



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 13 marca 2014 r. *

Podatki — Podatek od wartości dodanej — Powstanie i zakres prawa do odliczenia podatku — Rozwiązanie spółki przez wspólnika — Nabycie części klienteli tej spółki — Wniesienie wkładu niepieniężnego do innej spółki — Zapłata naliczonego podatku — Możliwe odliczenie

W sprawie C-204/13

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 20 lutego 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 kwietnia 2013 r., w postępowaniu:

Finanzamt Saarlouis

przeciwko

Heinzowi Malburgowi,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Borg Barthet, prezes izby, S. Rodin i F. Biltgen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu H. Malburga przez K. Kocha, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz A. Cordewenera, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: niemiecki.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 1 i 2, a także art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Saarlouis (urzędem skarbowym w Sarrelouis, zwanym dalej „Finanzamt”) a H. Malburgiem, dotyczącego prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), zapłaconego przez wspólnika w związku z przejściem części klienteli przy podziale rzeczywistym majątku spółki prawa cywilnego zajmującej się doradztwem podatkowym.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

- 4 Artykuł 4 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku].

[...]”.

- 5 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego na terytorium kraju podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

Prawo niemieckie

- 6 Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz 2003 (ustawy o podatku obrotowym z 2003 r., BGBl. 2003 I, s. 2645, zwanej dalej „UStG”) podatkowi VAT podlegają dostawy dokonywane i usługi świadczone odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa.
- 7 Przedsiębiorcą jest zgodnie z § 2 ust. 1 zdanie pierwsze UStG ten, kto na własny rachunek wykonuje działalność przemysłową, handlową, rzemieślniczą lub zawodową. Zgodnie z § 2 ust. 1 zdanie drugie UStG przedsiębiorstwo obejmuje całą działalność przemysłową, handlową, rzemieślniczą lub zawodową przedsiębiorcy. „Przemysłową, handlową, rzemieślniczą lub zawodową” działalnością jest zgodnie z § 2 ust. 1 zdanie trzecie UStG każda długotrwała działalność wykonywana w celu uzyskania przychodów, nawet jeżeli przedsiębiorca nie dąży do osiągnięcia zysku lub gdy zrzeczenie osób działa jedynie na rzecz swoich członków.
- 8 Paragraf 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG stanowi, że przedsiębiorca może odliczyć ustawowo należny podatek z tytułu dostaw dokonywanych i usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Jednakże zgodnie z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze pkt 1 UStG odliczenie jest wyłączone w przypadku dostaw i usług, które przedsiębiorca wykorzystuje do realizacji transakcji zwolnionych z podatku.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 9 Do dnia 31 grudnia 1994 r. H. Malburg posiadał 60% udziałów w kapitale zakładowym spółki cywilnej prawa niemieckiego Malburg & Partner (zwanej dalej „dawną spółką”), a dwaj pozostali wspólnicy posiadali po 20% udziałów w tym kapitale. W dniu 31 grudnia 1994 r. dawna spółka została rozwiązana, w ten sposób, że każdy ze wspólników przejął część klienteli spółki. Od dnia 1 stycznia 1995 r. dwaj pozostali wspólnicy wykonywali wolny zawód doradcy podatkowego w odrębnych kancelariach.
- 10 W dniu 31 grudnia 1994 r. H. Malburg utworzył nową spółkę, w której posiadał 95% udziałów (zwaną dalej „nową spółką”). Zgodnie z ustaleniami sądu pierwszej instancji, które wiążą sąd odsyłający, H. Malburg nieodpłatnie udostępnił nowej spółce do korzystania w ramach jej działalności gospodarczej klientelę, którą nabył w związku z rozwiązaniem dawnej spółki.
- 11 Wyrokiem z dnia 24 września 2003 r. sąd pierwszej instancji stwierdził, że dawna spółka została rozwiązana w dniu 31 grudnia 1994 r. przez podział rzeczywisty majątku. Następnie Finanzamt wydał wobec dawnej spółki decyzję w sprawie wymiaru podatku obrotowego za rok 1994 z tytułu przeniesienia klienteli. Wspomniana decyzja stała się ostateczna, a należy podatek został zapłacony.
- 12 Dawna spółka, reprezentowana przez H. Malburga, wystawiła H. Malburgowi fakturę na kwotę w wysokości 1 548 968,53 EUR z datą 16 sierpnia 2004 r. z tytułu „podziału rzeczywistego majątku spółki w dniu 31 grudnia 1994 r.”, z oddzielnym wykazaniem kwoty podatku VAT.
- 13 W zeznaniu podatkowym dotyczącym podatku VAT za sierpień 2004 r. H. Malburg odliczył kwotę podatku VAT w wysokości 232 345,28 EUR, który został mu naliczony w związku z nabyciem klienteli. Finanzamt nie uwzględnił tego odliczenia.
- 14 Heinz Malburg wniósł zażalenie na wydaną przez Finanzamt decyzję i złożył zeznanie podatkowe dotyczące podatku VAT za rok 2004, w którym zadeklarował, poza podatkiem VAT naliczonym z tytułu rozpatrywanego nabycia klienteli, transakcje wynikające z zarządzania nową spółką na kwotę w wysokości 44 990 EUR. Finanzamt oddalił to zażalenie, uzasadniając, że H. Malburg nie korzystał ze wspomnianej klienteli we własnym przedsiębiorstwie. Zdaniem Finanzamt dobro gospodarcze, jakie

- stanowi ta klientela, zostało wykorzystane przez nową spółkę, czyli przedsiębiorstwo odrębne od przedsiębiorstwa H. Malburga. Heinzowi Malburgowi nie przysługuje więc żadne prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego.
- 15 Heinz Malburg odwołał się do Finanzgericht des Saarlandes (sądu finansowego Saarland), który uwzględnił jego odwołanie.
 - 16 W uzasadnieniu skargi rewizyjnej Finanzamt podnosi, że orzeczenie Finanzgericht des Saarlandes jest sprzeczne z prawem oraz że zasady ustanowione przez Trybunał w wyroku z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 Polski Trawertyn nie mają zastosowania do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, ponieważ nie dotyczy ona odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego przez spółkę jawną, ale odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego przez wspólnika założyciela.
 - 17 Jedenasta izba Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego), przed którą zawisł spór, wskazuje, że skłania się raczej ku tezie, iż H. Malburg ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem klienteli.
 - 18 A zatem, w pierwszej kolejności, zgodnie z przepisami szóstej dyrektywy, w brzmieniu nadanym im przez wykładnię Trybunału, przedsiębiorca ma prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, o ile nabywa usługi dla swego przedsiębiorstwa i usługi te są lub będą używane do celów transakcji opodatkowanych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. s. I-5547, pkt 24; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 52; z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie C-257/11 Gran Via Moinești, pkt 23; z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 29).
 - 19 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że czynności przygotowawcze powinny być zaliczane do działalności gospodarczej (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Polski Trawertyn, pkt 28, i w sprawie Gran Via Moinești, pkt 26, a także przytoczone tam orzecznictwo), ponieważ zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby pierwsze wydatki inwestycyjne dokonane na potrzeby i cele przedsiębiorstwa były uznawane za działalność gospodarczą.
 - 20 W niniejszym przypadku, nie analizując kwestii, czy status przedsiębiorcy H. Malburga mógł w stosownym przypadku wynikać z funkcji zarządzającego nową spółką, którą to funkcję według zeznania podatkowego VAT sprawował on w spornym roku 2004, sąd odsyłający twierdzi, że nabywając klientelę, którą następnie przekazał nieodpłatnie nowej spółce do korzystania w ramach jej działalności gospodarczej, H. Malburg prowadził działalność gospodarczą na rzecz tej nowej spółki poprzez podejmowanie czynności przygotowawczych.
 - 21 Następnie przekazanie klienteli nastąpiło również na rzecz H. Malburga jako odbiorcy usług. H. Malburg nabył bowiem klientelę we własnym imieniu i na własny rachunek w drodze podziału rzeczywistego majątku i dopiero następnie przekazał ją nowej spółce nieodpłatnie do korzystania.
 - 22 Wreszcie w przypadku niniejszego sporu spełniona jest przesłanka określona w § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG, ponieważ podatek VAT był ustawowo należny z tytułu transakcji powodującej naliczenie podatku. Finanzamt wydał bowiem decyzję o opodatkowaniu dawnej spółki podatkiem VAT za rok 1994 ze względu na przeniesienie klienteli na rzecz H. Malburga i podatek ten został zapłacony.
 - 23 Tezy tej nie podważa fakt, że H. Malburg, jako wspólnik nowej spółki, przekazał nieodpłatnie nabytą klientelę na rzecz nowej spółki do korzystania i że w tym zakresie nie doszło do opodatkowanej transakcji objętej podatkiem należnym oraz że co do zasady nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a opodatkowaną transakcją objętą podatkiem należnym. W ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn Trybunał orzekł, że przepisy dotyczące wspólnego systemu podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one obowiązywaniu

przepisów krajowych, które nie umożliwiają ani wspólnikom spółki, ani teź spółce dochodzenia prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z wydatkami inwestycyjnymi poniesionymi przez tych wspólników przed utworzeniem i rejestracją wspomnianej spółki, na potrzeby i cele jej działalności gospodarczej. Tak więc wyrok ten ma zastosowanie przez analogię do niniejszego przypadku.

- 24 Sąd odsyłający podnosi jednakże, że piąta izba Bundesfinanzhof nie zgadza się z tą wykładnią i twierdzi, że uzasadnienie przedstawione przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn nie ma przełożenia na niniejszą sprawę. A zatem, w szczególności, sporna transakcja nie stanowi „czynności inwestycyjnej” takiej jak rozpatrywana w sporze, w którym wydano ww. wyrok w sprawie Polski Trawertyn. Zdaniem bowiem tej izby w niniejszym przypadku nie chodzi o nabycie dobra inwestycyjnego przez nową spółkę, ale jedynie o udostępnienie tego dobra tej spółce. Ponadto „transakcja objęta podatkiem należnym” dokonana przez H. Malburga nie jest transakcją podlegającą opodatkowaniu, tak jak w sporze rozstrzygniętym w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn, ale transakcją od początku niepodlegającą opodatkowaniu.
- 25 W tym względzie sąd odsyłający uważa, że istnieją wątpliwości co do dokładnej wykładni przepisów szóstej dyrektywy.
- 26 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy uwzględniając zasadę neutralności, art. 4 ust. 1 i 2, [a także] art. 17 ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że wspólnik spółki prawa cywilnego prowadzącej działalność w zakresie doradztwa podatkowego, który nabywa od tej spółki część klienteli wyłącznie w tym celu, aby następnie bezpośrednio przekazać nieodpłatnie tę część na rzecz nowo utworzonej spółki prawa cywilnego [w której posiada większość udziałów], zajmującej się doradztwem podatkowym, do korzystania w ramach [jej] działalności gospodarczej, [jest] uprawniony do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem klienteli?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 27 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy uwzględniając zasadę neutralności podatku VAT, art. 4 ust. 1 i 2, a także art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wspólnik spółki prawa cywilnego prowadzącej działalność w zakresie doradztwa podatkowego, który nabywa od tej spółki część klienteli wyłącznie w tym celu, aby następnie bezpośrednio przekazać nieodpłatnie tę część na rzecz nowo utworzonej spółki prawa cywilnego zajmującej się doradztwem podatkowym, w której posiada większość udziałów, do korzystania w ramach jej działalności gospodarczej, przy czym klientela ta nie wchodzi w skład majątku nowo utworzonej spółki, jest uprawniony do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem tej klienteli.
- 28 Jak wynika z pkt 23 i 24 niniejszego wyroku, sąd odsyłający zastanawia się w szczególności, czy uzasadnienie wykładni przedstawionej przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn, w kwestii odzyskania podatku naliczonego w związku z transakcjami dokonanyymi celem podjęcia planowanej działalności gospodarczej przez spółkę jawną, której przyszli wspólnicy zapłacili naliczony podatek, ma zastosowanie przez analogię do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym.
- 29 Na wstępie należy podnieść, że jak wynika z pkt 26 ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn i pkt 63 opinii rzecznika generalnego przedstawionej w sprawie rozstrzygniętej w tym wyroku, okoliczności faktyczne tej sprawy były jej właściwe. A zatem na podstawie właściwych przepisów krajowych wspólnicy przyszłej spółki nie mogli powołać się na prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanyymi osobiście przed rejestracją oraz identyfikacją tej

spółki do celów podatku VAT na potrzeby i cele jej działalności gospodarczej z uwagi na to, że wniesienie danego dobra inwestycyjnego stanowiło czynność zwolnioną z podatku. W świetle powyżej opisanych okoliczności faktycznych Trybunał orzekł, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym wspomniane przepisy krajowe nie tylko nie umożliwiają owej spółce dochodzenia prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego w związku z omawianym dobrem inwestycyjnym, ale także uniemożliwiają dochodzenie powyższego prawa wspólnikom, którzy dokonali wydatków inwestycyjnych.

- 30 Tak więc w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn Trybunał orzekł, że art. 9, 168 i 169 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one istnieniu przepisów krajowych, które nie umożliwiają ani wspólnikom spółki, ani tej spółce dochodzenia prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanyymi przez wspomnianych wspólników przed utworzeniem i rejestracją powyższej spółki na potrzeby i cele jej działalności gospodarczej.
- 31 W świetle tych rozważań należy następnie zbadać, czy w sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym występują okoliczności podobne do tych, jakie były przedmiotem sporu rozstrzygnięty w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn.
- 32 Aby odpowiedzieć na przedstawione pytanie, należy w pierwszej kolejności przypomnieć, po pierwsze, że zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy podatkowi podlega i w stosownym przypadku rodzi prawo do przewidzianego w art. 17 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy odliczenia podatku naliczonego działalność gospodarcza, a w szczególności transakcje obejmujące wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku.
- 33 Należy przypomnieć następnie, że zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy jeżeli towary i usługi służą wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu, to podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, podlegającego zapłacie lub zapłaconego w kraju podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które będą podatnikowi dostarczone przez innego podatnika.
- 34 Tak więc, jak już orzekł Trybunał, aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (zob. wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-104/12 Becker, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 Tymczasem należy stwierdzić, że w sporze rozstrzygniętym w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn transakcja objęta podatkiem należnym przeprowadzona przez dwóch przyszyłych wspólników, czyli wniesienie nieruchomości do spółki z tytułu wydatków inwestycyjnych do celów działalności gospodarczej tej spółki, objęta była niewątpliwie zakresem stosowania podatku VAT, ale stanowiła transakcję zwolnioną z tego podatku. Natomiast w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcja objęta podatkiem należnym nie jest objęta zakresem stosowania podatku VAT, ponieważ nieodpłatne udostępnienie klienteli nowej spółce nie może być uznane za „działalność gospodarczą” w rozumieniu szóstej dyrektywy.
- 36 Wspomniane udostępnienie klienteli nowej spółce jest bowiem „nieodpłatne” i w związku z tym nie jest objęte ani zakresem stosowania art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, który dotyczy wyłącznie dostawy towarów lub świadczenia usług dokonywanych odpłatnie, ani zakresem stosowania art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, który dotyczy wyłącznie wykorzystywania własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku.

- 37 A zatem w niniejszym przypadku nie istnieje także bezpośredni i ścisły związek pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym, która rodzi prawo do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.
- 38 Trybunał przyznał jednak również, że podatnik ma prawo do odliczenia nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, jeśli koszty omawianych usług stanowią część jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią element cenotwórczy dla dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Tego rodzaju koszty mają bowiem bezpośredni i ścisły związek z całością działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika (wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 31; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 36; ww. wyrok w sprawie Becker, pkt 20). Mogłoby tak być w szczególności w przypadku, gdyby ustalono, że podatnik sam nabył rozpatrywaną klientelę w ramach swojej działalności polegającej na zarządzaniu nowo utworzoną spółką, a koszty wynikające z tego nabycia należałoby uznać za część kosztów ogólnych odnoszących się do wspomnianego zarządzania.
- 39 Jednakże, jak wynika z pkt 20 niniejszego wyroku, sam sąd odsyłający odrzucił tę część swego rozumowania, a zatem nie istnieje potrzeba orzekania przez Trybunał w tym zakresie.
- 40 W drugiej kolejności należy podnieść, że sąd odsyłający zastanawia się, czy w świetle zasady neutralności podatkowej ww. wyrok w sprawie Polski Trawertyn nie ma zastosowania przez analogię do niniejszego przypadku.
- 41 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie orzekał, że zasada neutralności podatkowej znajduje odzwierciedlenie w systemie odliczeń, którego celem jest całkowite zwolnienie przedsiębiorcy z obciążenia podatkiem VAT należnym lub uiszczonym w ramach wszelkiej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem, by wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT, była opodatkowana w sposób całkowicie neutralny (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; a także z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 Zasada neutralności podatkowej nie znajduje zatem zastosowania do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, ponieważ, jak wynika z pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, nieodpłatne udostępnienie klienteli spółce nie jest transakcją objętą zakresem stosowania podatku VAT.
- 43 Skądinąd, jak już orzekł Trybunał, zasada neutralności podatkowej nie jest normą prawa pierwotnego, lecz wskazówką interpretacyjną, którą należy stosować łącznie z regułą, od której stanowi wyjątek (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, pkt 45). Wobec jednoznacznego przepisu szóstej dyrektywy zasada neutralności podatkowej nie pozwala zatem na rozszerzenie zakresu zastosowania odliczenia podatku naliczonego. Co się tyczy sporu rozstrzygniętego w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn, okazało się, że zastosowanie rozpatrywanych w tej sprawie przepisów krajowych nie pozwala ani przyszłym wspólnikom spółki, której utworzenie jest planowane, ani tej spółce na skuteczne powoływanie się na zasadę neutralności.
- 44 W trzeciej kolejności należy podnieść, że okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu rozstrzygniętego w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn różnią się także pod innymi względami od sytuacji rozpatrywanej w sprawie w postępowaniu głównym. W tej ostatniej sprawie bowiem nowa spółka była już utworzona, kiedy H. Malburg nabył klientelę, i w przeciwieństwie do sytuacji rozpatrywanej w sporze rozstrzygniętym w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn, nie doszło do

wniesienia dobra inwestycyjnego, w tym przypadku klienteli, do majątku tej spółki. Wreszcie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego przez wspólnika w ramach czynności przygotowawczych do działalności spółki nie dochodziła nowo utworzona spółka.

- 45 W konsekwencji argumentacja będąca podstawą wykładni przedstawionej przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn nie ma przełożenia na sytuację taką jak rozpatrywana w sprawie w postępowaniu głównym.
- 46 Wniosek ten potwierdza okoliczność, że – jak podnosi rząd niemiecki – nieodpłatnego udostępnienia klienteli nie można utożsamiać z innymi dopuszczalnymi przez przepisy krajowe rozwiązaniami, które zgodnie z tymi przepisami rodzą prawo do odliczenia, a z których H. Malburg nie skorzystał. W odróżnieniu od przepisów krajowych leżących u podstaw sporu rozstrzygniętego w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn, które nie pozwalały stronie powodowej na skorzystanie z zastosowania zasady neutralności podatkowej, wydaje się więc – a zbadanie, czy tak jest w rzeczywistości, należy do sądu odsyłającego – że przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie sprzeciwiają się co do zasady zastosowaniu zasady neutralności podatkowej w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, charakteryzującej się możliwością skorzystania przez skarżącego z innych rozwiązań.
- 47 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że uwzględniając zasadę neutralności podatku VAT, art. 4 ust. 1 i 2, a także art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wspólnik spółki prawa cywilnego prowadzącej działalność w zakresie doradztwa podatkowego, który nabywa od tej spółki część klienteli wyłącznie w tym celu, aby następnie bezpośrednio przekazać nieodpłatnie tę część na rzecz nowo utworzonej spółki prawa cywilnego zajmującej się doradztwem podatkowym, w której posiada większość udziałów, do korzystania w ramach jej działalności gospodarczej, przy czym klientela ta nie wchodzi w skład majątku nowo utworzonej spółki, nie jest uprawniony do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem tej klienteli.

W przedmiocie kosztów

- 48 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 4 ust. 1 i 2, a także art. 17 ust. 2 lit. a) 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że wspólnik spółki prawa cywilnego prowadzącej działalność w zakresie doradztwa podatkowego, który nabywa od tej spółki część klienteli wyłącznie w tym celu, aby następnie bezpośrednio przekazać nieodpłatnie tę część na rzecz nowo utworzonej spółki prawa cywilnego zajmującej się doradztwem podatkowym, w której posiada większość udziałów, do korzystania w ramach jej działalności gospodarczej, przy czym klientela ta nie wchodzi w skład majątku nowo utworzonej spółki, nie jest uprawniony do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w związku z nabyciem tej klienteli.

Podpisy