknande slutsats när det gäller tolkningen av artiklarna 17.5 tredje stycket och 19.1 i sjätte direktivet, när den i punkt 25 i domen av den 18 december 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750), fann att medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 19.1 då de tillämpar de beräkningsmetoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket a, b, c och d, utan kan anta egna avrundningsregler, under förutsättning att de principer som underbygger det gemensamma mervärdesskattesystemet respekteras.

40 Denna rättspraxis är fortfarande relevant dels eftersom det framgår av skäl 3 i direktiv 2006/112 att antagandet av direktivet inte har lett till några materiella förändringar i den befintliga lagstiftningen om ett gemensamt system för mervärdesskatt, med undantag för de väsentliga ändringar som införts på ett uttömmande sätt i de bestämmelser som rör direktivets införlivande och ikraftträdande, dels eftersom dessa bestämmelser, vilka återfinns i artiklarna 411–414 i nämnda direktiv, inte innehåller någon hänvisning till artiklarna 173–175 i samma direktiv, som är i fråga i det aktuella målet.

41 Artiklarna 173–175 i direktiv 2006/112 ska därför ges en tolkning som liknar den som getts bestämmelserna i sjätte direktivet om systemet för avdrag för mervärdesskatt som är tillämpligt på varor och tjänster för blandad användning vilka bland annat anges i artikel 17.5 tredje stycket och artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet.

42 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras på följande sätt: Artikel 175.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i den bestämmelsen när den avdragsgilla andelen beräknas enligt en av de undantagsmetoder som anges i artikel 173.2 a, b, c eller d i detta direktiv.

Den andra frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 184 och följande artiklar i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna är skyldiga att vid justering tillämpa avrundningsregeln i artikel 175.1 i detta direktiv, när den avdragsgilla andelen har beräknats enligt en av de metoder som föreskrivs i artikel 173.2 i nämnda direktiv eller i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

44 För det första ska det erinras om att, såsom har konstaterats i punkt 41 ovan, de särskilda metoder som föreskrivs i artikel 173.2 i direktiv 2006/112 liknar de metoder som föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

45 Följaktligen saknas, för att besvara den andra frågan, skäl att göra åtskillnad mellan när den avdragsgilla andelen beräknas genom tillämpning av en av de metoder som anges i artikel 173.2 i direktiv 2006/112 eller när den beräknas genom tillämpning av en av de metoder som föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

46 För det andra föreskrivs det i artikel 184 i direktiv 2006/112 att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Enligt artikel 185.1 i detta direktiv ska en justering särskilt göras när det sker en förändring av de faktorer som ursprungligen beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet.

47 Av en jämförelse mellan de två ovannämnda bestämmelserna följer för det första att när en justering visar sig vara nödvändig på grund av att en av de faktorer som ursprungligen beaktades vid beräkningen av avdraget har ändrats, ska beräkningen av det belopp som ska justeras ske på så sätt att det slutliga avdragsbeloppet överensstämmer med det belopp som den beskattningsbara personen skulle ha haft rätt till om denna justering ursprungligen hade beaktats. För det andra innebär beräkningen av detta belopp att det tas hänsyn till samma faktorer som dem som ursprungligen beaktades, med undantag för den faktor som har ändrats.

48 Avrundningsregeln i artikel 175.1 i direktiv 2006/112 utgör en faktor som beaktas för att fastställa det ursprungliga avdragsbeloppet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 46).

49 Det ska dock erinras om, såsom framgår av punkt 38 ovan, att när den avdragsgilla andelen bestäms genom en tillämpning av en av de undantagsmetoder som föreskrivs i artikel 173.2 i detta direktiv är medlemsstaterna inte skyldiga att använda sig av denna avrundningsregel för att fastställa det ursprungliga avdragsbeloppet.

50 Följaktligen är det endast när medlemsstaterna har tillämpat nämnda bestämmelse för att fastställa det ursprungliga avdragsbeloppet som dessa är tvungna att vid en justering tillämpa den avrundningsregel som föreskrivs i artikel 175.1 i direktiv 2006/112, och detta oavsett om den faktor vars förändring medför att justeringen är nödvändig är den nya tillämpningen av den beräkningsmetod som föreskrivs i artikel 173.1 andra stycket i detta direktiv eller nämnda avrundningsregel eller ej.

51 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artikel 184 och följande artiklar i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna – när den avdragsgilla andelen enligt nationell lagstiftning har beräknats enligt en av de metoder som föreskrivs i artikel 173.2 i detta direktiv eller i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet – vid justering endast är skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 175.1 i detta direktiv om den regeln har tillämpats för att bestämma det ursprungliga avdragsbeloppet.

Den tredje frågan

52 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 175.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna är skyldiga att enligt artiklarna 184–192 i detta direktiv justera gjorda avdrag genom att tillämpa avrundningsregeln i artikel 175 på ett sådant sätt att den avdragsgilla andel som ska justeras avrundas till ett högre eller lägre

procenttal till fördel för den beskattningsbara personen.

53 För det första framgår det av handlingarna i målet att den avdragsgilla andelen i det nationella målet har beräknats utifrån en av de undantagsmetoder som föreskrivs i artikel 173.2 i direktiv 2006/112 och att det inte föreskrivs i tysk rätt att andelen ska avrundas vid beräkningen.

54 För det andra framgår det av beslutet om hänskjutande att ändringen av de faktorer som har beaktats vid bestämmande av avdragsbeloppet, vilka föranlett den justering som är aktuell i det nationella målet, är följden av att Kreissparkasse valt att inte omfattas av systemet med undantag från skatteplikt för transaktioner som genomförts med dess företagskunder, och inte av att den berörda medlemsstaten beslutat att i framtiden tillämpa den beräkningsmetod som föreskrivs i artikel 173.1 andra stycket i detta direktiv eller den avrundningsregel som anges i artikel 175.1 i direktiv 2006/112.

55 Mot bakgrund av övervägandena i punkt 47 ovan saknas det således anledning att i ett mål såsom det nationella målet tillämpa avrundningsregeln i artikel 175.1 i direktiv 2006/112 vid justering.

56 Under dessa omständigheter saknas anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 175.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa den avrundningsregel som föreskrivs i den bestämmelsen när den avdragsgilla andelen beräknas enligt en av de metoder som anges i artikel 173.2 i detta direktiv.**
- 2) **Artiklarna 184 och följande artiklar i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att medlemsstaterna – när den avdragsgilla andelen enligt nationell lagstiftning har beräknats enligt en av de metoder som föreskrivs i artikel 173.2 i detta direktiv eller i artikel 17.5 tredje stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund – vid justering endast är skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 175.1 i detta direktiv om den regeln har tillämpats för att bestämma det ursprungliga avdragsbeloppet.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.