

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 10 listopada 2011 r.*

W sprawie C-444/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 lipca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 września 2010 r., w postępowaniu:

Finanzamt Lüdenscheid

przeciwko

Christel Schriever,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, U. Löhmus (sprawozdawca), A. Rosas, A. Ó Caoimh i A. Arabadjiev, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Finanzamt Lüdenscheid przez H. Sellego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i B.R. Killmanna, 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. 5 ust. 8 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania w trybie „Revision” w sporze między Finanzamt Lüdenscheid (organem podatkowym, zwanym dalej „Finanzamt”) a C. Schriever w przedmiocie decyzji podatkowej, w której Finanzamt uznał zbycie zapasu towarów oraz wyposażenia sklepu przez C. Schriever za transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

- 3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy za „dostawę towaru” uznaje się przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel.
- 5 Zgodnie z art. 5 ust. 8 omawianej dyrektywy:

„W przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako wkładu do spółki całości lub części aktywów, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku odbiorca będzie traktowany jako prawny

następcą przekazującego. W miarę potrzeb państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki konieczne w celu zapobieżenia zakłócaniu konkurencji, w przypadku gdy odbiorca nie podlega w pełni obowiązkowi podatkowemu”.

- 6 Zgodnie z art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy jej art. 5 ust. 8 znajduje zastosowanie „odpowiednio do świadczenia usług”.

Prawo krajowe

- 7 Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz 1993 (ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., BGBl. 1993 I, s. 565, zwanej dalej „UStG”) podatkowi VAT podlegają dostawy oraz inne świadczenia, których przedsiębiorca dokonuje odpłatnie na terytorium kraju w ramach swojego przedsiębiorstwa.
- 8 Paragraf 1 ust. 1a UStG, służący transpozycji do prawa krajowego art. 5 ust. 8 i art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy, stanowi:

„Transakcje dokonywane w ramach przekazania przedsiębiorstwa innemu przedsiębiorcy w celu prowadzenia przedsiębiorstwa nie podlegają podatkowi VAT. Przekazanie przedsiębiorstwa oznacza, że przedsiębiorstwo lub samodzielny zakład w ramach przedsiębiorstwa jest w całości przekazywany lub wnoszony do spółki, odpłatnie lub nieodpłatnie. Przedsiębiorca będący nabywcą staje się następcą prawnym zbywcy”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 C. Schriever prowadziła do dnia 30 czerwca 1996 r. detaliczną sprzedaż artykułów sportowych w lokalu handlowym, którego była właścicielem. Tego dnia zbyła zapas towarów oraz wyposażenie sklepu spółce Sport S. GmbH (zwanej dalej „spółką Sport S.”) za łączną kwotę 455 tys. DEM, przy czym na rachunku nie wyszczególniono podatku VAT.

- 10 Jednocześnie C. Schriever wdzierzała spółce Sport S., na czas nieoznaczony od dnia 1 sierpnia 1996 r., lokal handlowy, w którym była prowadzona omawiana działalność gospodarcza. Zgodnie z postanowieniami umowy dzierżawy mogła ona zostać wypowiedziana przez każdą ze stron do trzeciego dnia roboczego każdego kwartału kalendarzowego, ze skutkiem od końca następnego kwartału.

- 11 Spółka Sport S. prowadziła sklep sportowy do dnia 31 maja 1998 r.

- 12 C. Schriever uznała zbycie zapasu towarów i wyposażenia sklepu za przekazanie przedsiębiorstwa w całości, niepodlegające opodatkowaniu, zgodnie z § 1 ust. 1a UStG. W związku z tym nie wykazała przychodu z tej sprzedaży w deklaracji z tytułu podatku VAT za rok 1996.

- 13 Finanzamt uznał natomiast, że nie zostały spełnione warunki przekazania przedsiębiorstwa w całości, ponieważ nieruchomości, zasadniczy element przedsiębiorstwa, nie stanowiła przedmiotu przekazania spółce Sport S. W zmianie decyzji o ustaleniu zobowiązania podatkowego za rok 1996 Finanzamt uznał zbycie za transakcję podlegającą opodatkowaniu i naliczył podatek VAT.

- 14 Finanzgericht, uwzględniając skargę C. Schriever na decyzję Finanzamt, uznał, że w świetle całości okoliczności sprawy sporna transakcja rzeczywiście stanowiła przekazanie przedsiębiorstwa w całości w rozumieniu § 1 ust. 1a UStG, jako że, po pierwsze, spółka Sport S. rzeczywiście kontynuowała działalność przedsiębiorstwa C. Schriever, a po drugie sama teoretyczna możliwość rozwiązania w każdej chwili umowy dzierżawy nie ma tu znaczenia.
- 15 Finanzamt wniósł „Revision” od tego orzeczenia do Bundesfinanzhof, utrzymując, że dzierżawa z ustawowym terminem wypowiedzenia nie gwarantuje trwałej kontynuacji działalności przedsiębiorstwa, gdyż bez lokalu handlowego prowadzenie handlu detalicznego jest niemożliwe.
- 16 W postanowieniu Bundesfinanzhof przypomina, że zgodnie z jego utrwalonym orzecznictwem zbycie można uznać za przekazanie przedsiębiorstwa mimo wyłączenia z transakcji niektórych istotnych części tego przedsiębiorstwa, pod warunkiem że przedsiębiorca może używać tych części w długim okresie w celu trwałego prowadzenia działalności przedsiębiorstwa. Sąd ten podkreśla, że zgodnie z jego orzecznictwem dzierżawa na okres dziesięciu lat stanowi używanie istotnych części przedsiębiorstwa w długim okresie, podczas gdy zgodnie z prawomocnym wyrokiem Finanzgericht Baden-Württemberg dzierżawa na okres pięciu lat stanowiącej część przedsiębiorstwa nieruchomości należącej do zbywcy nie jest wystarczająca do uznania, iż nastąpiła „kontynuacja” działalności przedsiębiorstwa.
- 17 Zdaniem Bundesfinanzhof okoliczności sprawy przed tym sądem są jednak szczególne, ponieważ dzierżawa na czas nieoznaczony może zostać rozwiązana w krótkim okresie przez każdą ze stron.

18 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy »przekazanie« całości aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy [...] następuje w sytuacji, gdy przedsiębiorca przenosi na nabywcę własność zapasu towarów oraz wyposażenia swego sklepu detalicznego, podczas gdy będący własnością tego przedsiębiorcy lokal handlowy zostaje jedynie oddany w dzierżawę wskazanej wyżej osobie?

- 2) Czy w tym względzie ma znaczenie, czy lokal handlowy został oddany w użytkowanie na podstawie długoterminowej umowy dzierżawy, czy też na podstawie umowy dzierżawy na czas nieoznaczony, która może zostać wypowiedziana przez każdą ze stron z zachowaniem krótkiego terminu wypowiedzenia?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 Poprzez pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przeniesienie własności zapasu towarów oraz wyposażenia sklepu z jednoczesnym oddaniem nabywcy w dzierżawę lokalu handlowego na podstawie umowy na czas nieoznaczony, ale możliwej do rozwiązania przez każdą ze stron z zachowaniem krótkiego terminu wypowiedzenia, stanowi przekazanie całości lub części aktywów.

20 Należy przede wszystkim przypomnieć, że zgodnie z art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy w przypadku przekazania całości lub części aktywów państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku odbiorca będzie traktowany jako prawny następca przekazującego. Wynika z tego,

że gdy państwo członkowskie skorzystało z tej możliwości, przekazania całości lub części aktywów nie uważa się za dostawę towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy. Zgodnie z jej art. 2 takie przekazanie nie podlega więc opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National*, Rec. s. I-1361, pkt 30; z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 *Zita Modes*, Rec. s. I-14393, pkt 29; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 *SKF*, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 36).

- 21 Na podstawie art. 5 ust. 8 zdanie drugie szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą wykluczyć z tej zasady przekazanie aktywów podmiotowi niebędącemu podatnikiem w rozumieniu dyrektywy lub podmiotowi, który działa jako podatnik tylko w zakresie części prowadzonej przez siebie działalności, jeżeli jest to konieczne w celu zapobiegania zakłóceniu konkurencji. Przepis ten należy uznać za określający wyczerpująco przypadki, gdy państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy ma prawo ograniczyć zasadę nieuznawania transakcji za dostawę (ww. wyrok w sprawie *Zita Modes*, pkt 30).
- 22 Następnie, w odniesieniu do pojęcia „przekazanie, odpłatnie lub nieodpłatnie lub jako wkładu do spółki całości lub części aktywów”, użytego w art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, Trybunał orzekł już, że pojęcie to jest terminem autonomicznym prawa Unii Europejskiej, który należy interpretować jednolicie na całym jej obszarze. Wobec braku definicji tego pojęcia w szóstej dyrektywie oraz wyraźnego odeśłania do prawa państw członkowskich znaczenie i zakres tego pojęcia należy ustalić z uwzględnieniem jego kontekstu oraz celu, jakiemu służy omawiane uregulowanie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Zita Modes*, pkt 32–35).
- 23 Właśnie w kontekście art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy i celu, jakiemu służy ten przepis, Trybunał uznał, że ma on za zadanie umożliwić państwom członkowskim ułatwienie przekazywania przedsiębiorstw lub części przedsiębiorstw, poprzez uproszcze-

nie tych transakcji i unikanie naruszenia płynności finansowej nabywcy nadmiernym obciążeniem podatkowym, które i tak odzyskałby on następnie poprzez odliczenie naliczonego podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 39).

- 24 Ponadto Trybunał orzekł, że w świetle owego celu pojęcie „przekazanie [...] całości lub części aktywów” należy interpretować w taki sposób, iż obejmuje ono przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części, w tym składników materialnych i ewentualnie niematerialnych, łącznie składających się na przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną prowadzić samodzielną działalność gospodarczą, lecz nie obejmuje samego zbycia towarów, jak sprzedaż zapasu produktów (zob. ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 40; w sprawie SKF, pkt 37).
- 25 Jak z tego wynika, stwierdzenie, iż nastąpiło przekazanie przedsiębiorstwa lub jego samodzielnej części w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, wymaga, by całość przekazanych składników pozwalała na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej.
- 26 Kwestię, czy całość ta musi obejmować określone dobra, zarówno ruchome, jak nieruchomości, należy rozpatrywać z punktu widzenia charakteru prowadzonej działalności gospodarczej.
- 27 Jeżeli działalność gospodarcza nie wymaga użytkowania konkretnych pomieszczeń lub pomieszczeń wyposażonych w stałe instalacje konieczne do jej prowadzenia, przekazanie aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy może mieć miejsce również bez przekazania prawa własności nieruchomości.

- 28 Nie można natomiast uznać, że bez udostępnienia nabywcy lokalu handlowego nastąpiło przekazanie w rozumieniu tego przepisu, jeżeli prowadzona działalność gospodarcza polega na użytkowaniu niepodzielnego zespołu dóbr ruchomych i nieruchomości. W szczególności, jeżeli lokal handlowy jest wyposażony w stałe instalacje niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej, nieruchomość ta musi wchodzić w skład przekazywanych aktywów, żeby można było mówić o przekazaniu całości lub części aktywów w rozumieniu szóstej dyrektywy.
- 29 Podobnie, przekazanie aktywów może nastąpić, jeżeli lokal handlowy zostanie udostępniony nabywcy w drodze dzierżawy lub jeżeli nabywca dysponuje odpowiednią nieruchomością, do której może przenieść całość przejętych aktywów i gdzie może kontynuować działalność gospodarczą.
- 30 Każda inna wykładnia skutkowałaby arbitralnym rozróżnieniem między przekazaniem przez zbywców będących właścicielami lokali, w których mieści się przekazywane przedsiębiorstwo lub jego część, z jednej strony, a przekazaniem przez zbywców będących jedynie dzierżawcami tych lokali z drugiej. Ani bowiem brzmienie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, ani jego cel nie pozwalają przypuszczać, by ci ostatni nie mogli przekazać aktywów w rozumieniu tego przepisu.
- 31 Co więcej, kwota podatku VAT należnego z tytułu przekazania przedsiębiorstwa lub części przedsiębiorstwa może stanowić bardzo istotne obciążenie dla nabywcy w stosunku do zasobów przekazywanego przedsiębiorstwa, nawet jeżeli całość przekazywanych aktywów nie obejmuje nieruchomości. Szczególne traktowanie przekazania aktywów z jednoczesną dzierżawą lokalu handlowego będzie zatem zgodne z celem

omawianego przepisu wskazanym w pkt 23 niniejszego wyroku (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 41).

- 32 Jak wynika z powyższych rozważań, w celu ustalenia, czy transakcja mieści się w pojęciu przekazania aktywów w rozumieniu szóstej dyrektywy, należy dokonać całościowej oceny okoliczności faktycznych, w jakich transakcja ta następuje. W ramach tej oceny szczególne znaczenie będzie mieć charakter działalności gospodarczej, o którą chodzi.
- 33 Jeśli chodzi konkretnie o przekazanie zapasu towarów oraz wyposażenia sklepu, następuje to zwykle w celu umożliwienia nabywcy kontynuowania działalności.
- 34 Jakkolwiek jest to działalność, której prowadzenie nie jest możliwe bez lokalu handlowego, kontynuacja prowadzenia sklepu zwykle nie wymaga, by właściciel przedsiębiorstwa był jednocześnie właścicielem nieruchomości, w której ten sklep działa.
- 35 Ponieważ zbycie zapasu towarów i wyposażenia sklepu wystarcza do kontynuowania samodzielnej działalności gospodarczej, przekazanie nieruchomości nie ma decydującego znaczenia z punktu widzenia uznania transakcji za przekazanie aktywów.
- 36 Ponadto, jeżeli okaże się, że kontynuacja działalności gospodarczej wymaga, by nabywca użytkował ten sam lokal co zbywca, co do zasady nic nie stoi na przeszkodzie udostępnieniu mu tego lokalu w drodze zawarcia umowy dzierżawy.

- 37 Zastosowanie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy wymaga również, by nabywca miał zamiar prowadzić przekazane przedsiębiorstwo lub jego część, a nie natychmiast zlikwidować działalność i ewentualnie sprzedać zapasy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 44).
- 38 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału w tej mierze, zamiar nabywcy może, a w niektórych przypadkach powinien być brany pod uwagę przy całościowej ocenie okoliczności transakcji, o ile można go ustalić na podstawie obiektywnych wskazówek (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 24; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517, pkt 24; z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in. Rec. s. I-1577, pkt 47; z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-84/09 X, Zb.Orz. s. I-11645, pkt 47, 51).
- 39 Z akt przekazanych Trybunałowi wynika, że w sprawie przed sądem krajowym przekazanie zapasu towarów oraz wyposażenia sklepu z artykułami sportowymi z jednoczesną dzierżawą lokalu handlowego pozwoliło nabywcy kontynuować samodzielną działalność gospodarczą prowadzoną wcześniej przez zbywcę. Jest bezsporne, że przekazania tego nie można uznać jedynie za sprzedaż zapasu produktów. Zarówno bowiem zapas towarów, jak wyposażenie sklepu stanowiły składniki całości przekazanych aktywów. Ponadto okoliczność, iż nabywca kontynuował prowadzenie sklepu z artykułami sportowymi przez prawie dwa lata świadczy, że jego zamiarem nie była natychmiastowa likwidacja tej działalności.
- 40 W związku z tym okoliczność, iż lokal handlowy został jedynie oddany w dzierżawę nabywcy, a nie sprzedany, nie przeszkodziła nabywcy w niniejszej sprawie kontynuować działalności zbywcy.

- 41 Sąd krajowy stawia wreszcie pytanie, czy czas trwania umowy dzierżawy i sposób jej rozwiązania należy brać pod uwagę w celu ustalenia, czy zbycie przedsiębiorstwa lub jego części można uznać za przekazanie aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy.
- 42 W tej kwestii należy stwierdzić, że czynniki tego rodzaju, jak czas trwania umowy dzierżawy i uzgodnione sposoby jej rozwiązania trzeba brać pod uwagę przy całościowej ocenie transakcji przekazania aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, jako że mogą one wywierać wpływ na tę ocenę, jeżeli mogłyby uniemożliwić trwałe prowadzenie działalności gospodarczej.
- 43 Jednakże możliwość rozwiązania umowy dzierżawy zawartej na czas nieoznaczony przy zachowaniu krótkiego terminu wypowiedzenia nie oznacza sama w sobie, że nabywca miał zamiar natychmiast zlikwidować przekazane przedsiębiorstwo lub jego część. Nie można zatem odmówić zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy tylko z tego powodu.
- 44 Wykładnia taka jest zgodna z zasadą neutralności podatkowej, będącą jedną z zasad wspólnego systemu podatku VAT. Zasada ta zakazuje bowiem między innymi odmiennego traktowania z punktu widzenia tego podatku podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych transakcji (zob. m.in. wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 20; z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie C-540/09 Skandinaviska Enskilda Banken, Zb.Orz. s. I-1509, pkt 36). Zasada ta zostałaby więc naruszona, gdyby możliwość zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy do transakcji przekazania aktywów, jak w sprawie przed sądem krajowym, była uzależniona od warunków umowy dzierżawy, w szczególności jej czasu trwania i sposobów rozwiązania.

- 45 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, trzeba na pytania prejudycjalne udzielić odpowiedzi, iż art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przeniesienie własności zapasu towarów oraz wyposażenia sklepu z jednoczesnym oddaniem nabywcy w dzierżawę lokalu handlowego na podstawie umowy na czas nieoznaczony, ale możliwej do rozwiązania przez każdą ze stron z zachowaniem krótkiego terminu wypowiedzenia, stanowi przekazanie całości lub części aktywów w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem iż przekazane aktywa są wystarczające do prowadzenia przez nabywcę w sposób trwały samodzielnej działalności gospodarczej.

W przedmiocie kosztów

- 46 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 5 ust. 8 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że przeniesienie własności zapasu towarów oraz wyposażenia sklepu z jednoczesnym oddaniem nabywcy w dzierżawę lokalu handlowego na podstawie umowy na czas nieoznaczony, ale możliwej do rozwiązania przez każdą ze stron z zachowa-

niem krótkiego terminu wypowiedzenia, stanowi przekazanie całości lub części aktywów w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem iż przekazane aktywa są wystarczające do prowadzenia przez nabywcę w sposób trwały samodzielnej działalności gospodarczej.

Podpisy