

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 grudnia 2008 r. \*

W sprawie C-488/07

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Session (Szkocja) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 31 października 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 listopada 2007 r., w postępowaniu

**Royal Bank of Scotland Group plc**

przeciwko

**The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász i G. Arestis, sędziowie,

\* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,  
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 października 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Royal Bank of Scotland Group plc przez C. Tyre, QC, D. Smalla, advocate,
  
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez Z. Bryanston-Cross oraz S. Ossowskiego, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez I. Huttona, barrister,
  
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 5 akapit trzeci i art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
  
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Royal Bank of Scotland Group plc (zwanym dalej „Royal Bank of Scotland”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”), organem właściwym w sprawach poboru podatku od wartości dodanej w Zjednoczonym Królestwie (zwanego dalej „podatkiem VAT”), w przedmiocie zakresu prawa do odliczenia kwoty podatku VAT.

## Ramy prawne

### *Prawo wspólnotowe*

- 3 Zgodnie z motywem dwunastym szóstej dyrektywy: „[...] część podlegająca odliczeniu powinna być naliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

4 Artykuł 17 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Jednakże państwa członkowskie mogą:

- a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;

- d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 [w akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
  
- e) przewidzieć, że kwota podatku od wartości dodanej, która nie podlega odliczeniu przez podatnika nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska.”

5 Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca [ułamek mający]:

- jako licznik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
  
- jako mianownik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie [...]

Część podlegająca odliczeniu będzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokrąglona w górę do pełnej kwoty procentowej”.

*Prawo krajowe*

- 6 Zgodnie z art. 101 Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzenia z 1995 r. w sprawie podatku od wartości dodanej):

„1. Z zastrzeżeniem art. 102 kwotę podatku naliczonego, którą podatnik może odliczyć [...] stanowi kwota, którą można przypisać do czynności podlegających opodatkowaniu zgodnie z niniejszym artykułem.

2. W odniesieniu do każdego okresu rozliczeniowego:

[...]

- d) Do czynności podlegających opodatkowaniu można przypisać taką część podatku naliczonego od towarów lub usług, które są lub mają być przez niego wykorzystane do dokonania czynności zarówno podlegających opodatkowaniu jak i zwolnionych, która pozostaje w takim samym stosunku do całości tego podatku naliczonego, jaki istnieje między wartością dokonanych przez niego czynności podlegających opodatkowaniu a wartością wszystkich dokonanych przez niego czynności w tym okresie.

[...]

4. Stosunek obliczony dla celów ust. 2 lit. d) powyżej jest wyrażany w procentach, a jeżeli liczba procent nie jest liczbą całkowitą, jest ona zaokrąglana w górę do kolejnej liczby całkowitej.

[...]”.

7 Artykuł 102 ust. 1 rozporządzenia stanowi:

„Z zastrzeżeniem ust. 2 poniżej oraz art. 103, 103A i 103B Commissioners mogą zatwierdzić lub nakazać stosowanie przez podatnika innej metody niż określona w art. 101 [...]”

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

8 Royal Bank of Scotland jest członkiem — przedstawicielem grupy spółek, których głównym przedmiotem działalności jest świadczenie usług bankowych oraz innych usług finansowych. W ramach swej działalności dokonuje on zarówno czynności podlegających opodatkowaniu, jak i czynności zwolnionych. Towary i usługi, których

nabywanie wiąże się z zapłatą podatku VAT przez Royal Bank of Scotland wykorzystywane są zarówno na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu, jak i czynności zwolnionych.

- 9 Z postanowienia odsyłającego wynika, że część podatku naliczonego obciążającego Royal Bank of Scotland, która nie może być w całości przypisana ani do czynności opodatkowanych ani do czynności zwolnionych od podatku, określana jest przez strony postępowania przed sądem krajowym jako „rezydualna”.
  
- 10 W dniu 31 maja 2002 r. strony postępowania przed sądem krajowym zawarły porozumienie w sprawie zatwierdzenia szczególnych metod częściowego zwalniania od podatku, dotyczące rezydualnego naliczonego podatku VAT grupy podatkowej Royal Bank of Scotland. Porozumienie to określa pewne granice, w ramach których możliwe jest uzgodnienie szczególnej metody dotyczącej każdego z obszarów działalności tej spółki. W szczególności porozumienie to przewiduje, że w przypadku, gdy metoda stosowana w określonym obszarze działalności Royal Bank of Scotland wymaga, by zwrot podatku naliczonego opierał się na podstawie obliczonego procentu, procent ten ma być zaokrąglony w górę do dwóch miejsc po przecinku, a art. 101 ust. 4 rozporządzenia z 1995 r. w sprawie podatku od wartości dodanej nie znajduje zastosowania.
  
- 11 Następnie Royal Bank of Scotland uznał, że to ostatnie postanowienie porozumienia z dnia 31 maja 2002 r. jest sprzeczne z art. 17 i 19 szóstej dyrektywy i że z tego powodu nie wywołuje skutków prawnych. Stwierdził on, że dyrektywa ta wymaga zaokrąglenia w górę do kolejnej liczby całkowitej, a zatem zwrócił się do Commissioners o wyrażenie zgody na dokonywanie obliczania kwoty rezydualnego naliczonego podatku VAT podlegającego odliczeniu w odniesieniu do danego obszaru swej działalności, w ramach którego dokonywane byłoby zaokrąglenie w górę do kolejnej liczby całkowitej. Organ ten wydał decyzję odmawiającą stosowania takiej metody. Decyzja ta została zaskarżona przez Royal Bank of Scotland do VAT and Duties Tribunal, który w wyroku z dnia 20 stycznia 2006 r. orzekł, że uzgodniona w porozumieniu metoda szczególna przewidująca zaokrąglenie do dwóch miejsc po przecinku jest zgodna zarówno z prawem Zjednoczonego Królestwa, jak i z szóstą dyrektywą.





2. Czy art. 19 ust. 1 akapit drugi pozwala państwom członkowskim wymagać, by część podatku podlegająca odliczeniu przez podatnika na podstawie art. 17 ust. 5 była zaokrąglana w górę do wartości innej niż kolejna najwyższa liczba całkowita?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

- <sup>13</sup> Zwracając się z pierwszym pytaniem prejudycjalnym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy w przypadku, gdy część podatku naliczonego podlegająca odliczeniu jest obliczana według jednej ze szczególnych metod wskazanych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. a), b), c) lub d) tej dyrektywy.
- <sup>14</sup> Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i następnym szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-243/03 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-8411, pkt 28 i przywołane tam orzecznictwo).
- <sup>15</sup> System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu

na jej cel i rezultaty pod warunkiem, że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyrok z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 24 i przywołane tam orzecznictwo).

- 16 W przypadku gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do dokonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani odliczenie podatku naliczonego (zob. wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 20).
- 17 Artykuł 17 ust. 5 szóstej dyrektywy ustanawia system znajdujący zastosowanie do odliczania podatku VAT w przypadku czynności powodujących naliczenie podatku służących podatnikowi dla potrzeb „transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu”. W takim przypadku, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odliczenie jest dopuszczalne tylko w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty czynności podlegających opodatkowaniu (ww. wyrok w sprawie Abbey National, pkt 37, oraz wyrok z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663, pkt 34).
- 18 Na mocy art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy kwota do odliczenia jest obliczana według ustalonej proporcji zgodnie z art. 19 tej dyrektywy.
- 19 Wspomniany art. 17 ust. 5 akapit trzeci dopuszcza jednak odstępstwo od tej zasady uprawniając państwa członkowskie do przyjęcia jednej z metod ustalania wysokości

odliczenia wymienionych w tym akapicie, to znaczy określenia proporcjonalnej części odrębnej dla każdego obszaru działalności lub odliczenia według wykorzystania wszystkich lub części towarów i usług dla potrzeb konkretnej działalności, lub też do wprowadzenia wykluczenia prawa do odliczenia po pewnych warunkami.

- 20 Powyższy przepis nie zawiera żadnej konkretnej odpowiedzi na pytanie, według jakiej metody państwa członkowskie winny zaokrąglać w ten sposób określoną kwotę do odliczenia.
- 21 Wbrew temu, co twierdzi Royal Bank of Scotland, zasada zaokrąglania przewidziana w art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy nie znajduje zastosowania, jeżeli dany przypadek objęty jest szczególnym systemem z art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy.
- 22 Zgodnie z niebudzącym wątpliwości brzmieniem art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, ten ostatni przepis odnosi się tylko do części podlegającej odliczeniu, o której mowa w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy i wprowadza szczególną zasadę obliczania dotyczącą jedynie tej części.
- 23 Ponadto wniosek taki wynika z systematyki omawianych przepisów. Podczas gdy akapit drugi wspomnianego art. 17 ust. 5 przewiduje, że przy obliczaniu kwoty podlegającej odliczeniu zasadą jest stosowanie art. 19, jego akapit trzeci, rozpoczynający się od słowa

„jednakże”, upoważnia państwa członkowskie do wprowadzenia większych lub mniejszych odstępstw od tej zasady, a nawet do wyłączenia prawa do odliczenia.

- 24 Wreszcie jest to również zgodne z celami art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. a), b), c) i d) szóstej dyrektywy, którego przedmiotem jest, jak to podnosi Komisja, umożliwienie państwom członkowskim zapewnienia ściślejszych rezultatów biorąc pod uwagę różnorodny charakter działalności podatników. Dlatego też państwa członkowskie powinny móc stosować dokładniejsze zasady zaokrąglania niż wynikające z art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy. Podyktowane względami uproszczenia obliczeń zobowiązanie państw członkowskich do dokonywania zaokrąglania zgodnie z tą ostatnią, mniej dokładną metodą byłoby sprzeczne z celami wspomnianych odstępstw.
- 25 Z powyższego wynika, że jeżeli dany przypadek objęty jest zakresem odstępstwa, to stosowanie do niego zasady obliczania części podlegającej odliczeniu z art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, jest wykluczone. Zatem jeżeli państwa członkowskie stosują metody obliczania przewidziane w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. a), b), c) lub d), to nie są zobowiązane do stosowania metody zaokrąglania, o której mowa w tym przepisie, lecz mogą przyjąć własne metody, pod warunkiem poszanowania zasad leżących u podstaw wspólnego systemu podatku VAT (zob. wyrok z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-484/06 Koninklijke Ahold, Zb.Orz. s. I-5097, pkt 33).
- 26 Wbrew twierdzeniom Royal Bank of Scotland, powyższe stwierdzenie nie może być w żaden sposób podważone przez powołanie się na cel szóstej dyrektywy podany w jej motywie dwunastym, zgodnie z którym część podlegająca odliczeniu powinna być obliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. Po pierwsze, motyw ten nie wymaga, by obliczanie części podlegającej odliczeniu dokonywane było w identyczny sposób we wszystkich państwach członkowskich. Po drugie, przewidując możliwość odstąpienia przez państwa członkowskie od metody obliczania z art. 19

ust. 1 na rzecz innych metod, szósta dyrektywa pozwala, by obliczanie części podlegającej odliczeniu dokonywane było w różny sposób w poszczególnych państwach członkowskich.

27 Co więcej, również zasada neutralności podatkowej, która odzwierciedla zasadę równego traktowania, oraz zasada proporcjonalności stoją na przeszkodzie wymaganiu stosowania jednej metody zaokrąglania w przypadku wszystkich metod obliczania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 37 i 41).

28 Wreszcie, wbrew twierdzeniom Royal Bank of Scotland, powyższego stwierdzenia nie podważa również wykładnia dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), ponieważ jej wejście w życie nastąpiło w dniu 1 stycznia 2007 r., czyli po wystąpieniu okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym; nie znajduje więc ona zastosowania.

29 W świetle powyższych rozważań na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że państwa członkowskie nie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy w przypadku, gdy część podatku naliczonego podlegająca odliczeniu jest obliczana według jednej ze szczególnych metod wskazanych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. a), b), c) lub d) tej dyrektywy.

*W przedmiocie pytania drugiego*

- 30 Zwracając się z drugim pytaniem sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy pozwala państwom członkowskim wymagać, by część podlegająca odliczeniu była zaokrąglana w górę do wartości innej niż kolejna najwyższa liczba całkowita w przypadku, gdy część ta jest obliczana zgodnie z art. 17 ust. 5 tej dyrektywy.
- 31 Nie ma potrzeby dokonywania interpretacji art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy w tym zakresie, ponieważ państwa członkowskie nie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej w powyższym przepisie, jeżeli stosują metody obliczania przewidziane w art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy.
- 32 W świetle odpowiedzi na pierwsze pytanie i uwzględniając powyższe uwagi nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne.

**W przedmiocie kosztów**

- 33 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem

należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

**Państwa członkowskie nie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w przypadku gdy część podatku naliczonego podlegająca odliczeniu jest obliczana według jednej ze szczególnych metod wskazanych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. a), b), c) lub d) tej dyrektywy.**

Podpisy