Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C?444/10

Finanzamt Lüdenscheid

przeciwko

Christel Schriever

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
z?o?ony przez Bundesfinanzhof)

VAT – Szósta dyrektywa – Artyku? 5 ust. 8 – Poj?cie przekazania ca?o?ci lub cz??ci aktywów – Zbycie w?asno?ci zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu z jednoczesn? dzier?aw? lokalu handlowego

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Podstawa opodatkowania – Dostawa towarów – Mo?liwo?? wy??czenia przez pa?stwa cz?onkowskie przekazania ca?o?ci lub cz??ci aktywów*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 5 ust. 8)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Podstawa opodatkowania – Dostawa towarów – Przekazanie ca?o?ci lub cz??ci aktywów*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 5 ust. 8)

1. Stwierdzenie, i? nast?pi?o przekazanie przedsi?biorstwa lub jego samodzielnej cz??ci w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, wymaga, by ca?o?? przekazanych sk?adników pozwala?a na prowadzenie samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej.

Je?eli dzia?alno?? gospodarcza nie wymaga u?ytkowania konkretnych pomieszcze? lub pomieszcze? wyposa?onych w sta?e instalacje konieczne do jej prowadzenia, przekazanie aktywów w rozumieniu wspomnianego przepisu szóstej dyrektywy mo?e mie? miejsce równie? bez przekazania prawa w?asno?ci nieruchomo?ci. Nie mo?na natomiast uzna?, ?e bez udost?pnienia nabywcy lokalu handlowego nast?pi?o przekazanie w rozumieniu tego przepisu, je?eli prowadzona dzia?alno?? gospodarcza polega na u?ytkowaniu niepodzielnego zespo?u dóbr ruchomych i nieruchomych. W szczególno?ci, je?eli lokal handlowy jest wyposa?ony w sta?e instalacje niezb?dne do prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, nieruchomo?? ta musi wchodzi? w sk?ad przekazywanych aktywów, ?eby mo?na by?o mówi? o przekazaniu ca?o?ci lub cz??ci aktywów w rozumieniu szóstej dyrektywy. Podobnie, przekazanie aktywów mo?e nast?pi?, je?eli lokal handlowy zostanie udost?pniony nabywcy w drodze dzier?awy lub je?eli nabywca dysponuje odpowiedni? nieruchomo?ci?, do której mo?e przenie?? ca?o?? przej?tych aktywów i gdzie mo?e kontynuowa? dzia?alno?? gospodarcz?.

Czynniki tego rodzaju, jak czas trwania umowy dzier?awy i uzgodnione sposoby jej rozwi?zania trzeba bra? pod uwag? przy ca?o?ciowej ocenie transakcji przekazania aktywów w rozumieniu omawianego przepisu, jako ?e mog? one wywiera? wp?yw na t? ocen?, je?eli mog?yby

uniemo?liwia? trwa?e prowadzenie dzia?alno?ci gospodarczej. Jednak?e mo?liwo?? rozwi?zania umowy dzier?awy zawartej na czas nieoznaczony przy zachowaniu krótkiego terminu wypowiedzenia nie oznacza sama w sobie, ?e nabywca mia? zamiar natychmiast zlikwidowa? przekazane przedsi?biorstwo lub jego cz???. Nie mo?na zatem odmówi? zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy tylko z tego powodu.

(por. pkt 25, 27–29, 42, 43)

2. Artyku? 5 ust. 8 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przeniesienie w?asno?ci zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu z jednoczesnym oddaniem nabywcy w dzier?aw? lokalu handlowego na podstawie umowy na czas nieoznaczony, ale mo?liwej do rozwi?zania przez ka?d? ze stron z zachowaniem krótkiego terminu wypowiedzenia, stanowi przekazanie ca?o?ci lub cz??ci aktywów w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem i? przekazane aktywa s? wystarczaj?ce do prowadzenia przez nabywc? w sposób trwa?y samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej.

(por. pkt 45; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (druga izba)

z dnia 10 listopada 2011 r.(*)

VAT – Szósta dyrektywa – Artyku? 5 ust. 8 – Poj?cie przekazania ca?o?ci lub cz??ci aktywów – Zbycie w?asno?ci zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu z jednoczesn? dzier?aw? lokalu handlowego

W sprawie C?444/10

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 lipca 2010 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 15 wrze?nia 2010 r., w post?powaniu:

Finanzamt Lüdenscheid

przeciwko

Christel Schriever,

TRYBUNA? (druga izba),

w sk?adzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, U. Lõhmus (sprawozdawca), A. Rosas, A. Ó Caoimh i A. Arabadjiev, s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Finanzamt Lüdenscheid przez H. Sellego, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i B.R. Killmanna, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach post?powania w trybie „Revision” w sporze mi?dzy Finanzamt Lüdenscheid (organem podatkowym, zwanym dalej „Finanzamt”) a C. Schriever w przedmiocie decyzji podatkowej, w której Finanzamt uzna? zbycie zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu przez C. Schriever za transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu podatkiem od warto?ci 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 ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy za „dostaw? towaru” uznaje si? przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako w?a?ciciel.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 8 omawianej dyrektywy:

„W przypadku przekazania, odp?atnie lub nieodp?atnie lub jako wk?adu do spó?ki ca?o?ci lub cz??ci aktywów, pa?stwa cz?onkowskie mog? uzna?, ?e dostawa towarów nie mia?a miejsca i ?e w takim przypadku odbiorca b?dzie traktowany jako prawny nast?pca przekazuj?cego. W miar? potrzeb pa?stwa cz?onkowskie mog? przedsi?wzi?? ?rodki konieczne w celu zapobie?enia zak?ócaniu konkurencji, w przypadku gdy odbiorca nie podlega w pe?ni obowi?zkowi podatkowemu”.

6 Zgodnie z art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy jej art. 5 ust. 8 znajduje zastosowanie „odpowiednio do ?wiadczenia us?ug”.

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 podlegaj? dostawy oraz inne ?wiadczenia, których przedsi?biorca dokonuje odp?atnie na terytorium kraju w ramach swojego przedsi?biorstwa.

8 Paragraf 1 ust. 1a UStG, s?u??cy transpozycji do prawa krajowego art. 5 ust. 8 i art. 6 ust. 5 szóstej dyrektywy, stanowi:

„Transakcje dokonywane w ramach przekazania przedsi?biorstwa innemu przedsi?biorcy w celu prowadzenia przedsi?biorstwa nie podlegaj? podatkowi VAT. Przekazanie przedsi?biorstwa oznacza, ?e przedsi?biorstwo lub samodzielny zak?ad w ramach przedsi?biorstwa jest w ca?o?ci przekazywany lub wnoszony do spó?ki, odp?atnie lub nieodp?atnie. Przedsi?biorca b?d?cy nabywc? staje si? nast?pc? prawnym zbywcy”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

9 C. Schriever prowadzi?a do dnia 30 czerwca 1996 r. detaliczn? sprzeda? artyku?ów sportowych w lokalu handlowym, którego by?a w?a?cicielem. Tego dnia zby?a zapas towarów oraz wyposa?enie sklepu spó?ce Sport S. GmbH (zwanej dalej „spó?k? Sport S.”) za ??czn? kwot? 455 tys. DEM, przy czym na rachunku nie wyszczególniono podatku VAT.

10 Jednocze?nie C. Schriever wydzier?awi?a spó?ce Sport S., na czas nieoznaczony od dnia 1 sierpnia 1996 r., lokal handlowy, w którym by?a prowadzona omawiana dzia?alno?? gospodarcza. Zgodnie z postanowieniami umowy dzier?awy mog?a ona zosta? wypowiedziana przez ka?d? ze stron do trzeciego dnia roboczego ka?dego kwarta?u kalendarzowego, ze skutkiem od ko?ca nast?pnego kwarta?u.

11 Spó?ka Sport S. prowadzi?a sklep sportowy do dnia 31 maja 1998 r.

12 C. Schriever uzna?a zbycie zapasu towarów i wyposa?enia sklepu za przekazanie przedsi?biorstwa w ca?o?ci, niepodlegaj?ce opodatkowaniu, zgodnie z § 1 ust. 1a UStG. W zwi?zku z tym nie wykaza?a przychodu z tej sprzeda?y w deklaracji z tytu?u podatku VAT za rok 1996.

13 Finanzamt uzna? natomiast, ?e nie zosta?y spe?nione warunki przekazania przedsi?biorstwa w ca?o?ci, poniewa? nieruchomo??, zasadniczy element przedsi?biorstwa, nie stanowi?a przedmiotu przekazania spó?ce Sport S. W zmianie decyzji o ustaleniu zobowi?zania podatkowego za rok 1996 Finanzamt uzna? zbycie za transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu i naliczy? podatek VAT.

14 Finanzgericht, uwzgl?dniaj?c skarg? C. Schriever na decyzj? Finanzamt, uzna?, ?e w ?wietle ca?o?ci okoliczno?ci sprawy sporna transakcja rzeczywi?cie stanowi?a przekazanie przedsi?biorstwa w ca?o?ci w rozumieniu § 1 ust. 1a UStG, jako ?e, po pierwsze, spó?ka Sport S. rzeczywi?cie kontynuowa?a dzia?alno?? przedsi?biorstwa C. Schriever, a po drugie sama teoretyczna mo?liwo?? rozwi?zania w ka?dej chwili umowy dzier?awy nie ma tu znaczenia.

15 Finanzamt wniós? „Revision” od tego orzeczenia do Bundesfinanzhof, utrzymuj?c, ?e dzier?awa z ustawowym terminem wypowiedzenia nie gwarantuje trwa?ej kontynuacji dzia?alno?ci przedsi?biorstwa, gdy? bez lokalu handlowego prowadzenie handlu detalicznego jest niemo?liwe.

16 W postanowieniu Bundesfinanzhof przypomina, ?e zgodnie z jego utrwalonym orzecznictwem zbycie mo?na uzna? za przekazanie przedsi?biorstwa mimo wy??czenia z transakcji niektórych istotnych cz??ci tego przedsi?biorstwa, pod warunkiem ?e przedsi?biorca mo?e u?ywa? tych cz??ci w d?ugim okresie w celu trwa?ego prowadzenia dzia?alno?ci przedsi?biorstwa. S?d ten podkre?la, ?e zgodnie z jego orzecznictwem dzier?awa na okres dziesi?ciu lat stanowi u?ywanie istotnych cz??ci przedsi?biorstwa w d?ugim okresie, podczas gdy zgodnie z prawomocnym wyrokiem Finanzgericht Baden?Württemberg dzier?awa na okres pi?ciu lat stanowi?cej cz??? przedsi?biorstwa nieruchomo?ci nale??cej do zbywcy nie jest wystarczaj?ca do uznania, i? nast?pi?a „kontynuacja” dzia?alno?ci przedsi?biorstwa.

17 Zdaniem Bundesfinanzhof okoliczno?ci sprawy przed tym s?dem s? jednak szczególne, poniewa? dzier?awa na czas nieoznaczony mo?e zosta? rozwi?zana w krótkim okresie przez ka?d? ze stron.

18 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy »przekazanie« ca?o?ci aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy […] nast?puje w sytuacji, gdy przedsi?biorca przenosi na nabywc? w?asno?? zapasu towarów oraz wyposa?enia swego sklepu detalicznego, podczas gdy b?d?cy w?asno?ci? tego przedsi?biorcy lokal handlowy zostaje jedynie oddany w dzier?aw? wskazanej wy?ej osobie?

2) Czy w tym wzgl?dzie ma znaczenie, czy lokal handlowy zosta? oddany w u?ytkowanie na podstawie d?ugoterminowej umowy dzier?awy, czy te? na podstawie umowy dzier?awy na czas nieoznaczony, która mo?e zosta? wypowiedziana przez ka?d? ze stron z zachowaniem krótkiego terminu wypowiedzenia?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

19 Poprzez pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, s?d krajowy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przeniesienie w?asno?ci zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu z jednoczesnym oddaniem nabywcy w dzier?aw? lokalu handlowego na podstawie umowy na czas nieoznaczony, ale mo?liwej do rozwi?zania przez ka?d? ze stron z zachowaniem krótkiego terminu wypowiedzenia, stanowi przekazanie ca?o?ci lub cz??ci aktywów.

20 Nale?y przede wszystkim przypomnie?, ?e zgodnie z art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy w przypadku przekazania ca?o?ci lub cz??ci aktywów pa?stwa cz?onkowskie mog? uzna?, ?e dostawa towarów nie mia?a miejsca i ?e w takim przypadku odbiorca b?dzie traktowany jako prawny nast?pca przekazuj?cego. Wynika z tego, ?e gdy pa?stwo cz?onkowskie skorzysta?o z tej mo?liwo?ci, przekazania ca?o?ci lub cz??ci aktywów nie uwa?a si? za dostaw? towarów w rozumieniu szóstej dyrektywy. Zgodnie z jej art. 2 takie przekazanie nie podlega wi?c 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 pa?dziernika 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 pa?stwa cz?onkowskie mog? wykluczy? z tej zasady przekazanie aktywów podmiotowi nieb?d?cemu podatnikiem w rozumieniu dyrektywy lub podmiotowi, który dzia?a jako podatnik tylko w zakresie cz??ci prowadzonej przez siebie dzia?alno?ci, je?eli jest to konieczne w celu zapobiegania zak?óceniu konkurencji. Przepis ten nale?y uzna? za okre?laj?cy wyczerpuj?co przypadki, gdy pa?stwo cz?onkowskie

korzystaj?ce z mo?liwo?ci przewidzianej w art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy ma prawo ograniczy? zasad? nieuznawania transakcji za dostaw? (ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 30).

22 Nast?pnie, w odniesieniu do poj?cia „przekazanie, odp?atnie lub nieodp?atnie lub jako wk?adu do spó?ki ca?o?ci lub cz??ci aktywów”, u?ytego w art. 5 ust. 8 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, Trybuna? orzek? ju?, ?e poj?cie to jest terminem autonomicznym prawa Unii Europejskiej, który nale?y interpretowa? jednolicie na ca?ym jej obszarze. Wobec braku definicji tego poj?cia w szóstej dyrektywie oraz wyra?nego odes?ania do prawa pa?stw cz?onkowskich znaczenie i zakres tego poj?cia nale?y ustali? z uwzgl?dnieniem jego kontekstu oraz celu, jakiemu s?u?y omawiane uregulowanie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 32–35).

23 W?a?nie w kontek?cie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy i celu, jakiemu s?u?y ten przepis, Trybuna? uzna?, ?e ma on za zadanie umo?liwi? pa?stwom cz?onkowskim u?atwienie przekazywania przedsi?biorstw lub cz??ci przedsi?biorstw, poprzez uproszczenie tych transakcji i unikanie naruszenia p?ynno?ci finansowej nabywcy nadmiernym obci??eniem podatkowym, które i tak odzyska?by on nast?pnie poprzez odliczenie naliczonego podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 39).

24 Ponadto Trybuna? orzek?, ?e w ?wietle owego celu poj?cie „przekazanie […] ca?o?ci lub cz??ci aktywów” nale?y interpretowa? w taki sposób, i? obejmuje ono przekazanie przedsi?biorstwa lub jego samodzielnej cz??ci, w tym sk?adników materialnych i ewentualnie niematerialnych, ??cznie sk?adaj?cych si? na przedsi?biorstwo lub cz??? przedsi?biorstwa zdoln? prowadzi? samodzieln? dzia?alno?? gospodarcz?, lecz nie obejmuje samego zbycia towarów, jak sprzeda? zapasu produktów (zob. ww. wyroki: w sprawie Zita Modes, pkt 40; w sprawie SKF, pkt 37).

25 Jak z tego wynika, stwierdzenie, i? nast?pi?o przekazanie przedsi?biorstwa lub jego samodzielnej cz??ci w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, wymaga, by ca?o?? przekazanych sk?adników pozwala?a na prowadzenie samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej.

26 Kwesti?, czy ca?o?? ta musi obejmowa? okre?lone dobra, zarówno ruchome, jak nieruchome, nale?y rozpatrywa? z punktu widzenia charakteru prowadzonej dzia?alno?ci gospodarczej.

27 Je?eli dzia?alno?? gospodarcza nie wymaga u?ytkowania konkretnych pomieszcze? lub pomieszcze? wyposa?onych w sta?e instalacje konieczne do jej prowadzenia, przekazanie aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy mo?e mie? miejsce równie? bez przekazania prawa w?asno?ci nieruchomo?ci.

28 Nie mo?na natomiast uzna?, ?e bez udost?pnienia nabywcy lokalu handlowego nast?pi?o przekazanie w rozumieniu tego przepisu, je?eli prowadzona dzia?alno?? gospodarcza polega na u?ytkowaniu niepodzielnego zespo?u dóbr ruchomych i nieruchomych. W szczególno?ci, je?eli lokal handlowy jest wyposa?ony w sta?e instalacje niezb?dne do prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, nieruchomo?? ta musi wchodzi? w sk?ad przekazywanych aktywów, ?eby mo?na by?o mówi? o przekazaniu ca?o?ci lub cz??ci aktywów w rozumieniu szóstej dyrektywy.

29 Podobnie, przekazanie aktywów mo?e nast?pi?, je?eli lokal handlowy zostanie udost?pniony nabywcy w drodze dzier?awy lub je?eli nabywca dysponuje odpowiedni? nieruchomo?ci?, do której mo?e przenie?? ca?o?? przej?tych aktywów i gdzie mo?e kontynuowa? dzia?alno?? gospodarcz?.

30 Ka?da inna wyk?adnia skutkowa?aby arbitralnym rozró?nieniem mi?dzy przekazaniem

przez zbywców b?d?cych w?a?cicielami lokali, w których mie?ci si? przekazywane przedsi?biorstwo lub jego cz???, z jednej strony, a przekazaniem przez zbywców b?d?cych jedynie dzier?awcami tych lokali z drugiej. Ani bowiem brzmienie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, ani jego cel nie pozwalaj? przypuszcza?, by ci ostatni nie mogli przekaza? aktywów w rozumieniu tego przepisu.

31 Co wi?cej, kwota podatku VAT nale?nego z tytu?u przekazania przedsi?biorstwa lub cz??ci przedsi?biorstwa mo?e stanowi? bardzo istotne obci??enie dla nabywcy w stosunku do zasobów przekazywanego przedsi?biorstwa, nawet je?eli ca?o?? przekazywanych aktywów nie obejmuje nieruchomo?ci. Szczególne traktowanie przekazania aktywów z jednoczesn? dzier?aw? lokalu handlowego b?dzie 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 powy?szych rozwa?a?, w celu ustalenia, czy transakcja mie?ci si? w poj?ciu przekazania aktywów w rozumieniu szóstej dyrektywy, nale?y dokona? ca?o?ciowej oceny okoliczno?ci faktycznych, w jakich transakcja ta nast?puje. W ramach tej oceny szczególne znaczenie b?dzie mie? charakter dzia?alno?ci gospodarczej, o któr? chodzi.

33 Je?li chodzi konkretnie o przekazanie zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu, nast?puje to zwykle w celu umo?liwienia nabywcy kontynuowania dzia?alno?ci.

34 Jakkolwiek jest to dzia?alno??, której prowadzenie nie jest mo?liwe bez lokalu handlowego, kontynuacja prowadzenia sklepu zwykle nie wymaga, by w?a?ciciel przedsi?biorstwa by? jednocze?nie w?a?cicielem nieruchomo?ci, w której ten sklep dzia?a.

35 Poniewa? zbycie zapasu towarów i wyposa?enia sklepu wystarcza do kontynuowania samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej, przekazanie nieruchomo?ci nie ma decyduj?cego znaczenia z punktu widzenia uznania transakcji za przekazanie aktywów.

36 Ponadto, je?eli oka?e si?, ?e kontynuacja dzia?alno?ci gospodarczej wymaga, by nabywca u?ytkowa? ten sam lokal co zbywca, co do zasady nic nie stoi na przeszkodzie udost?pnieniu mu tego lokalu w drodze zawarcia umowy dzier?awy.

37 Zastosowanie art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy wymaga równie?, by nabywca mia? zamiar prowadzi? przekazane przedsi?biorstwo lub jego cz???, a nie natychmiast zlikwidowa? dzia?alno?? i ewentualnie sprzeda? zapasy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Zita Modes, pkt 44).

38 Jak wynika z orzecznictwa Trybuna?u w tej mierze, zamiar nabywcy mo?e, a w niektórych przypadkach powinien by? brany pod uwag? przy ca?o?ciowej ocenie okoliczno?ci transakcji, o ile mo?na go ustali? 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 wrze?nia 1996 r. w sprawie C?230/94 Enkler, Rec. s. I?4517, pkt 24; z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach po??czonych 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 Trybuna?owi wynika, ?e w sprawie przed s?dem krajowym przekazanie zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu z artyku?ami sportowymi z jednoczesn? dzier?aw? lokalu handlowego pozwoli?o nabywcy kontynuowa? samodzieln? dzia?alno?? gospodarcz? prowadzon? wcze?niej przez zbywc?. Jest bezsporne, ?e przekazania tego nie mo?na uzna? jedynie za sprzeda? zapasu produktów. Zarówno bowiem zapas towarów, jak wyposa?enie sklepu stanowi?y sk?adniki ca?o?ci przekazanych aktywów. Ponadto okoliczno??, i? nabywca kontynuowa? prowadzenie sklepu z artyku?ami sportowymi przez prawie dwa lata ?wiadczy, ?e

jego zamiarem nie by?a natychmiastowa likwidacja tej dzia?alno?ci.

40 W zwi?zku z tym okoliczno??, i? lokal handlowy zosta? jedynie oddany w dzier?aw? nabywcy, a nie sprzedany, nie przeszkodzi?a nabywcy w niniejszej sprawie kontynuowa? dzia?alno?ci zbywcy.

41 S?d krajowy stawia wreszcie pytanie, czy czas trwania umowy dzier?awy i sposób jej rozwi?zania nale?y bra? pod uwag? w celu ustalenia, czy zbycie przedsi?biorstwa lub jego cz??ci mo?na uzna? za przekazanie aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy.

42 W tej kwestii nale?y stwierdzi?, ?e czynniki tego rodzaju, jak czas trwania umowy dzier?awy i uzgodnione sposoby jej rozwi?zania trzeba bra? pod uwag? przy ca?o?ciowej ocenie transakcji przekazania aktywów w rozumieniu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy, jako ?e mog? one wywiera? wp?yw na t? ocen?, je?eli mog?yby uniemo?liwia? trwa?e prowadzenie dzia?alno?ci gospodarczej.

43 Jednak?e mo?liwo?? rozwi?zania umowy dzier?awy zawartej na czas nieoznaczony przy zachowaniu krótkiego terminu wypowiedzenia nie oznacza sama w sobie, ?e nabywca mia? zamiar natychmiast zlikwidowa? przekazane przedsi?biorstwo lub jego cz???. Nie mo?na zatem odmówi? zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy tylko z tego powodu.

44 Wyk?adnia taka jest zgodna z zasad? neutralno?ci podatkowej, b?d?c? jedn? z zasad wspólnego systemu podatku VAT. Zasada ta zakazuje bowiem mi?dzy innymi odmiennego traktowania z punktu widzenia tego podatku podmiotów gospodarczych dokonuj?cych tych samych transakcji (zob. m.in. wyroki: z dnia 7 wrze?nia 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 zosta?aby wi?c naruszona, gdyby mo?liwo?? zastosowania art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy do transakcji przekazania aktywów, jak w sprawie przed s?dem krajowym, by?a uzale?niona od warunków umowy dzier?awy, w szczególno?ci jej czasu trwania i sposobów rozwi?zania.

45 Bior?c pod uwag? ca?o?? powy?szych rozwa?a?, trzeba na pytania prejudycjalne udzieli? odpowiedzi, i? art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przeniesienie w?asno?ci zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu z jednoczesnym oddaniem nabywcy w dzier?aw? lokalu handlowego na podstawie umowy na czas nieoznaczony, ale mo?liwej do rozwi?zania przez ka?d? ze stron z zachowaniem krótkiego terminu wypowiedzenia, stanowi przekazanie ca?o?ci lub cz??ci aktywów w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem i? przekazane aktywa s? wystarczaj?ce do prowadzenia przez nabywc? w sposób trwa?y samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 5 ust. 8 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przeniesienie w?asno?ci zapasu towarów oraz wyposa?enia sklepu z jednoczesnym oddaniem nabywcy w dzier?aw? lokalu handlowego na podstawie umowy na czas nieoznaczony, ale mo?liwej do rozwi?zania

przez ka?d? ze stron z zachowaniem krótkiego terminu wypowiedzenia, stanowi przekazanie ca?o?ci lub cz??ci aktywów w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem i? przekazane aktywa s? wystarczaj?ce do prowadzenia przez nabywc? w sposób trwa?y samodzielnej dzia?alno?ci gospodarczej.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.