



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 13 czerwca 2018 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) – Zakres stosowania – Czynności podlegające opodatkowaniu – Dostawa towarów dokonywana odpłatnie – Przekazanie przez spółkę akcyjną nieruchomości na rzecz akcjonariusza w zamian za umorzenie jego akcji

W sprawie C-421/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 22 marca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 lipca 2017 r., w postępowaniu:

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

przeciwko

**Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, C. Toader (sprawozdawca) i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu estońskiego przez N. Grünberg, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. De Socio, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

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

\* Język postępowania: polski.

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. a) 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (Polska) a Polfarmex Spółką Akcyjną w Kutnie (zwaną dalej „Polfarmexem”) w przedmiocie interpretacji indywidualnej wydanej dla tej spółki przez Ministra Finansów (Polska), w której stwierdził on, że transakcja, w ramach której Polfarmex zamierza przekazać nieruchomość na rzecz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością będącej posiadaczem akcji wydanych przez Polfarmex tytułem zapłaty za nie w związku z umorzeniem akcji dopuszczonym w przepisach krajowych, podlega podatkowi od wartości dodanej (VAT).

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Motywy 7 i 35 dyrektywy VAT mają następujące brzmienie:

„(7) Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji.

[...]

(35) Należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, aby umożliwić gromadzenie zasobów własnych Wspólnoty w porównywalny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.
- 4 Dyrektywa ta stanowi w art. 2 ust. 1, co następuje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

  - a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.
- 5 Artykuł 9 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

6 Zgodnie z art. 12 ust. 1 i 2 tej samej dyrektywy:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

- a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;
- b) dostawa terenu budowlanego.

2. Do celów ust. 1 lit. a) »budynek« oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

Państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie »gruntu związanego z budynkiem«.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat”.

7 Według art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT „dostawa towarów” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

8 Artykuł 135 ust. 1 tej dyrektywy, zawarty w jej rozdziale 3, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące innych czynności”, ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

- f) transakcje, łącznie z pośrednictwem, jednakże z wyłączeniem przechowywania i zarządzania, których przedmiotem są akcje, udziały w spółkach lub związkach, obligacje i inne papiery wartościowe, z wyłączeniem dokumentów ustanawiających tytuł prawny do towarów, oraz praw lub papierów wartościowych, o których mowa w art. 15 ust. 2;

[...]

- j) dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

[...]”.

### ***Prawo polskie***

#### *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*

9 Zgodnie z art. 206 ust. 1 ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, ze zmianami (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948), która weszła w życie w dniu 1 marca 2017 r., w postępowaniach sądowych w sprawach związanych z wydawaniem interpretacji indywidualnych,

w których stroną jest lub mógłby być na podstawie przepisów dotychczasowych minister właściwy do spraw finansów publicznych, prawa i obowiązki strony przejmuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

#### *Ustawa o VAT*

- 10 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT został transponowany do prawa polskiego na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), ze zmianami (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054) (zwanej dalej „ustawą o VAT”), wedle którego opodatkowaniu VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.
- 11 Artykuł 6 ust. 1 ustawy o VAT przewiduje, że przepisów tej ustawy nie stosuje się do „transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa”.
- 12 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT został transponowany do prawa polskiego na mocy art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, który stanowi, że „przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”.
- 13 Zgodnie z art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT:

„1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

#### *Kodeks spółek handlowych*

- 14 Artykuł 359 Kodeksu spółek handlowych z dnia 15 września 2000 r., ze zmianami (Dz.U. z 2016 r., poz. 1578), stanowi:

„1. Akcje mogą być umorzone w przypadku, gdy statut tak stanowi. Akcja może być umorzona albo za zgodą akcjonariusza w drodze jej nabycia przez spółkę (umorzenie dobrowolne), albo bez zgody akcjonariusza (umorzenie przymusowe). Umorzenie dobrowolne nie może być dokonane częściej niż raz w roku obrotowym. Przesłanki i tryb przymusowego umorzenia określa statut.

2. Umorzenie akcji wymaga uchwały walnego zgromadzenia. Uchwała powinna określać w szczególności podstawę prawną umorzenia, wysokość wynagrodzenia przysługującego akcjonariuszowi akcji umorzonych bądź uzasadnienie umorzenia akcji bez wynagrodzenia oraz sposób obniżenia kapitału zakładowego. Umorzenie przymusowe następuje za wynagrodzeniem, które nie może być niższe od wartości przypadających na akcję aktywów netto, wykazanych w sprawozdaniu finansowym za ostatni rok obrotowy, pomniejszonych o kwotę przeznaczoną do podziału między akcjonariuszy. [...]”.
- 15 Artykuł 360 ust. 1 tego kodeksu przewiduje, że umorzenie akcji wymaga obniżenia kapitału zakładowego. Uchwała o obniżeniu kapitału zakładowego powinna być powzięta na walnym zgromadzeniu, na którym powzięto uchwałę o umorzeniu akcji.

## Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 16 Polfarmex, spółka akcyjna z siedzibą w Kutnie (Polska), wykonuje swą działalność gospodarczą w dziedzinie wytwarzania produktów leczniczych. Jest ona w tym zakresie podatnikiem VAT.
- 17 Polfarmex rozważał reorganizację kapitału zakładowego przedsiębiorstwa poprzez nabycie części akcji posiadanych w tym kapitale przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością wedle jednego ze sposobów umorzenia przewidzianego w kodeksie spółek handlowych, a więc w ramach umorzenia automatycznego, przymusowego lub dobrowolnego. Wynagrodzenie należne za to umorzenie polegałoby na zbyciu na rzecz owej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością własności nieruchomości wraz ze znajdującymi się na niej budynkami i ruchomościami stanowiącymi ich wyposażenie.
- 18 W tym kontekście Polfarmex zwrócił się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w celu ustalenia, czy umorzenie akcji posiadanych przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością oraz przekazanie własności nieruchomości na jej rzecz podlegałoby VAT.
- 19 W swym wniosku Polfarmex podniósł, że rozpatrywane transakcje nie powinny podlegać opodatkowaniu VAT, ponieważ dokonując ich, nie będzie on działać w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, zarówno na etapie umorzenia akcji, jak i na etapie przekazania własności nieruchomości. Owa spółka jest zdania, że te czynności należy rozpatrywać jako jedną złożoną transakcję, w skład której wchodzi umorzenie akcji oraz zapłata wynagrodzenia z tego tytułu, oraz że pomiędzy obiema czynnościami istnieje związek przyczynowy, w związku z czym niezasadne jest rozdzielanie tych dwóch operacji dla celów podatkowych.
- 20 W interpretacji indywidualnej Minister Finansów stwierdził, że przekazanie nieruchomości w zamian za umorzenie akcji należy uznać za odpłatną dostawę towaru w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Wedle Ministra Finansów, pomiędzy stronami transakcji zaistnieje więź o charakterze zobowiązaniowym, bowiem Polfarmex zobowiąże się przenieść na rzecz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością będącej jego akcjonariuszem własność nieruchomości, a akcje podlegające umorzeniu będą wynagrodzeniem za tę czynność. Innymi słowy, dojdzie do dostawy towaru za wynagrodzeniem, w związku z czym omawiana transakcja powinna podlegać opodatkowaniu VAT.
- 21 W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi (Polska) Polfarmex wniósł o uchylenie wskazanej interpretacji indywidualnej.
- 22 W wyroku z dnia 10 marca 2015 r. ów sąd uchylił ową interpretację indywidualną, stwierdzając, że transakcja planowana przez Polfarmex nie będzie stanowić transakcji podejmowanej w ramach jego działalności gospodarczej, a ponadto, że przedmiotem oceny w zakresie opodatkowania VAT powinno być całe zdarzenie. W niniejszej sprawie chodzi o jedno zdarzenie, mające charakter złożony i składające się z umorzenia akcji oraz przekazania akcjonariuszowi wynagrodzenia w formie rzeczowej w zamian za umarzone akcje. Umorzenie akcji jest zatem ściśle powiązane z przekazaniem własności nieruchomości tytułem wynagrodzenia i obie części czynności są wzajemnie zależne. Z powyższego wynika, że przekazanie nieruchomości na rzecz akcjonariusza nie może być rozpatrywane jako autonomiczne i odrębne zdarzenie podlegające opodatkowaniu VAT, ponieważ w ustawie o VAT nie przewidziano opodatkowania umorzenia akcji.
- 23 Minister Finansów wniósł skargę kasacyjną od powyższego wyroku do sądu odsyłającego, a mianowicie Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska).
- 24 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd ów wskazał, że wedle jego orzecznictwa w zakresie dotyczącym spółek z ograniczoną odpowiedzialnością przekazanie przez tego rodzaju spółkę nieruchomości wspólnikowi w zamian za nabycie udziałów posiadanych przez niego w tej spółce stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Mając na uwadze owo orzecznictwo, sąd odsyłający wskazuje, że pomimo

podobieństwa pomiędzy umorzeniem udziałów i umorzeniem akcji, opodatkowanie VAT planowanej transakcji w rozpatrywanej przez niego sprawie budzi wątpliwości w odniesieniu do przesłanki działania w charakterze podatnika oraz odpłatnego charakteru wskazanej transakcji, jako że wskutek umorzenia akcji spółka akcyjna, taka jak Polfarmex, nie uzyska bezpośredniego wynagrodzenia, ponieważ akcje odpowiadające części jej kapitału zakładowego zostaną unicestwione, a ów kapitał zakładowy ulegnie stosowanemu obniżeniu.

- 25 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przekazanie przez spółkę akcyjną nieruchomości akcjonariuszowi z tytułu umorzenia jego akcji stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 26 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przekazanie przez spółkę akcyjną na rzecz jednego z jej akcjonariuszy własności nieruchomości, dokonane, jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, tytułem wynagrodzenia za nabycie przez ową spółkę akcyjną, w ramach mechanizmu umorzenia akcji przewidzianego w przepisach krajowych, akcji posiadanych przez owego akcjonariusza w jej kapitale zakładowym, stanowi odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT.
- 27 Należy przede wszystkim przypomnieć, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji czynności podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 29 Na mocy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Za „działalność gospodarczą” uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.
- 30 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje „dostawę towarów” jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.
- 31 Z powyższego wynika, że dana transakcja może podlegać opodatkowaniu VAT jedynie wówczas, gdy obejmuje ona przekazanie za wynagrodzeniem prawa własności przysługującego podatnikowi działającemu w tym charakterze na terytorium państwa członkowskiego.
- 32 Co się tyczy transakcji tego rodzaju, jak w postępowaniu głównym, jest po pierwsze bezsporne, że transakcja planowana pomiędzy spółką Polfarmex a jej akcjonariuszem doprowadzi do przekazania prawa własności nieruchomości, o których mowa, oraz po drugie, że Polfarmex jest podatnikiem.
- 33 Po trzecie, przesłanka miejsca dostawy nieruchomości jest niewątpliwie spełniona, bowiem transakcja miała miejsce na terytorium państwa członkowskiego, a mianowicie w Polsce.
- 34 Co się tyczy, po czwarte, ewentualnie odpłatnego charakteru transakcji przekazania przez spółkę akcyjną na rzecz akcjonariusza własności nieruchomości w zamian za nabycie akcji posiadanych przez tego akcjonariusza w ramach mechanizmu przewidzianego w przepisach krajowych, należy stwierdzić,

że dostawa towarów jest dokonywana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT jedynie wówczas, gdy pomiędzy dostawcą a odbiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż cena otrzymana przez dostawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości dostarczonego towaru (wyroki: z dnia 27 kwietnia 1999 r., Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, pkt 26; z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 32).

- 35 W tym względzie, o ile Trybunał orzekł wprawdzie, że przeniesienie własności nieruchomości przez podatnika VAT na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego lub jednostki samorządu terytorialnego takiego państwa, następujące tytułem zapłaty zaległości podatkowych, nie podlega opodatkowaniu VAT z tego względu, że w związku z jednostronnym charakterem zapłaty zobowiązania podatkowego nie stanowi ono odpłatnej dostawy towarów (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 35, 36), o tyle należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie pomiędzy dostawcą nieruchomości a jej odbiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego Polfarmex przekazuje własność nieruchomości swojemu akcjonariuszowi w zamian za posiadane przez niego akcje. W związku z tym, jako że obydwie strony przekazują sobie wzajemnie prawa własności, dokonują one transakcji zarówno w charakterze dostawcy, jak i w charakterze nabywcy.
- 36 W konsekwencji chodzi o stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, z których jedno stanowi równowartość drugiego w rozumieniu orzecznictwa Trybunału przypomnianego w pkt 34 niniejszego wyroku.
- 37 Co się tyczy, po piąte, przesłanki polegającej na działaniu w charakterze podatnika w ramach planowanej transakcji, należy wskazać, że podatnik w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT działa w tym charakterze zasadniczo jedynie wówczas, gdy czyni to w ramach swej działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 4 października 1995 r., Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, pkt 17).
- 38 Co się tyczy pojęcia „działalności gospodarczej”, Trybunał orzekł, że należy je rozumieć jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi. Analiza tych definicji wskazuje na szeroki zakres stosowania tego pojęcia oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów. Określona działalność jest więc zasadniczo uznawana za „gospodarczą”, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje (postanowienie z dnia 20 marca 2014 r., Gmina Wrocław, C-72/13, niepublikowane, EU:C:2014:197, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Z powyższego wynika, że art. 9 tej dyrektywy ustanawia bardzo szeroki zakres stosowania podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Saudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W niniejszej sprawie, w ramach procedury przed organami podatkowymi Polfarmex podniósł, że obydwie rozpatrywane transakcje stanowią jedną złożoną transakcję, w skład której wchodzi umorzenie akcji oraz zapłata wynagrodzenia z tego tytułu polegająca na dostawie towarów.
- 41 Jednakże, jak wynika z pkt 36 niniejszego wyroku, mając na uwadze wzajemny charakter świadczeń między obydwoma spółkami i podwójny charakter każdej ze stron w ramach ich stosunku prawnego, z jednej strony jako dostawcy i z drugiej strony jako odbiorcy, należy rozróżnić te dwie transakcje.
- 42 Co się tyczy transakcji dostawy nieruchomości rozpatrywanych w postępowaniu głównym, gdyby okazało się, że owe nieruchomości, których własność miałyby zostać przekazana przez Polfarmex w zamian za planowane „umorzenie”, są nieruchomościami pozostającymi w zakresie „działalności gospodarczej” owej spółki w szerokim rozumieniu, jakie zostało przyjęte w orzecznictwie cytowanym

w pkt 38 i 39 niniejszego wyroku, co podlega weryfikacji przez sąd odsyłający, wówczas należałoby stwierdzić, że tego rodzaju transakcja podlega opodatkowaniu VAT. W tym względzie, sama okoliczność, że przyczyną przekazania własności jest zapłata za omawiane akcje, i że owa transakcja mieści się w kontekście restrukturyzacji spółki Polfarmex nie może prowadzić do wniosku, że tego rodzaju dostawa nieruchomości jest wyłączona z zakresu stosowania art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

- 43 Powyższe stwierdzenie pozostaje jednak bez uszczerbku dla ustanowionego w art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT zwolnienia z VAT obejmującego dostawy budynków, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, który dotyczy dostaw budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem. Należy bowiem w szczególności przypomnieć, że na podstawie owych przepisów rozpatrywanych łącznie Trybunał dokonał rozróżnienia między nowym a starym budynkiem, przy czym sprzedaż starego budynku nie podlega co do zasady opodatkowaniu VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 21; a także z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 30). W związku z tym, że pytanie prejudycjalne nie dotyczy owych przepisów, a Trybunał nie dysponuje żadnymi informacjami w tym względzie, do sądu odsyłającego będzie należało w danym przypadku określenie przepisów podlegających zastosowaniu w tym zakresie do nieruchomości będących przedmiotem dostawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym.
- 44 Co się tyczy transakcji umorzenia akcji, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że samo nabycie czy posiadanie akcji nie może być traktowane jako „działalność gospodarcza” w rozumieniu dyrektywy VAT. Samo dzierżenie tytułów uczestnictwa innych przedsiębiorstw nie stanowi wykorzystywania dóbr w sposób ciągły do celów zarobkowych, ponieważ ewentualna dywidenda będąca pożytkiem z tego uczestnictwa wynika z samej własności dóbr, a nie jest świadczeniem wzajemnym z tytułu jakiegokolwiek działalności gospodarczej w rozumieniu tejże dyrektywy (wyrok z dnia 26 maja 2005 r., Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Skoro zatem nabycie tytułów uczestnictwa w innych przedsiębiorstwach nie stanowi samo w sobie działalności gospodarczej w rozumieniu tejże dyrektywy, nie są nią tym samym transakcje polegające na zbyciu tego rodzaju tytułów (wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r., Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, pkt 33).
- 46 Mając na względzie powyższe rozważania, na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przekazanie przez spółkę akcyjną na rzecz jednego z jej akcjonariuszy własności nieruchomości, dokonane, jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, tytułem wynagrodzenia za nabycie przez ową spółkę akcyjną, w ramach mechanizmu umorzenia akcji przewidzianego w przepisach krajowych, akcji posiadanych przez owego akcjonariusza w jej kapitale zakładowym, stanowi odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT, o ile owa nieruchomość jest związana z działalnością gospodarczą owej spółki akcyjnej.

### **W przedmiocie kosztów**

- 47 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 2 ust. 1 lit. a) 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 przekazanie przez spółkę akcyjną na rzecz jednego z jej akcjonariuszy własności nieruchomości, dokonane, jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, tytułem wynagrodzenia za nabycie przez ową spółkę akcyjną, w ramach mechanizmu umorzenia akcji przewidzianego w przepisach krajowych, akcji posiadanych przez owego akcjonariusza w jej kapitale zakładowym, stanowi odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, o ile owa nieruchomość jest związana z działalnością gospodarczą owej spółki akcyjnej.**

Rosas

Toader

Prechal

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 13 czerwca 2018 r.

Sekretarz  
A. Calot Escobar

Prezes siódmej izby  
A. Rosas