

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 13 marca 2014 r.(*)

Podatki – Podatek od wartości dodanej – Powstanie i zakres prawa do odliczenia podatku – Rozwinięcie 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 wniosek 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. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz A. Cordewenera, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 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 dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w ramach sporu pomi?dzy Finanzamt Saarlouis (urzedem skarbowym w Sarrelouis, zwanym dalej „Finanzamt”) a H. Malburgiem, dotycz?cego prawa do odliczenia naliczonego podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), zap?aconego przez wspólnika w zwi?zku z przej?ciem cz??ci klienteli przy podziale rzeczywistym maj?tku spółki prawa cywilnego zajmuj?cej si? doradztwem podatkowym.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 2 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug ?wiadczone [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]”.

4 Artyku? 4 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

2. Dzia?alno?? gospodarcza, okre?lona w ust. 1 obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców i osób ?wiadczy?cych us?ugi w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? równie? wykorzystywanie, w sposób ci?gły, w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem sta?ego osi?gania zysku].

[...]”.

5 Artyku? 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„O ile towary i us?ugi s? cz??ci? transakcji [s?u?? wykonywaniu czynno?ci] podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

a) nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego na terytorium kraju podatku od warto?ci dodanej od towarów lub us?ug dostarczonych lub które maj? by? 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 podlegaj? dostawy dokonywane i us?ugi ?wiadczone odp?atnie na terytorium kraju przez przedsi?biorc? w ramach jego przedsi?biorstwa.

7 Przedsi?biorc? jest zgodnie z § 2 ust. 1 zdanie pierwsze UStG ten, kto na w?asny rachunek wykonuje dzia?alno?? przemys?ow?, handlow?, rzemie?lnicz? lub zawodow?. Zgodnie z § 2 ust.

1 zdanie drugie UStG przedsiębiorstwo obejmuje ca?? dzia?alno?? przemys?ow?, handlow?, rzemie?lnicz? lub zawodow? przedsi?biorcy. „Przemys?ow?, handlow?, rzemie?lnicz? lub zawodow?” dzia?alno?ci? jest zgodnie z § 2 ust. 1 zdanie trzecie UStG ka?da d?ugotrwa?a dzia?alno?? wykonywana w celu uzyskania przychodów, nawet je?eli przedsi?biorca nie d??y do osi?gni?cia zysku lub gdy zrzeczenie osób dzia?a jedynie na rzecz swoich cz?onków.

8 Paragraf 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 UStG stanowi, ?e przedsi?biorca mo?e odliczy? ustawowo nale?ny podatek z tytu?u dostaw dokonywanych i us?ug ?wiadczonych na potrzeby jego przedsi?biorstwa przez innego przedsi?biorc?. Jednak?e zgodnie z § 15 ust. 2 zdanie pierwsze pkt 1 UStG odliczenie jest wy??czone w przypadku dostaw i us?ug, które przedsi?biorca wykorzystuje do realizacji transakcji zwolnionych z podatku.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

9 Do dnia 31 grudnia 1994 r. H. Malburg posiada? 60% udzia?ów w kapitale zak?adowym spó?ki cywilnej prawa niemieckiego Malburg & Partner (zwanej dalej „dawna? spó?k?”), a dwaj pozostali wspólnicy posiadali po 20% udzia?ów w tym kapitale. W dniu 31 grudnia 1994 r. dawna spó?ka zosta?a rozwi?zana, w ten sposób, ?e ka?dy ze wspólników przej?? cz??? klienteli spó?ki. Od dnia 1 stycznia 1995 r. dwaj pozostali wspólnicy wykonywali wolny zawód doradcy podatkowego w odr?bnych kancelariach.

10 W dniu 31 grudnia 1994 r. H. Malburg utworzy? now? spó?k?, w której posiada? 95% udzia?ów (zwan? dalej „now? spó?k?”). Zgodnie z ustaleniami s?du pierwszej instancji, które wi??? s?d odsy?aj?cy, H. Malburg nieodp?atnie udost?pni? nowej spó?ce do korzystania w ramach jej dzia?alno?ci gospodarczej klientel?, któr? naby? w zwi?zku z rozwi?zaniem dawnej spó?ki.

11 Wyrokiem z dnia 24 wrze?nia 2003 r. s?d pierwszej instancji stwierdzi?, ?e dawna spó?ka zosta?a rozwi?zana w dniu 31 grudnia 1994 r. przez podzia? rzeczywisty maj?tku. Nast?pnie Finanzamt wyda? wobec dawnej spó?ki decyzj? w sprawie wymiaru podatku obrotowego za rok 1994 z tytu?u przeniesienia klienteli. Wspomniana decyzja sta?a si? ostateczna, a nale?y podatek zosta? zap?acony.

12 Dawna spó?ka, reprezentowana przez H. Malburga, wystawi?a H. Malburgowi faktur? na kwot? w wysoko?ci 1 548 968,53 EUR z dat? 16 sierpnia 2004 r. z tytu?u „podzia?u rzeczywistego maj?tku spó?ki w dniu 31 grudnia 1994 r.”, z oddzielnym wykazaniem kwoty podatku VAT.

13 W zeznaniu podatkowym dotycz?cym podatku VAT za sierpie? 2004 r. H. Malburg odliczy? kwot? podatku VAT w wysoko?ci 232 345,28 EUR, który zosta? mu naliczony w zwi?zku z nabyciem klienteli. Finanzamt nie uwzgl?dni? tego odliczenia.

14 Heinz Malburg wniós? za?alenie na wydan? przez Finanzamt decyzj? i z?o?y? zeznanie podatkowe dotycz?ce podatku VAT za rok 2004, w którym zadeklarowa?, poza podatkiem VAT naliczonym z tytu?u rozpatrywanego nabycia klienteli, transakcje wynikaj?ce z zarz?dzania now? spó?k? na kwot? w wysoko?ci 44 990 EUR. Finanzamt oddali? to za?alenie, uzasadniaj?c, ?e H. Malburg nie korzysta? ze wspomnianej klienteli we w?asnym przedsi?biorstwie. Zdaniem Finanzamt dobro gospodarcze, jakie stanowi ta klientela, zosta?o wykorzystane przez now? spó?k?, czyli przedsi?biorstwo odr?bne od przedsi?biorstwa H. Malburga. Heinzowi Malburgowi nie przys?uguje wi?c ?adne prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego.

15 Heinz Malburg odwo?a? si? do Finanzgericht des Saarlandes (s?du finansowego Saarland), który uwzgl?dni? jego odwo?anie.

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 wykadni 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 zarządczej nowej spółki, którą to funkcję według zeznania podatkowego VAT sprawował on w spornym roku 2004, sąd odsyłający twierdzi, że nabywając klientów, którzy następnie przekazali nieodpłatnie nową spółkę do korzystania w ramach jej działalności gospodarczej, H. Malburg prowadzi 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 klientów 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 speñniona 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 bezpoñredni 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 tejże spółce dochodzenia prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z wydatkami inwestycyjnymi poniesionymi przez tych wspólników przed utworzeniem i

rejestracji wspomnianej spółki, na potrzeby i cele jej działalności gospodarczej. Tak więc wyrok ten ma zastosowanie przez analogię do niniejszego przypadku.

24 Sąd odsyłający podnosi jednak, że pięta izba Bundesfinanzhof nie zgadza się z tym wykładni 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 istnieje wątpliwość co do dokądnej 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 cztery klienteli wyłącznie w tym celu, aby następnie bezpośrednio przekazać nieodpłatnie te cztery 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 cztery klienteli wyłącznie w tym celu, aby następnie bezpośrednio przekazać nieodpłatnie te cztery 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 dokonanymi 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 dokonanymi 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

zwolnion? z podatku. W ?wietle powy?ej opisanych okoliczno?ci faktycznych Trybuna? orzek?, ?e w sytuacji takiej jak b?d?ca przedmiotem sprawy w post?powaniu g?ównym wspomniane przepisy krajowe nie tylko nie umo?liwiaj? owej spó?ce dochodzenia prawa do odliczenia podatku VAT zap?aconego w zwi?zku z omawianym dobrem inwestycyjnym, ale tak?e uniemo?liwiaj? dochodzenie powy?szego prawa wspólnikom, którzy dokonali wydatków inwestycyjnych.

30 Tak wi?c w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn Trybuna? orzek?, ?e art. 9, 168 i 169 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one istnieniu przepisów krajowych, które nie umo?liwiaj? ani wspólnikom spó?ki, ani tej spó?ce dochodzenia prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w zwi?zku z wydatkami inwestycyjnymi dokonanyymi przez wspomnianych wspólników przed utworzeniem i rejestracj? powy?szej spó?ki na potrzeby i cele jej dzia?alno?ci gospodarczej.

31 W ?wietle tych rozwa?a? nale?y nast?pnie zbada?, czy w sytuacji rozpatrywanej w postepowaniu g?ównym wyst?puj? okoliczno?ci podobne do tych, jakie by?y przedmiotem sporu rozstrzygni?ym w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn.

32 Aby odpowiedzie? na przedstawione pytanie, nale?y w pierwszej kolejno?ci przypomnie?, po pierwsze, ?e 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 dzia?alno?? gospodarcza, a w szczególno?ci transakcje obejmuj?ce wykorzystywanie w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem sta?ego osi?gania zysku.

33 Nale?y przypomnie? nast?pnie, ?e zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy je?eli towary i us?ugi s?u?? wykonywaniu czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu, to podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?, podlegaj?cego zap?acie lub zap?aconego w kraju podatku od warto?ci dodanej od towarów lub us?ug dostarczonych lub które b?d? podatnikowi dostarczone przez innego podatnika.

34 Tak wi?c, jak ju? orzek? Trybuna?, aby mo?na by?o przyzna? podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i okre?li? zakres tego prawa, zasadniczo konieczne jest istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które rodzi? 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 nale?y stwierdzi?, ?e w sporze rozstrzygni?ym w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn transakcja obj?ta podatkiem nale?nym przeprowadzona przez dwóch przysz?ych wspólników, czyli wniesienie nieruchomo?ci do spó?ki z tytu?u wydatków inwestycyjnych do celów dzia?alno?ci gospodarczej tej spó?ki, obj?ta by?a niew?tpliwie zakresem stosowania podatku VAT, ale stanowi?a transakcj? zwolnion? z tego podatku. Natomiast w sprawie rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym transakcja obj?ta podatkiem nale?nym nie jest obj?ta zakresem stosowania podatku VAT, poniewa? nieodp?atne udost?pnienie klienteli nowej spó?ce nie mo?e by? uznane za „dzia?alno?? gospodarcz?” w rozumieniu szóstej dyrektywy.

36 Wspomniane udost?pnienie klienteli nowej spó?ce jest bowiem „nieodp?atne” i w zwi?zku z tym nie jest obj?te ani zakresem stosowania art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, który dotyczy wy??cznie dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug dokonywanych odp?atnie, ani zakresem stosowania art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, który dotyczy wy??cznie wykorzystywania w?asno?ci dóbr materialnych lub niematerialnych celem sta?ego osi?gania zysku.

37 A zatem w niniejszym przypadku nie istnieje tak?e bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a transakcj? obj?t? podatkiem nale?nym, która rodzi prawo do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

38 Trybuna? przyzna? jednak równie?, ?e podatnik ma prawo do odliczenia nawet w przypadku braku bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy konkretn? transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które rodzi? prawo do odliczenia, je?li koszty omawianych us?ug stanowi? cz??? jego kosztów ogólnych i jako takie stanowi? element cenotwórczy dla dostarczanych przez niego towarów lub ?wiadczonych przez niego us?ug. Tego rodzaju koszty maj? bowiem bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z ca?o?ci? dzia?alno?ci 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). Mog?oby tak by? w szczególno?ci w przypadku, gdyby ustalono, ?e podatnik sam naby? rozpatrywanych klientel? w ramach swojej dzia?alno?ci polegaj?cej na zarz?dzaniu nowo utworzon? spółk?, a koszty wynikaj?ce z tego nabycia nale?a?oby uzna? za cz??? kosztów ogólnych odnosz?cych si? do wspomnianego zarz?dzania.

39 Jednak?e, jak wynika z pkt 20 niniejszego wyroku, sam s?d odsy?aj?cy odrzuci? t? cz??? swego rozumowania, a zatem nie istnieje potrzeba orzekania przez Trybuna? w tym zakresie.

40 W drugiej kolejno?ci nale?y podnie??, ?e s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy w ?wietle zasady neutralno?ci podatkowej ww. wyrok w sprawie Polski Trawertyn nie ma zastosowania przez analogi? do niniejszego przypadku.

41 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? wielokrotnie orzeka?, ?e zasada neutralno?ci podatkowej znajduje odzwierciedlenie w systemie odlicze?, którego celem jest ca?kowite zwolnienie przedsi?biorcy z obci??enia podatkiem VAT nale?nym lub uiszczonym w ramach wszelkiej prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem, by wszelka dzia?alno?? gospodarcza, bez wzgl?du na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT, by?a opodatkowana w sposób ca?kowicie neutralny (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; a tak?e 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 neutralno?ci podatkowej nie znajduje zatem zastosowania do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu g?ównym, poniewa?, jak wynika z pkt 35 i 36 niniejszego wyroku, nieodp?atne udost?pnienie klienteli spółce nie jest transakcj? obj?t? zakresem stosowania podatku VAT.

43 Sk?din?d, jak ju? orzek? Trybuna?, zasada neutralno?ci podatkowej nie jest norm? prawa pierwotnego, lecz wskazówk? interpretacyjn?, któr? nale?y stosowa? ??cznie z regu??, od której stanowi wyj?tek (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C?44/11 Deutsche Bank, pkt 45). Wobec jednoznacznego przepisu szóstej dyrektywy zasada neutralno?ci podatkowej nie pozwala zatem na rozszerzenie zakresu zastosowania odliczenia podatku naliczonego. Co si? tyczy sporu rozstrzygni?tego w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn, okaza?o si?, ?e zastosowanie rozpatrywanych w tej sprawie przepisów krajowych nie pozwala ani przysz?ym wspólnikom spółki, której utworzenie jest planowane, ani tej spółce na skuteczne powo?ywanie si? na zasad? neutralno?ci.

44 W trzeciej kolejno?ci nale?y podnie??, ?e okoliczno?ci faktyczne le??ce u podstaw sporu rozstrzygni?tego w ww. wyroku w sprawie Polski Trawertyn ró?ni? si? tak?e pod innymi wzgl?dami

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 działania 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 rodzają 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 czynniki klienteli wyłącznie w tym celu, aby następnie bezpośrednio przekazać nieodpłatnie te czynniki 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:

Artyku? 4 ust. 1 i 2, a tak?e art. 17 ust. 2 lit. a) 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: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e wspólnik spółki prawa cywilnego prowadz?cej dzia?alno?? w zakresie doradztwa podatkowego, który nabywa od tej spółki cz??? klienteli wy??cznie w tym celu, aby nast?pnie bezpo?rednio przekaza? nieodp?atnie t? cz??? na rzecz nowo utworzonej spółki prawa cywilnego zajmuj?cej si? doradztwem podatkowym, w której posiada wi?kszo?? udziałów, do korzystania w ramach jej dzia?alno?ci gospodarczej, przy czym klientela ta nie wchodzi w sk?ad majątku nowo utworzonej spółki, nie jest uprawniony do odliczenia podatku od warto?ci dodanej naliczonego w zwi?zku z nabyciem tej klienteli.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.