

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 wnioszek 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. Majczyną, działającą 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. Lyalą i M. Owsiany-Hornung, 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. 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 nieruchomości 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 drogę przetwórczą produkcji i dystrybucji.

[...]

(35) Należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, aby umożliwić gromadzenie zasobów w państwach 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 jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym 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 związane 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 szczególne 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 ten 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, włącznie 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 związane 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 akcje 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 rozważa 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 w całości 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 w całości 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 działał w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, zarówno na etapie umorzenia akcji, jak i na etapie przekazania w całości nieruchomości. Owa spółka jest zdania, że te czynności należy rozpatrywać jako jedną złożeń 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 więc o charakterze zobowiązaniowym, bowiem Polfarmex zobowiąże się przenieść na rzecz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością bądźcej jego akcjonariuszem w całości nieruchomości, a akcje podlegające umorzeniu bądź 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 stanowiła 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 w całości nieruchomości tytułem wynagrodzenia i obie 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 ostatecznego, 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 ostateczny 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 jakkolwiek 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 podatkowemu 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, naleŹy stwierdziŹ, Źe dostawa towarów jest dokonywana „odpŁatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT jedynie wówczas, gdy pomiŁdzy dostawcŁ a odbiorcŁ istnieje stosunek prawny, w ramach którego nastŁpuje wymiana ŹwiadczeŹ wzajemnych, gdyŹ cena otrzymana przez dostawcŁ stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartoŹci dostarczonego towaru (wyroki: z dnia 27 kwietnia 1999 r., Kuwait Petroleum, CŁ48/97, EU:C:1999:203, pkt 26; z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail, CŁ494/12, EU:C:2013:758, pkt 32).

35 W tym wzglŁdzie, o ile TrybunaŁ orzekŁ wprawdzie, Źe przeniesienie wŁasnoŹci nieruchomoŹci przez podatnika VAT na rzecz Skarbu PaŹstwa paŹstwa czŁonkowskiego lub jednostki samorzŁdu terytorialnego takiego paŹstwa, nastŁpujŁce tytuŹem zapŁaty zalegŁoŹci podatkowych, nie podlega opodatkowaniu VAT z tego wzglŁdu, Źe w zwiŁzku z jednostronnym charakterem zapŁaty zobowiŁzania podatkowego nie stanowi ono odpŁatnej dostawy towarów (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, CŁ36/16, EU:C:2017:361, pkt 35, 36), o tyle naleŹy stwierdziŹ, Źe w niniejszej sprawie pomiŁdzy dostawcŁ nieruchomoŹci a jej odbiorcŁ istnieje stosunek prawny, w ramach którego Polfarmex przekazuje wŁasnoŹŁ nieruchomoŹci swojemu akcjonariuszowi w zamian za posiadane przez niego akcje. W zwiŁzku z tym, jako Źe obydwie strony przekazujŁ sobie wzajemnie prawa wŁasnoŹci, dokonujŁ one transakcji zarówno w charakterze dostawcy, jak i w charakterze nabywcy.

36 W konsekwencji chodzi o stosunek prawny, w ramach którego nastŁpuje wymiana ŹwiadczeŹ wzajemnych, z których jedno stanowi równowartoŹŁ drugiego w rozumieniu orzecznictwa TrybunaŁu przypomnianego w pkt 34 niniejszego wyroku.

37 Co siŁ tyczy, po piŁte, przesŁanki polegajŁcej na dziaŁaniu w charakterze podatnika w ramach planowanej transakcji, naleŹy wskazaŹ, Źe podatnik w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT dziaŁa w tym charakterze zasadniczo jedynie wówczas, gdy czyni to w ramach swej dziaŁalnoŹci gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 4 paŁdziernika 1995 r., Armbrecht, CŁ291/92, EU:C:1995:304, pkt 17).

38 Co siŁ tyczy pojŁcia „dziaŁalnoŹci gospodarczej”, TrybunaŁ orzekŁ, Źe naleŹy je rozumieŹ jako obejmujŁce wszelkŁ dziaŁalnoŹŁ producentów, handlowców i osób ŹwiadczcŁcych usŁugi. Analiza tych definicji wskazuje na szeroki zakres stosowania tego pojŁcia oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, Źe dziaŁalnoŹŁ ta jest postrzegana jako taka, niezaleŹnie od jej celów lub rezultatów. OkreŹlona dziaŁalnoŹŁ jest wiŁc zasadniczo uznawana za „gospodarczŁ”, jeŹeli ma charakter staŁy i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobŁ, która jŁ wykonuje (postanowienie z dnia 20 marca 2014 r., Gmina WrocŁaw, CŁ72/13, niepublikowane, EU:C:2014:197, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Z powyŹszego wynika, Źe art. 9 tej dyrektywy ustanawia bardzo szeroki zakres stosowania podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 29 paŁdziernika 2015 r., SaudaŁor, CŁ174/14, EU:C:2015:733, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W niniejszej sprawie, w ramach procedury przed organami podatkowymi Polfarmex podniósŁ, Źe obydwie rozpatrywane transakcje stanowiŁ jednŁ zŁoŹonŁ transakcjŁ, w skŁad której wchodzi umorzenie akcji oraz zapŁata wynagrodzenia z tego tytuŁu polegajŁca na dostawie towarów.

41 JednakŹe, jak wynika z pkt 36 niniejszego wyroku, majŁc na uwadze wzajemny charakter ŹwiadczeŹ miŁdzy obydwiema spŁkami i podwójny charakter kaŹdej ze stron w ramach ich stosunku prawnego, z jednej strony jako dostawcy i z drugiej strony jako odbiorcy, naleŹy rozróŹniŹ te dwie transakcje.

42 Co się tyczy transakcji dostawy nieruchomości rozpatrywanych w postępowaniu głównym, gdyby okazało się, że owe nieruchomości, których własność miałyaby 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 wyłączone 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 dostawę 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 przez 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 określić przepisy podlegające 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 tej 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 tej dyrektywy, nie są 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

Prezes siódmej izby

A. Calot Escobar

* Język postępowania: polski.