

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 zakreślania 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. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, 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 odliczenia” 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 j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23) w ust. 5 przewidywało:

„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 przewidzianymi zasadami ustanowionymi 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 cz??? podlegaj?c? odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy sk?ada? si? b?dzie proporcja maj?ca:

- jako licznik, ca?kowi? kwot?, poza podatkiem od warto?ci dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje si? odliczenie podatku od warto?ci dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik – ca?kowi? kwot?, poza podatkiem od warto?ci dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzgl?dnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przys?uguje odliczenie podatku od warto?ci dodanej. Pa?stwa cz?onkowskie mog? równie? w??czy? do mianownika kwot? subwencji innych ni? okre?lone w art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a).

Cz??? podlegaj?ca odliczeniu b?dzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokr?glona w gó? do pe?nej kwoty procentowej”.

5 Dyrektywa ta zosta?a uchylona dyrektyw? 2006/112, która wesz?a w ?ycie 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 zasad? lepszego stanowienia prawa, w?a?ciwe jest przekszta?cenie struktury i brzmienia dyrektywy, chocia? nie powinno to, co do zasady, spowodowa? istotnych zmian w istniej?cym prawodawstwie. Niewielka liczba zmian merytorycznych jest jednak nieodzownym elementem procesu przekszta?cenia dyrektywy i nale?y je mimo wszystko wprowadzi?. W przypadku wprowadzania takich zmian zostaj? one w szczegó?owy sposób przedstawione w przepisach reguluj?cych transpozycj? dyrektywy i jej wej?cie w ?ycie”.

7 Artyku? 173 wspomnianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. W odniesieniu do towarów i us?ug wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji daj?cych prawo do odliczenia [...], jak i transakcji niedaj?cych prawa do odliczenia, odliczenie b?dzie dotyczy?o tylko takiej cz???ci VAT, która proporcjonalnie przypada na kwot? tych pierwszych transakcji.

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

2. Pa?stwa cz?onkowskie mog? przedsi?wzi?? nast?puj?ce ?rodki:

- a) zezwoli? podatnikowi na okre?lenie proporcji podlegaj?cej odliczeniu dla ka?dego sektora jego dzia?alno?ci, pod warunkiem ?e dla ka?dego z tych sektorów prowadzona jest osobna ksi?gowo??;
- b) zobowi?za? podatnika do okre?lenia proporcji podlegaj?cej odliczeniu dla ka?dego sektora dzia?alno?ci i do prowadzenia osobnej ksi?gowo?ci dla ka?dego z tych sektorów;
- c) zezwoli? podatnikowi lub zobowi?za? go do stosowania odliczenia w zale?no?ci od wykorzystania ca?o?ci lub cz???ci towarów i us?ug;
- d) zezwoli? podatnikowi lub zobowi?za? go do stosowania odliczenia zgodnie z zasad?

przewidzian? w ust. 1 akapit pierwszy, w odniesieniu do wszystkich towarów i usług wykorzystywanych do wszystkich transakcji, o których tam mowa;

[...]”.

8 Artyku? 174 ust. 1 tej samej dyrektywy przewiduje:

„Proporcja podlegaj?ca odliczeniu jest kwot? u?amkow? z?o?on? z nast?puj?cych kwot:

- a) w liczniku, ca?kowitej wysoko?ci obrotu w danym roku, z wy??czeniem VAT, uzyskanego z transakcji, które daj? prawo do odliczenia [...];
- b) w mianowniku – ca?kowitej wysoko?ci obrotu w danym roku, z wy??czeniem VAT, uzyskanego z transakcji uwzgl?dnionych w liczniku oraz transakcji, które nie daj? prawa do odliczenia.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? uwzgl?dni? w mianowniku wysoko?? subwencji innych ni? subwencje bezpo?rednio zwi?zane z cen? dostaw towarów lub ?wiadczenia usług, o których mowa w art. 73”.

9 Artyku? 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Proporcja podlegaj?ca odliczeniu jest ustalana rokrocznie jako warto?? procentowa zaokr?glona w gór? do najbli?szej liczby ca?kowitej”.

10 Artyku? 184 tej dyrektywy brzmi nast?puj?co:

„Wst?pne odliczenie podlega korekcji, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi”.

11 Artyku? 185 ust. 1 tej?e dyrektywy stanowi:

„Korekta jest dokonywana w szczególno?ci, w przypadku gdy po z?o?eniu deklaracji VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia, na przyk?ad w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obni?ek ceny”.

12 Artyku? 186 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? szczegó?owe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

13 Artyku?y 411–414 owej dyrektywy znajduj? si? w rozdziale 3 zatytu?owanym „Transpozycja i wej?cie w ?ycie”, w jej tytule XV.

14 Artyku? 411 omawianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. Dyrektywa 67/227/EWG i [szósta dyrektywa] zostaj? uchylone bez uszczerbku dla obowi?zków pa?stw cz?onkowskich dotycz?cych okre?lonych w za??czniku XI cz??? B terminów transpozycji do prawa krajowego i wykonania powy?szych dyrektyw.

2. Odes?ania do uchylonych dyrektyw s? uznawane za odes?ania do niniejszej dyrektywy zgodnie z tabel? zbier?no?ci znajduj?c? si? w za??czniku XII”.

15 Artyku? 412 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie wprowadzaj? w ?ycie 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 te z usług świadczonych na rzecz jego przedsiębiorstwa tylko częściowo w celu dokonania transakcji, w odniesieniu do których prawo do odliczenia podatku jest wyłączone, nie przysuguje 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 przekraczają 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, której przekracza do 14%.

22 W wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej w cięgu 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 proporcję podlegającą 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 Decyzję 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 Skargę 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 odsyłaćcy 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 wątpliwość 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 tej 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 s?d odsy?aj?cy zasadniczo d??y do ustalenia, czy art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pa?stwa cz?onkowskie nie s? zobowi?zane do stosowania zasady zaokr?glania przewidzianej przez ten przepis, je?eli proporcja podlegaj?ca odliczeniu jest obliczana wed?ug jednej z metod stanowi?cych odst?pstwo wskazanych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy.

28 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e art. 175 ust. 1 omawianej dyrektywy ogranicza si? do stwierdzenia, i? „proporcja podlegaj?ca odliczeniu jest ustalana rokrocznie jako warto?? procentowa zaokr?glona w gó? do najbli?szej liczby ca?kowitej”.

29 W konsekwencji nale?y stwierdzi?, ?e brzmienie to nie pozwala odpowiedzie? na pytanie pierwsze, poniewa? nie zawiera ono ?adnej wskazówki co do ewentualnego zastosowania zasady zaokr?glania przewidzianej przez ten przepis przy stosowaniu jednej z metod stanowi?cych odst?pstwo przewidzianych w art. 173 ust. 2 tej?e dyrektywy.

30 W tych okoliczno?ciach nale?y dokona? interpretacji art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przy uwzgl?dnieniu kontekstu, w jaki wpisuje si? ten przepis i celów realizowanych przez t? dyrektyw? (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 si? ten przepis, nale?y stwierdzi?, ?e art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y do podgrupy przepisów, które znajduj? si? w rozdziale 2, zatytu?owanym „Proporcja podlegaj?ca odliczeniu”, w tytule X tej dyrektywy. Przepisy tego rozdzia?u maj? na celu definicj? systemu odlicze? podatku VAT obci??aj?cego nabycie towarów i us?ug do u?ytku mieszanego.

32 Owa podgrupa jest skonstruowana wokó? art. 173 ust. 1 omawianej dyrektywy, którego akapit pierwszy ustanawia zasad? cz??ciowego odliczenia VAT obci??aj?cego ten rodzaj towarów lub us?ug. Akapit drugi tego przepisu wyja?nia, ?e proporcja podlegaj?ca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175 tej?e dyrektywy, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika.

33 Tak skonstruowana, omawiana podgrupa przepisów mo?e by? odczytywana w ten sposób, ?e zasada zaokr?glania ustanowiona w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 mo?e mie? zastosowanie do ka?dej sytuacji, w której jest mowa o towarze lub us?udze do u?ytku mieszanego.

34 Jednak?e art. 173 ust. 2 omawianej dyrektywy przewiduje metody ustalenia prawa do odliczenia, które stanowi? odst?pstwo od regulacji ust. 1 tego artyku?u. Nale?y wi?c zbada?, przy uwzgl?dnieniu celu tego? art. 173 ust. 2, czy istnienie tych odst?pstw mo?e mie? wp?yw na stwierdzenie zawarte w poprzednim punkcie.

35 W tym wzgl?dzie jest bezsporne, ?e mo?liwo??, jak? oferuje art. 173 ust. 2 dyrektywy 2006/112, polegaj?ca na odst?pieniu od metody ustalania zakresu prawa do odliczenia przewidzianej w art. 173 ust. 1 tej dyrektywy, ma na celu umo?liwi? pa?stwom cz?onkowskim uwzgl?dnienie szczególnych cech w?a?ciwych dla danej dzia?alno?ci podatnika celem uzyskania dok?adniejszych 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 podlegaj?cej odliczeniu przy okazji wprowadzenia w ?ycie jednej z mo?liwo?ci stworzonych dla pa?stw cz?onkowskich w art. 173 ust. 2 dyrektywy 2006/112, regu?y, wed?ug której uzyskana warto?? procentowa podlegaj?ca odliczeniu zostanie zaokr?glona w gór? do najbli?szej liczby ca?kowitej, by?oby sprzeczne z tym celem.

37 Przy za?o?eniu bowiem, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? stosowa? ?rodki maj?ce na celu uzyskanie dok?adniejszych wyników przy ustalaniu prawa do odliczenia, by?oby niespójne, aby pa?stwa cz?onkowskie dokonuj?ce wyboru takich ?rodków by?y zmuszone do skorzystania z zasady zaokr?glania przewidzianej w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112, a w konsekwencji nie mog?y ani przyj?? i zastosowa? innej – dok?adniejszej lub lepiej dostosowanej – zasady, ani wykluczy? jakiegokolwiek zaokr?glania uzyskanej warto?ci procentowej odliczenia.

38 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e je?eli zasada zaokr?glania przewidziana w art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 mo?e by? zastosowana przez pa?stwo cz?onkowskie do ka?dego obliczania prawa do odliczenia VAT obci??aj?cego nabycie towarów lub us?ug do u?ytku mieszanego, tak?e wtedy, gdy skorzysta?o ono z jednej z metod stanowi?cych odst?pstwo przewidzianych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy, pa?stwa cz?onkowskie mog? nie korzysta? z tej zasady, je?eli prawo do odliczenia jest ustalane wed?ug jednej z tych metod stanowi?cych odst?pstwo.

39 Trybuna? doszed? zreszt? do podobnego wniosku w odniesieniu do wyk?adni art. 17 ust. 5 akapit trzeci i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, stwierdzaj?c w pkt 25 wyroku z dnia 18 grudnia 2008 r., Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750), ?e je?eli pa?stwa cz?onkowskie stosuj? metody obliczania przewidziane w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. a), b), c) lub d), to nie s? zobowi?zane do stosowania metody zaokr?glania, o której mowa w tym przepisie, lecz mog? przyj?? w?asne metody, pod warunkiem poszanowania zasad le??cych u podstaw wspólnego systemu podatku VAT.

40 Orzecznictwo to pozostaje istotne, poniewa?, po pierwsze, z motywu 3 dyrektywy 2006/112 wynika, ?e jej przyj?cie nie spowodowa?o istotnych zmian w istniej?cym prawodawstwie, z wyj?tkiem zmian merytorycznych, które zosta?y w szczegó?owy sposób przedstawione w przepisach reguluj?cych transpozycj? dyrektywy i jej wej?cie w ?ycie, a po drugie, te ostatnie przepisy, które znajduj? si? w art. 411–414 omawianej dyrektywy, nie zawieraj? ?adnego odniesienia do art. 173–175 tej?e dyrektywy, b?d?cych przedmiotem niniejszej sprawy.

41 W konsekwencji art. 173–175 dyrektywy 2006/112 nale?y nada? wyk?adni? podobn? do wyk?adni nadanej przepisom szóstej dyrektywy dotycz?cym systemu odliczenia podatku VAT, maj?cym zastosowanie do towarów i us?ug do u?ytku mieszanego, które znajduj? si? w szczególno?ci w art. 17 ust. 5 akapit trzeci i w art. 19 ust. 1 akapit drugi tej ostatniej dyrektywy.

42 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? art. 175 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pa?stwa cz?onkowskie nie s? zobowi?zane do stosowania zasady zaokr?glania przewidzianej przez ten przepis, je?eli proporcja podlegaj?ca odliczeniu jest obliczana wed?ug jednej z metod stanowi?cych odst?pstwo wskazanych w art. 173 ust. 2 tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

43 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy zasadniczo d??y do ustalenia, czy art. 184 i nast. dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do stosowania zasady zaokr?glania przewidzianej w art. 175 ust. 1 tej dyrektywy w przypadku korekty odlicze?, je?eli proporcja podlegaj?ca odliczeniu jest obliczana wed?ug 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 określeniu kwoty odliczenia.

47 Z wcześniejszej lektury tych dwóch przepisów wynika, że, po pierwsze, jeżeli ze względu na zmianę jednego z czynników pierwotnie uwzględnianych przy określeniu 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 zaokręglania 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 zaokręglania w celu ustalenia pierwotnej kwoty odliczenia.

50 W konsekwencji tylko w sytuacji, gdy państwa członkowskie zastosowały rzeczony zasadę w celu ustalenia pierwotnej kwoty odliczenia, w wypadku korekty są one zobowiązane do zastosowania zasady zaokręglania 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 zaokręglania.

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 zaokręglania 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 sęd odsyłaćcy 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 zaokręglania przewidzianej w tym art. 175 w taki sposób, że proporcja podlegająca odliczeniu objęta korektą zostaje zaokręglona 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 zaokręglania.

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 zaokręglania 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 zaokręglania 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 zaokręglania 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 zaokręglania 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

* Język postępowania: niemiecki.