



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 16 czerwca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Odliczenie podatku naliczonego — Artykuł 173 ust. 1 — Towary i usługi wykorzystywane zarówno do transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i do transakcji zwolnionych z podatku (towary i usługi do użytku mieszanego) — Ustalenie kwoty odliczenia podatku od wartości dodanej — Proporcja podlegająca odliczeniu — Artykuł 174 — Proporcja podlegająca odliczeniu obliczona przy zastosowaniu kryterium podziału według wielkości obrotów — Artykuł 173 ust. 2 — Uregulowanie stanowiące odstępstwo — Artykuł 175 — Zasada zaokrąglania proporcji podlegającej odliczeniu — Artykuły 184 i 185 — Korekta odliczeń

W sprawie C-186/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Münster (sąd ds. finansowych w Münster, Niemcy) postanowieniem z dnia 17 marca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 kwietnia 2015 r., w postępowaniu:

Kreissparkasse Wiedenbrück

przeciwko

Finanzamt Wiedenbrück,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: D. Šváby, prezes izby, J. Malenovský (sprawozdawca) i M. Vilaras, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Kreissparkasse Wiedenbrück przez O. Petersa, Steuerberater,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzgo oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

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. 173 ust. 2, art. 175 ust. 1 i art. 184 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Kreissparkasse Wiedenbrück (zwaną dalej „Kreissparkasse”) a Finanzamt Wiedenbrück (urzędem skarbowym w Wiedenbrück, Niemcy) w przedmiocie obliczania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) należnego lub zapłaconego przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych jednocześnie w transakcjach uprawniających do odliczenia i w transakcjach nieuprawniających do odliczenia (zwanych dalej „towarami i usługami do użytku mieszanego”).

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

- 3 Pod tytułem „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” art. 17 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. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą” – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23) w ust. 5 przewidywał:

„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 od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka 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 [akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;

[...]”.

- 4 Artykuł 19 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Obliczanie części podlegającej odliczeniu”, w ust. 1 stanowi:

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

- 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 podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 część A ust. 1 lit. a).

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

- 5 Dyrektywa ta została uchylona dyrektywą 2006/112, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

Dyrektywa 2006/112

- 6 Motyw 3 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W celu zapewnienia jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów, spójnego z zasadą lepszego stanowienia prawa, właściwe jest przekształcenie struktury i brzmienia dyrektywy, chociaż nie powinno to, co do zasady, spowodować istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie. Niewielka liczba zmian merytorycznych jest jednak nieodłącznym elementem procesu przekształcenia dyrektywy i należy je mimo wszystko wprowadzić. W przypadku wprowadzania takich zmian zostają one w szczegółowy sposób przedstawione w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie”.

- 7 Artykuł 173 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia [...], jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika.

2. Państwa członkowskie mogą przedsięwziąć następujące środki:

- a) zezwolić podatnikowi na określenie proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych sektorów prowadzona jest osobna księgowość;
- b) zobowiązać podatnika do określenia proporcji podlegającej odliczeniu dla każdego sektora działalności i do prowadzenia osobnej księgowości dla każdego z tych sektorów;
- c) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia w zależności od wykorzystania całości lub części towarów i usług;

d) zezwolić podatnikowi lub zobowiązać go do stosowania odliczenia zgodnie z zasadą przewidzianą w ust. 1 akapit pierwszy, w odniesieniu do wszystkich towarów i usług wykorzystywanych do wszystkich transakcji, o których tam mowa;

[...]”.

8 Artykuł 174 ust. 1 tej samej dyrektywy przewiduje:

„Proporcja podlegająca odliczeniu jest kwotą ułamkową złożoną z następujących kwot:

a) w liczniku, całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji, które dają prawo do odliczenia [...];

b) w mianowniku – całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, które nie dają prawa do odliczenia.

Państwa członkowskie mogą uwzględnić w mianowniku wysokość subwencji innych niż subwencje bezpośrednio związane z ceną dostaw towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 73”.

9 Artykuł 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana rokrocznie jako wartość procentowa zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej”.

10 Artykuł 184 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

11 Artykuł 185 ust. 1 tejże dyrektywy stanowi:

„Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny”.

12 Artykuł 186 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

13 Artykuły 411–414 owej dyrektywy znajdują się w rozdziale 3 zatytułowanym „Transpozycja i wejście w życie”, w jej tytule XV.

14 Artykuł 411 omawianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Dyrektywa 67/227/EWG i [szósta dyrektywa] zostają uchylone bez uszczerbku dla obowiązków państw członkowskich dotyczących określonych w załączniku XI część B terminów transpozycji do prawa krajowego i wykonania powyższych dyrektyw.

2. Odesłania do uchylonych dyrektyw są uznawane za odesłania do niniejszej dyrektywy zgodnie z tabelą zbieżności znajdującą się w załączniku XII”.

15 Artykuł 412 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„1. Państwa członkowskie wprowadzają w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 2 ust. 3, art. 44, art. 59 ust. 1, art. 399 i załącznika III pkt 18 ze skutkiem od 1 stycznia 2008 r. Państwa członkowskie niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów oraz tabelę korelacji między tymi przepisami a niniejszą dyrektywą.

Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.

2. Państwa członkowskie przedstawiają Komisji teksty najważniejszych przepisów prawa krajowego, które przyjmują w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą”.

16 Artykuł 413 rzeczony dyrektywy stanowi:

„Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie 1 stycznia 2007 r.”.

17 Artykuł 414 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich”.

Prawo niemieckie

18 Paragraf 15 ust. 4 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), zatytułowany „Prawo do odliczenia”, przewiduje:

„Jeżeli przedsiębiorca korzysta z towarów dostarczonych, przywiezionych lub nabytych wewnątrz Wspólnoty lub też z usług świadczonych na rzecz jego przedsiębiorstwa tylko częściowo w celu dokonania transakcji, w odniesieniu do których prawo do odliczenia podatku jest wyłączone, nie przysługuje mu prawo do odliczenia części podatku naliczonego, która przypada na te transakcje z ekonomicznego punktu widzenia. Przedsiębiorca może dokonać stosownego oszacowania kwot niepodlegających odliczeniu. Ustalenie niepodlegającej odliczeniu części podatku naliczonego na podstawie stosunku transakcji, dla których odliczenie jest wyłączone, do transakcji uprawniających do odliczenia podatku naliczonego jest dopuszczalne jedynie w sytuacji, gdy z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe inne przyporządkowanie [...]”.

19 Paragraf 15a ust. 1 UStG przewiduje:

„Gdy nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty wstępnego odliczenia w okresie pięciu lat od oddania do użytkowania dobra inwestycyjnego, które nie zostało użyte tylko jeden raz do dokonania transakcji, należy dokonać kompensacji w odniesieniu do każdego roku kalendarzowego, którego zmiany te dotyczą, w drodze korekty odliczenia podatku naliczonego obciążającego koszty nabycia i wytworzenia. [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20 Kreissparkasse jest instytucją kredytową.

21 Kreissparkasse ustaliła proporcję podlegającą odliczeniu mającą zastosowanie do podatku VAT obciążającego towary i usługi do użytku mieszanego na 13,55% za rok podatkowy 2009 i na 13,18% za rok podatkowy 2010, które to wartości procentowe zaokrągliła do 14%. Przy obliczaniu korekty

odliczeń za te lata podatkowe, do której dokonania była zobowiązana na podstawie § 15a UStG z powodu jej rezygnacji ze zwolnienia z podatku od transakcji realizowanych na rzecz klientów prowadzących działalność gospodarczą, Kreissparkasse również zastosowała proporcję podlegającą odliczeniu, którą zaokrągliła do 14%.

- 22 W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w ciągu 2011 r. w odniesieniu do tych lat podatkowych, wobec Kreissparkasse została określona, na podstawie dwóch decyzji urzędu skarbowego w Wiedenbrück z dnia 3 stycznia 2012 r., wysokość zobowiązania podatkowego, z tego względu, że niesłusznie zaokrągliła ona w górę do najbliższej liczby całkowitej proporcje podlegające odliczeniu.
- 23 Kreissparkasse wniosła odwołanie od tych decyzji, powołując się na przepisy art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112, z których jej zdaniem wynika, że proporcja podlegająca odliczeniu powinna zostać zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej.
- 24 Decyzją z dnia 13 czerwca 2012 r. urząd skarbowy w Wiedenbrück oddalił to odwołanie zasadniczo na tej podstawie, że art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ma zastosowanie tylko wtedy, gdy dane państwo członkowskie nie skorzystało z uprawnienia przyznanego w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy do odstąpienia od metody obliczania przewidzianej w art. 173 ust. 1 akapit drugi wskazanej dyrektywy. Zdaniem tego urzędu Republika Federalna Niemiec skorzystała z tego uprawnienia, ponieważ zgodnie z § 15 ust. 4 zdanie trzecie UStG proporcję podlegającą odliczeniu należy ustalić w zakresie, w jakim to możliwe, według metody zwanej „metodą przyporządkowania ekonomicznego”.
- 25 Skargą wniesioną w dniu 16 lipca 2012 r. do Finanzgericht Münster (sądu ds. finansowych w Münster, Niemcy) Kreissparkasse zaskarżyła decyzję urzędu skarbowego w Wiedenbrück z dnia 13 czerwca 2012 r. Sąd odsyłający twierdzi, że w pkt 21 wyroku z dnia 18 grudnia 2008 r., Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750) Trybunał orzekł, iż nie stosuje się zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy, w przypadku gdy dane towary i usługi podlegają jednemu ze szczególnych uregulowań przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej ostatniej dyrektywy. Wyraża on jednak wątpliwości co do kwestii, czy to rozwiązanie dotyczy również art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112.
- 26 W tej sytuacji Finanzgericht Münster (sąd ds. finansowych w Münster) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jeżeli proporcja podlegająca odliczeniu jest obliczana według jednej ze szczególnych metod wskazanych w art. 173 ust. 2 lit. a), b), c) lub d) tej dyrektywy?
- 2) Czy państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w przypadku korekty odliczeń przewidzianej w art. 184 i nast. tej dyrektywy, jeżeli proporcja podlegająca odliczeniu w rozumieniu art. 175 ust. 1 tejże dyrektywy jest obliczana według jednej ze szczególnych metod wskazanych w art. 173 ust. 2 lit. a), b), c) lub d) tej dyrektywy lub w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. a), b), c) lub d) [szóstej dyrektywy]?
- 3) Czy państwa członkowskie są zobowiązane dokonać korekty odliczenia przewidzianego w art. 184 i nast. dyrektywy 2006/112, stosując zasadę zaokrąglania – pytanie drugie – w ten sposób, że kwota odliczenia podlegająca korekcie zostaje zaokrąglona na korzyść podatnika do wartości procentowej w górę lub w dół do najbliższej liczby całkowitej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 27 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie nie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej przez ten przepis, jeżeli proporcja podlegająca odliczeniu jest obliczana według jednej z metod stanowiących odstępstwo wskazanych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy.
- 28 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 175 ust. 1 omawianej dyrektywy ogranicza się do stwierdzenia, iż „proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana rokrocznie jako wartość procentowa zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej”.
- 29 W konsekwencji należy stwierdzić, że brzmienie to nie pozwala odpowiedzieć na pytanie pierwsze, ponieważ nie zawiera ono żadnej wskazówki co do ewentualnego zastosowania zasady zaokrąglania przewidzianej przez ten przepis przy stosowaniu jednej z metod stanowiących odstępstwo przewidzianych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy.
- 30 W tych okolicznościach należy dokonać interpretacji art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przy uwzględnieniu kontekstu, w jaki wpisuje się ten przepis i celów realizowanych przez tę dyrektywę (zob. podobnie wyrok z dnia 7 kwietnia 2016 r., Marchon Germany, C-315/14, EU:C:2016:211, pkt 29).
- 31 W odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się ten przepis, należy stwierdzić, że art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy do podgrupy przepisów, które znajdują się w rozdziale 2, zatytułowanym „Proporcja podlegająca odliczeniu”, w tytule X tej dyrektywy. Przepisy tego rozdziału mają na celu definicję systemu odliczeń podatku VAT obciążającego nabycie towarów i usług do użytku mieszanego.
- 32 Owa podgrupa jest skonstruowana wokół art. 173 ust. 1 omawianej dyrektywy, którego akapit pierwszy ustanawia zasadę częściowego odliczenia VAT obciążającego ten rodzaj towarów lub usług. Akapit drugi tego przepisu wyjaśnia, że proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175 tej dyrektywy, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika.
- 33 Tak skonstruowana, omawiana podgrupa przepisów może być odczytywana w ten sposób, że zasada zaokrąglania ustanowiona w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 może mieć zastosowanie do każdej sytuacji, w której jest mowa o towarze lub usłudze do użytku mieszanego.
- 34 Jednakże art. 173 ust. 2 omawianej dyrektywy przewiduje metody ustalenia prawa do odliczenia, które stanowią odstępstwo od regulacji ust. 1 tego artykułu. Należy więc zbadać, przy uwzględnieniu celu tegoż art. 173 ust. 2, czy istnienie tych odstępstw może mieć wpływ na stwierdzenie zawarte w poprzednim punkcie.
- 35 W tym względzie jest bezsporne, że możliwość, jaką oferuje art. 173 ust. 2 dyrektywy 2006/112, polegająca na odstąpieniu od metody ustalania zakresu prawa do odliczenia przewidzianej w art. 173 ust. 1 tej dyrektywy, ma na celu umożliwić państwom członkowskim uwzględnienie szczególnych cech właściwych dla danej działalności podatnika celem uzyskania dokładniejszych wyników w ustalaniu zakresu prawa do odliczania (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2014 r., Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 36 Zastosowanie, w celu ustalenia proporcji podlegającej odliczeniu przy okazji wprowadzenia w życie jednej z możliwości stworzonych dla państw członkowskich w art. 173 ust. 2 dyrektywy 2006/112, reguły, według której uzyskana wartość procentowa podlegająca odliczeniu zostanie zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej, byłoby sprzeczne z tym celem.
- 37 Przy założeniu bowiem, że państwa członkowskie mogą stosować środki mające na celu uzyskanie dokładniejszych wyników przy ustalaniu prawa do odliczenia, byłoby niespójne, aby państwa członkowskie dokonujące wyboru takich środków były zmuszone do skorzystania z zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a w konsekwencji nie mogły ani przyjąć i zastosować innej – dokładniejszej lub lepiej dostosowanej – zasady, ani wykluczyć jakiegokolwiek zaokrąglania uzyskanej wartości procentowej odliczenia.
- 38 Z powyższych rozważań wynika, że jeżeli zasada zaokrąglania przewidziana w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 może być zastosowana przez państwo członkowskie do każdego obliczania prawa do odliczenia VAT obciążającego nabycie towarów lub usług do użytku mieszanego, także wtedy, gdy skorzystało ono z jednej z metod stanowiących odstępstwo przewidzianych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy, państwa członkowskie mogą nie korzystać z tej zasady, jeżeli prawo do odliczenia jest ustalane według jednej z tych metod stanowiących odstępstwo.
- 39 Trybunał doszedł zresztą do podobnego wniosku w odniesieniu do wykładni art. 17 ust. 5 akapit trzeci i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, stwierdzając w pkt 25 wyroku z dnia 18 grudnia 2008 r., *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750), że 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.
- 40 Orzecznictwo to pozostaje istotne, ponieważ, po pierwsze, z motywu 3 dyrektywy 2006/112 wynika, że jej przyjęcie nie spowodowało istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie, z wyjątkiem zmian merytorycznych, które zostały w szczegółowy sposób przedstawione w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie, a po drugie, te ostatnie przepisy, które znajdują się w art. 411–414 omawianej dyrektywy, nie zawierają żadnego odniesienia do art. 173–175 tejże dyrektywy, będących przedmiotem niniejszej sprawy.
- 41 W konsekwencji art. 173–175 dyrektywy 2006/112 należy nadać wykładnię podobną do wykładni nadanej przepisom szóstej dyrektywy dotyczącym systemu odliczenia podatku VAT, mającym zastosowanie do towarów i usług do użytku mieszanego, które znajdują się w szczególności w art. 17 ust. 5 akapit trzeci i w art. 19 ust. 1 akapit drugi tej ostatniej dyrektywy.
- 42 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie nie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej przez ten przepis, jeżeli proporcja podlegająca odliczeniu jest obliczana według jednej z metod stanowiących odstępstwo wskazanych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

- 43 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 184 i nast. dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 175 ust. 1 tej dyrektywy w przypadku korekty odliczeń, jeżeli proporcja podlegająca odliczeniu jest obliczana według jednej z metod przewidzianych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy lub w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy.

- 44 W pierwszej kolejności trzeba przypomnieć, że – jak zostało stwierdzone w pkt 41 niniejszego wyroku – metody stanowiące odstępstwo przewidziane w art. 173 ust. 2 dyrektywy 2006/112 są podobne do metod przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy.
- 45 W konsekwencji, aby odpowiedzieć na pytanie drugie, nie ma potrzeby dokonywać rozróżnienia w zależności od tego, czy proporcja podlegająca odliczeniu jest obliczana na podstawie jednej z metod przewidzianych w art. 173 ust. 2 dyrektywy 2006/112, czy na podstawie jednej z metod przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy.
- 46 W drugiej kolejności art. 184 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi. Według art. 185 ust. 1 tej dyrektywy korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku zmiany czynników pierwotnie uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia.
- 47 Z łącznej lektury tych dwóch przepisów wynika, że, po pierwsze, jeśli ze względu na zmianę jednego z czynników pierwotnie uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia korekta okaże się konieczna, obliczenie kwoty tej korekty powinno doprowadzić do tego, że kwota ostatecznie dokonanych odliczeń odpowiada kwocie, jaką podatnik miałby prawo odliczyć, gdyby ta zmiana została pierwotnie uwzględniona. Po drugie, obliczenie tej kwoty oznacza wzięcie pod uwagę tych samych czynników, co uwzględnione pierwotnie, z wyjątkiem czynnika, który uległ zmianie.
- 48 Zasada zaokrąglania przewidziana w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi czynnik, który został uwzględniony przy ustalaniu pierwotnej kwoty odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 46).
- 49 Jednakże, w wypadku gdy proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana przy zastosowaniu jednej z metod stanowiących odstępstwo, przewidzianych w art. 173 ust. 2 omawianej dyrektywy, należy przypomnieć, że – jak wynika z pkt 38 niniejszego wyroku – państwa członkowskie nie są zobowiązane do skorzystania z tej zasady zaokrąglania w celu ustalenia pierwotnej kwoty odliczenia.
- 50 W konsekwencji tylko w sytuacji, gdy państwa członkowskie zastosowały rzeczoną zasadę w celu ustalenia pierwotnej kwoty odliczenia, w wypadku korekty są one zobowiązane do zastosowania zasady zaokrąglania przewidzianej w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112, i to bez uszczerbku dla sytuacji, w której czynnik, którego zmiana wymaga owej korekty, polega na nowym zastosowaniu metody obliczenia przewidzianej w art. 173 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy lub tej zasady zaokrąglania.
- 51 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 184 i nast. dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania ustanowionej w art. 175 ust. 1 tej dyrektywy w przypadku korekty odliczeń, jeżeli na podstawie ich przepisów krajowych proporcja podlegająca odliczeniu została obliczona według jednej z metod przewidzianych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy lub w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, tylko w wypadku gdy zasada ta została zastosowana w celu ustalenia pierwotnej kwoty odliczenia.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 52 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie są zobowiązane dokonać korekty, na podstawie art. 184–192 dyrektywy 2006/112, odliczeń dokonanych przy zastosowaniu zasady zaokrąglania przewidzianej w tym art. 175 w taki sposób, że proporcja podlegająca odliczeniu objęta korektą zostaje zaokrąglona do wartości procentowej w górę lub w dół na korzyść podatnika.

- 53 Z jednej strony z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, wynika, że w postępowaniu głównym proporcja podlegająca odliczeniu została obliczona według jednej z metod stanowiących odstępstwo przewidzianych w art. 173 ust. 2 dyrektywy 2006/112 oraz że do celów tego obliczenia prawo niemieckie nie przewiduje jej zaokrąglenia.
- 54 Z drugiej strony, z postanowienia odsyłającego wynika, że zmiana czynników uwzględnianych w celu ustalenia kwoty odliczeń, uzasadniająca korektę w postępowaniu głównym, wynika z rezygnacji przez Kreissparkasse ze zwolnienia z podatku od transakcji realizowanych na rzecz klientów prowadzących działalność gospodarczą, a nie z decyzji danego państwa członkowskiego o stosowaniu w przyszłości metody obliczenia przewidzianej w art. 173 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy lub zasady zaokrąglania ustanowionej w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112.
- 55 Mając na względzie argumenty zawarte w pkt 47 niniejszego wyroku, w sprawie takiej jak sprawa w postępowaniu głównym nie należy zatem stosować zasady zaokrąglania ustanowionej w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w wypadku korekty.
- 56 W tych okolicznościach nie jest konieczne udzielenie odpowiedzi na pytanie trzecie.

W przedmiocie kosztów

- 57 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 175 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie nie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania przewidzianej przez ten przepis, jeżeli proporcja podlegająca odliczeniu jest obliczana według jednej z metod stanowiących odstępstwo wskazanych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy.
- 2) Artykuł 184 i nast. dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania zasady zaokrąglania ustanowionej w art. 175 ust. 1 tej dyrektywy w przypadku korekty odliczeń, jeżeli na podstawie ich przepisów krajowych proporcja podlegająca odliczeniu została obliczona według jednej z metod wskazanych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy lub w art. 17 ust. 5 akapit trzeci 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, tylko w wypadku, gdy zasada ta została zastosowana w celu ustalenia pierwotnej kwoty odliczenia.

Podpisy