



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

16 juni 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Aftrek van de voorbelasting — Artikel 173, lid 1 — Goederen en diensten die zowel voor belastbare handelingen als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt (goederen en diensten voor gemengd gebruik) — Vaststelling van het bedrag van de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde — Aftrekbaar gedeelte — Artikel 174 — Aftrekbaar gedeelte berekend door toepassing van een verdeelsleutel volgens de omzet — Artikel 173, lid 2 — Afwijkende regeling — Artikel 175 — Regel voor afronding van het aftrekbaar gedeelte — Artikelen 184 en 185 — Herziening van aftrek”

In zaak C-186/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Münster (belastingrechter Münster, Duitsland) bij beslissing van 17 maart 2015, ingekomen bij het Hof op 24 april 2015, in de procedure

Kreissparkasse Wiedenbrück

tegen

Finanzamt Wiedenbrück,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: D. Šváby, kamerpresident, J. Malenovský (rapporteur) en M. Vilaras, rechters,

advocaat generaal: Y. Bot,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Kreissparkasse Wiedenbrück, vertegenwoordigd door O. Peters, Steuerberater,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 173, lid 2, artikel 175, lid 1, en artikel 184 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Kreissparkasse Wiedenbrück (hierna: „Kreissparkasse”) en het Finanzamt Wiedenbrück (belastingdienst Wiedenbrück, Duitsland) over de berekening van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die is verschuldigd of voldaan over de verwerving van goederen en diensten die tegelijkertijd worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (hierna: „goederen en diensten voor gemengd gebruik”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn

- 3 Onder het opschrift „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek” bepaalde artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”):

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

De lidstaten kunnen evenwel:

- a) de belastingplichtige toestaan een pro rata te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;
- b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een pro rata te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;
- c) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;
- d) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

[...]”

- 4 Artikel 19 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek”, bepaalde in lid 1:

„Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, onder a).

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.”

- 5 Deze richtlijn is ingetrokken bij richtlijn 2006/112, die van kracht is geworden op 1 januari 2007.

Richtlijn 2006/112

- 6 Overweging 3 van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Een heldere en rationele presentatie van de bepalingen, overeenkomstig het beginsel van betere regelgeving, vergt dat de structuur en de formulering van de richtlijn worden herschikt, waarbij evenwel in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht. Niettemin moet een gering aantal materiële wijzigingen die inherent zijn aan de herschikkingsexercitie, in de tekst worden aangebracht. De wijzigingen in kwestie zijn limitatief vermeld in de bepalingen betreffende omzetting en inwerkingtreding.”

- 7 Artikel 173 van die richtlijn luidt:

„1. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de [...] handelingen [...] waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de [btw] dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

2. De lidstaten kunnen de volgende maatregelen nemen:

- a) de belastingplichtige toestaan een aftrekbaar gedeelte te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;
- b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een aftrekbaar gedeelte te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;
- c) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

d) de belastingplichtige toestaan of ertoe verplichten de aftrek toe te passen volgens de in lid 1, eerste alinea, vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;

[...]”

8 Artikel 174, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Het aftrekbare gedeelte is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- a) de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de [btw] niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen waarvoor [...] recht op aftrek bestaat, en,
- b) de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de [btw] niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

De lidstaten kunnen in de noemer het bedrag van andere subsidies opnemen dan die welke rechtstreeks verband houden met de in artikel 73 bedoelde prijs van de handelingen.”

9 Artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Het aftrekbare gedeelte wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.”

10 Artikel 184 van deze richtlijn luidt als volgt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

11 Artikel 185, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„De herziening vindt met name plaats indien zich na de [btw]-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.”

12 Artikel 186 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

13 De artikelen 411 tot en met 414 van deze richtlijn staan in hoofdstuk 3, met het opschrift „Omzetting en inwerkingtreding”, van titel XV ervan.

14 Artikel 411 van die richtlijn luidt als volgt:

„1. Richtlijn 67/227/EEG en [de Zesde] richtlijn [...] worden ingetrokken, onverminderd de verplichtingen van de lidstaten met betrekking tot de in bijlage XI, deel B, aangegeven termijnen voor de omzetting en de uitvoering van deze richtlijnen.

2. Verwijzingen naar de ingetrokken richtlijnen gelden als verwijzingen naar deze richtlijn en worden gelezen volgens de concordantietabel in bijlage XII.”

15 Artikel 412 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„1. De lidstaten doen de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking treden om uiterlijk op 1 januari 2008 aan artikel 2, lid 3, artikel 44, artikel 59, lid 1, artikel 399, en bijlage III, punt 18, van deze richtlijn te voldoen. Zij delen de Commissie de tekst van die bepalingen onverwijld mede, alsmede een tabel ter weergave van het verband tussen die bepalingen en deze richtlijn.

Wanneer de lidstaten die bepalingen aannemen, wordt in die bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking ervan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor de verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.

2. De lidstaten delen de Commissie de tekst van de belangrijkste bepalingen van intern recht mede die zij op het onder deze richtlijn vallende gebied vaststellen.”

16 Artikel 413 van deze richtlijn bepaalt:

„Deze richtlijn treedt in werking op 1 januari 2007.”

17 Artikel 414 van de richtlijn luidt als volgt:

„Deze richtlijn is gericht tot de lidstaten.”

Duits recht

18 § 15, lid 4, van het Umsatzsteuergesetz 1999 (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), bepaalt:

„Gebruikt de ondernemer een voor zijn onderneming geleverd, ingevoerd of intracommunautair verworven goed of een andere door hem ontvangen dienst slechts gedeeltelijk ter uitvoering van handelingen die geen recht op aftrek geven, dan is het gedeelte van de desbetreffende voorbelasting dat economisch kan worden toegerekend aan deze handelingen, niet aftrekbaar. De ondernemer kan de niet-aftrekbare deelbedragen via een objectieve schatting vaststellen. Enkel indien geen andere economische bestemming mogelijk is, mag dit niet-aftrekbare gedeelte worden vastgesteld op basis van een percentage dat de verhouding uitdrukt tussen de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, en de handelingen waarvoor wel recht op aftrek bestaat.”

19 § 15a, lid 1, UStG luidt als volgt:

„Indien zich binnen vijf jaar na het eerste gebruik van een investeringsgoed dat slechts eenmaal ter verrichting van handelingen is gebruikt, wijzigingen voordoen in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de oorspronkelijk toegepaste aftrek in aanmerking zijn genomen, wordt voor elk kalenderjaar waarin deze wijziging zich voordoet, een verrekening doorgevoerd door herziening van de aftrek van de voorbelasting over de aankoop- of productiekosten. [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

20 De Kreissparkasse is een kredietinstelling.

21 De Kreissparkasse heeft vastgesteld dat het pro rata voor de aftrekbare voorbelasting over de door haar aangeschafte goederen en diensten voor gemengd gebruik 13,55 % bedroeg voor 2009 en 13,18 %, voor 2010, welke percentages zij heeft afgerond op 14 %. Ook bij de berekening van het bedrag van de

herziening over deze jaren, die zij overeenkomstig § 15a UStG moest toepassen omdat zij geen gebruik had gemaakt van een regeling voor belastingvrijstelling van transacties met haar zakelijke klanten, heeft de Kreissparkasse een evenredige aftrek toegepast, die zij op 14 % heeft afgerond.

- 22 Na een belastingcontrole in 2011 over deze jaren, werd de Kreissparkasse bij twee beschikkingen van de belastingdienst Wiedenbrück van 3 januari 2012 een naheffing opgelegd om de reden dat zij de aftrekbare gedeelten van de btw onterecht op de hogere eenheid had afgerond.
- 23 De Kreissparkasse heeft tegen deze beschikkingen bezwaar gemaakt onder aanvoering van het bepaalde in artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 waaruit, volgens haar, naar voren komt dat het aftrekbare gedeelte op de hogere eenheid moet worden afgerond.
- 24 Bij beslissing van 13 juni 2012 heeft de belastingdienst Wiedenbrück dit bezwaar afgewezen op grond dat, in wezen, artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 alleen van toepassing is wanneer de betrokken lidstaat geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van artikel 173, lid 2, van deze richtlijn, om af te wijken van de berekeningsmethode als bedoeld in artikel 173, lid 1, tweede alinea, van die richtlijn. Volgens deze dienst heeft de Bondsrepubliek Duitsland gebruikgemaakt van deze mogelijkheid omdat, overeenkomstig § 15, lid 4, derde volzin, UStG, het aftrekbare gedeelte zo veel mogelijk moet worden vastgesteld volgens de zogeheten methode van de „economische bestemming”.
- 25 Bij beroep, ingesteld op 16 juli 2012 bij het Finanzgericht Münster (belastingrechter Münster, Duitsland), heeft de Kreissparkasse de beslissing van de belastingdienst Wiedenbrück van 13 juni 2012 betwist. De verwijzende rechter merkt op dat het Hof, in punt 21 van het arrest van 18 december 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), heeft geoordeeld dat de afrondingsregel van artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is wanneer de betrokken goederen en diensten onder een van de bijzondere regelingen als bedoeld in artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn vallen. Deze rechter twijfelt echter over de vraag of deze oplossing ook geldt voor artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112.
- 26 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Münster de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:
 - „1) Dienen de lidstaten de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 toe te passen wanneer het aftrekbare gedeelte wordt berekend volgens een van de bijzondere methoden die zijn neergelegd in artikel 173, lid 2, onder a), b), c) en d), van deze richtlijn?
 - 2) Dienen de lidstaten in geval van herziening van de aftrek overeenkomstig de artikelen 184 en volgende van richtlijn 2006/112, de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van deze richtlijn toe te passen, wanneer het aftrekbare gedeelte in de zin van dit artikel 175, lid 1, wordt berekend volgens een van de bijzondere methoden die zijn neergelegd in artikel 173, lid 2, onder a), b), c) en d), van deze richtlijn, respectievelijk in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder a), b), c) en d), van de Zesde richtlijn?
 - 3) Dienen de lidstaten de aftrek op grond van de artikelen 184 en volgende van richtlijn 2006/112 aldus volgens de afrondingsregel (zie de tweede vraag) te herzien dat de te herziene aftrek ten gunste van de belastingplichtige naar boven of naar beneden wordt afgerond op een procenteenheid?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 27 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten de afrondingsregel van deze bepaling niet hoeven toe te passen wanneer het aftrekbare gedeelte wordt berekend op basis van een van de afwijkende methoden als bedoeld in artikel 173, lid 2, van deze richtlijn.
- 28 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 175, lid 1, van deze richtlijn alleen vermeldt dat „het aftrekbare gedeelte [...] op jaarbasis [wordt] vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond”.
- 29 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de eerste vraag niet aan de hand van deze bewoordingen kan worden beantwoord, aangezien zij geen enkele aanwijzing bevatten over een eventuele toepassing van de afrondingsregel van deze bepaling bij de toepassing van een van de afwijkende methoden van artikel 173, lid 2, van deze richtlijn.
- 30 In deze omstandigheden moet bij de uitlegging van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 rekening worden gehouden met de context van die bepaling en met de doelstellingen van die richtlijn (zie in die zin arrest van 7 april 2016, Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, punt 29).
- 31 Met betrekking tot de context van die bepaling moet worden opgemerkt dat artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 onderdeel uitmaakt van een subreeks van bepalingen in hoofdstuk 2, met het opschrift „Evenredige aftrek”, van titel X van die richtlijn. De bepalingen in dit hoofdstuk hebben tot doel de regeling vast te stellen voor het recht op aftrek van de voorbelasting op de verwerving van goederen en diensten voor gemengd gebruik.
- 32 Deze subreeks is opgebouwd rondom artikel 173, lid 1, van deze richtlijn, waarvan de eerste alinea als beginsel stelt dat de voorbelasting over dergelijke goederen en diensten gedeeltelijk aftrekbaar is. Volgens de tweede alinea van deze bepaling wordt het aftrekbare gedeelte voor het totaal van de door een belastingplichtige verrichte handelingen bepaald overeenkomstig de artikelen 174 en 175 van die richtlijn.
- 33 Door deze structuur kan deze subreeks van bepalingen aldus worden opgevat dat de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 van toepassing kan zijn op iedere situatie waarin sprake is van een goed of dienst voor gemengd gebruik.
- 34 Artikel 173, lid 2, van deze richtlijn voorziet echter in methoden ter vaststelling van het recht op aftrek die afwijken van het bepaalde in lid 1 van dat artikel. Derhalve moet worden onderzocht of, rekening houdend met de door dit artikel 173, lid 2, nagestreefde doelstelling, het bestaan van deze afwijkingen aan de vaststelling in het vorige punt kan afdoen.
- 35 In dat verband staat vast dat de aldus door artikel 173, lid 2, van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid af te wijken van de berekeningsmethode van het recht op aftrek van artikel 173, lid 1, van deze richtlijn, beoogt de lidstaten in staat te stellen om rekening te houden met de specifieke kenmerken van de activiteiten van de belastingplichtige, teneinde de omvang van het recht op aftrek nauwkeuriger te bepalen (zie in die zin arrest van 10 juli 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 36 De toepassing, ter vaststelling van het aftrekbare gedeelte in het geval dat gebruik wordt gemaakt van een van de mogelijkheden die artikel 173, lid 2, van richtlijn 2006/112 de lidstaten biedt, van een regel dat het berekende aftrekbare gedeelte moet worden afgerond op de hogere eenheid, zou echter tegen een dergelijke doelstelling indruisen.
- 37 Aangezien de lidstaten maatregelen mogen treffen om het recht op aftrek nauwkeuriger te bepalen, is het immers incoherent de lidstaten die voor dergelijke maatregelen kiezen, te dwingen gebruik te maken van de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112, waardoor zij geen andere, meer nauwkeurige of meer passende regel zouden kunnen vaststellen of toepassen, of uitsluiten dat het bereikte aftrekpercentage werd afgerond.
- 38 Uit het voorgaande vloeit voort dat, ofschoon een lidstaat de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 mag gebruiken voor iedere berekening van het recht op aftrek van de voorbelasting over de verwerving van goederen of diensten voor gemengd gebruik, ook wanneer gebruik is gemaakt van een van de afwijkende methoden van artikel 173, lid 2, van deze richtlijn, de lidstaten vrij zijn om geen gebruik van deze regel te maken wanneer het recht op aftrek volgens een van deze afwijkende methoden is berekend.
- 39 Het Hof is overigens tot een soortgelijke conclusie gekomen met betrekking tot de uitlegging van artikel 17, lid 5, derde alinea, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn, met de overweging, in punt 25 van het arrest van 18 december 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750), dat de lidstaten niet verplicht zijn de afrondingsregel van dit artikel 19, lid 1, toe te passen wanneer zij gebruikmaken van de berekeningsmethoden van dat artikel 17, lid 5, derde alinea, onder a), b), c) of d), maar eigen afrondingsregels kunnen vaststellen, mits zij de beginselen eerbiedigen waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel is gebaseerd.
- 40 Deze rechtspraak blijft relevant aangezien, ten eerste, uit overweging 3 van richtlijn 2006/112 naar voren komt dat de vaststelling ervan geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving betreffende het gemeenschappelijke btw-stelsel heeft aangebracht, met uitzondering van de gevallen van materiële wijzigingen die limitatief zijn vermeld in de bepalingen betreffende de omzetting en de inwerkingtreding van deze richtlijn, en, ten tweede, deze laatste bepalingen, vermeld in de artikelen 411 tot en met 414 van deze richtlijn, nergens verwijzen naar de artikelen 173 tot en met 175 van deze richtlijn, die in de onderhavige zaak aan de orde zijn.
- 41 Dientengevolge moet aan de artikelen 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 een soortgelijke uitlegging worden gegeven als aan de bepalingen van de Zesde richtlijn inzake de regeling voor de aftrek van btw die van toepassing is op de goederen en diensten voor gemengd gebruik, die meer bepaald staan vermeld in artikel 17, lid 5, derde alinea, en artikel 19, lid 1, tweede alinea, van deze laatste richtlijn.
- 42 Uit het voorgaande vloeit voort dat op de eerste vraag moet worden geantwoord dat artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten niet verplicht zijn de afrondingsregel van deze bepaling toe te passen wanneer het aftrekbare gedeelte wordt berekend op basis van een van de afwijkende methoden als bedoeld in artikel 173, lid 2, van deze richtlijn.

Tweede vraag

- 43 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 184 en volgende van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de lidstaten verplicht zijn de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van deze richtlijn, toe te passen in het geval van herziening, wanneer het aftrekbare gedeelte is berekend op basis van een van de methoden als bedoeld in artikel 173, lid 2, van deze richtlijn of in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn.

- 44 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat, zoals in punt 41 van dit arrest is vastgesteld, de afwijkende methoden van artikel 173, lid 2, van richtlijn 2006/112 soortgelijk zijn aan die van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn.
- 45 Dientengevolge hoeft ter beantwoording van de tweede vraag geen onderscheid te worden gemaakt naargelang het aftrekbare gedeelte wordt berekend onder toepassing van een van de methoden van artikel 173, lid 2, van richtlijn 2006/112, of onder toepassing van een van de methoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn.
- 46 In de tweede plaats bepaalt artikel 184 van richtlijn 2006/112 dat de oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen. Volgens artikel 185, lid 1, van deze richtlijn vindt met name herziening plaats in geval van wijzigingen in de elementen die oorspronkelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek.
- 47 Uit de gezamenlijke lezing van deze bepalingen komt naar voren dat, ten eerste, wanneer, naar aanleiding van de wijziging van een van de elementen die oorspronkelijk in aanmerking zijn genomen om de aftrek te berekenen, herziening noodzakelijk blijkt, de berekening van het bedrag van deze herziening erin moet resulteren dat het bedrag van de uiteindelijk toegepaste aftrek overeenkomt met datgene dat de belastingplichtige had mogen toepassen indien oorspronkelijk met deze wijziging rekening was gehouden. Ten tweede houdt de berekening van dit bedrag in dat rekening wordt gehouden met dezelfde elementen als die welke oorspronkelijk in aanmerking waren genomen, met uitzondering van het element dat is gewijzigd.
- 48 De afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 vormt een element dat in aanmerking is genomen om het oorspronkelijke bedrag van de aftrek vast te stellen (zie in die zin arrest van 9 juni 2016, Wolfgang en Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punt 46).
- 49 In het geval echter, waarin het aftrekbare gedeelte wordt vastgesteld door toepassing van een van de afwijkende methoden van artikel 173, lid 2, van die richtlijn, moet eraan worden herinnerd dat, zoals blijkt uit punt 38 van dit arrest, de lidstaten niet verplicht zijn deze afrondingsregel toe te passen om het oorspronkelijke bedrag van de aftrek vast te stellen.
- 50 Dientengevolge zijn de lidstaten alleen in het geval dat zij deze regel hebben toegepast om het oorspronkelijke bedrag van de aftrek vast te stellen, verplicht om bij herziening de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 toe te passen, onverminderd het geval waarin het element waarvan de wijziging noopt tot deze herziening, bestaat in de invoering van de toepassing van de berekeningsmethode van artikel 173, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn of van deze afrondingsregel.
- 51 Gelet op het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de artikelen 184 en volgende van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de lidstaten, wanneer het aftrekbare gedeelte krachtens hun nationale wettelijke regeling is berekend op basis van een van de methoden als bedoeld in artikel 173, lid 2, van deze richtlijn of in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 bij herziening enkel hoeven toe te passen in het geval dat deze regel is toegepast om het oorspronkelijke bedrag van de aftrek te bepalen.

Derde vraag

- 52 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de lidstaten, krachtens de artikelen 184 tot en met 192 van deze richtlijn, de aftrek die is verricht onder toepassing van de afrondingsregel van dit artikel 175, op zodanige wijze moeten herzien dat het te herziene aftrekbare gedeelte ten gunste van de belastingplichtige wordt afgerond op het hogere of lagere percentage.
- 53 Ten eerste komt uit de gegevens in het dossier waarover het Hof beschikt naar voren dat, in het hoofdgeding, het aftrekbare gedeelte is berekend volgens een van de afwijkende methoden van artikel 173, lid 2, van richtlijn 2006/112 en dat het Duitse recht voor deze berekening niet voorziet in een verplichte afronding.
- 54 Ten tweede komt uit de verwijzingsbeslissing naar voren dat de wijziging van de elementen die in aanmerking zijn genomen bij de vaststelling van het bedrag van de aftrek, welke wijziging de reden is voor de herziening die aan de orde is in het hoofdgeding, voortvloeit uit het feit dat de Kreissparkasse geen gebruik heeft gemaakt van de regeling voor de belastingvrijstelling voor haar commerciële transacties met haar zakelijke klanten, en niet uit het besluit van de betrokken lidstaat om voortaan de berekeningsmethode van artikel 173, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn of de in artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 genoemde afrondingsregel toe te passen.
- 55 Gelet op hetgeen is overwogen in punt 47 van dit arrest, hoeft in een zaak als die aan de orde in het hoofdgeding, in het geval van herziening dus geen toepassing te worden gemaakt van de in artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 genoemde afrondingsregel.
- 56 In die omstandigheden behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

- 57 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de lidstaten niet verplicht zijn de afrondingsregel van deze bepaling toe te passen wanneer het aftrekbare gedeelte wordt berekend op basis van een van de afwijkende methoden als bedoeld in artikel 173, lid 2, van deze richtlijn.**
- 2) **De artikelen 184 en volgende van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat de lidstaten, wanneer het aftrekbare gedeelte krachtens hun nationale wettelijke regeling is berekend op basis van een van de methoden als bedoeld in artikel 173, lid 2, van deze richtlijn of in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, de afrondingsregel van artikel 175, lid 1, van richtlijn 2006/112 bij herziening enkel hoeven toe te passen in het geval dat deze regel is toegepast om het oorspronkelijke bedrag van de aftrek te bepalen.**

ondertekeningen