ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 10ης Νοεμβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-444/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 14ης Ιουλίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Σεπτεμβρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt Lüdenscheid

κατά

Christel Schriever,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, U. Lõhmus (εισηγητή), A. Rosas, A. Ó Caoimh και A. Arabadjiev, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Finanzamt Lüdenscheid, εκπροσωπούμενο από τον H. Selle,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τη L. Lozano Palacios και τον B.-R. Killmann,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο αιτήσεως αναιρέσεως («Revision») που άσκησε το Finanzamt Lüdenscheid (φορολογική αρχή, στο εξής: Finanzamt) κατά της C. Schriever, αναφορικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία το Finanzamt χαρακτήρισε τη μεταβίβαση του αποθέματος εμπορευμάτων και του εξοπλισμού καταστήματος, στην οποία προέβη η C. Schriever, ως πράξη υποκείμενη στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

4 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας, ως «παράδοση αγαθού» θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

5 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 8, της εν λόγω οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών επραγματοποιήθη και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον

μεταβιβάζοντα. Τα κράτη μέλη δύνανται, όταν συντρέχει περίπτωση, να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο προς αποτροπή στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού, στην περίπτωση που ο δικαιούχος δεν υπόκειται πλήρως στον φόρο.»

6 Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το άρθρο 5, παράγραφος 8, ισχύει «υπό τους αυτούς όρους και επί της παροχής υπηρεσιών».

Το εθνικό δίκαιο

7 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτο εδάφιο, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών του 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, σ. 565, στο εξής: UstG), στον φόρο κύκλου εργασιών υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας στο εσωτερικό της χώρας εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

8 Το άρθρο 1, παράγραφος 1a, του UStG, που σκοπεί στη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο των άρθρων 5, παράγραφος 8, και 6, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Πράξεις οι οποίες διενεργούνται στο πλαίσιο μεταβιβάσεως επιχειρήσεως σε άλλον επιχειρηματία προς άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητάς του δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ. Ως μεταβίβαση επιχειρήσεως νοείται η μεταβίβαση ή εισφορά προς εταιρία, εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας, του συνόλου ορισμένης επιχειρήσεως ή εγκαταστάσεως η οποία αποτελεί αντικείμενο χωριστής διαχειρίσεως εντός του διαρθρωτικού πλαισίου της επιχειρήσεως. Ο προς ον η μεταβίβαση επιχειρηματίας διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

9 Η C. Schriever εκμεταλλευόταν, μέχρι τις 30 Ιουνίου 1996, κατάστημα λιανικής πωλήσεως αθλητικών ειδών σε ακίνητο ιδιοκτησίας της. Από της ημερομηνίας αυτής, μεταβίβασε το απόθεμα εμπορευμάτων και τον εξοπλισμό του καταστήματος στη Sport S. GmbH (στο εξής: Sport S.) έναντι συνολικού τιμήματος 455 000 DEM (γερμανικών μάρκων), χωρίς να αναγράψει ΦΠΑ στο τιμολόγιο που εξέδωσε συναφώς.

10 Παράλληλα, η C. Schriever εκμίσθωσε στη Sport S., από 1ης Αυγούστου 1996 και για αόριστο χρόνο, το ακίνητο στο οποίο ασκούσε την εμπορική δραστηριότητά της. Πάντως, κατά τους όρους της συμβάσεως μισθώσεως, έκαστος των συμβαλλομένων μπορούσε να καταγγείλει τη σύμβαση το αργότερο την τρίτη εργάσιμη ημέρα ενός ημερολογιακού τριμήνου με ισχύ από το τέλος του επόμενου τριμήνου.

11 Η Sport S. συνέχισε την εκμετάλλευση του καταστήματος αθλητικών ειδών μέχρι τις 31 Μαΐου 1998.

12 Η C. Schriever θεώρησε τη μεταβίβαση του αποθέματος προϊόντων και του εξοπλισμού του καταστήματος ως μεταβίβαση συνόλου επιχειρήσεως, μη υποκείμενη στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1a, του UstG. Στο πλαίσιο αυτό, δεν περιέλαβε τα εξ αυτής έσοδα στη δήλωση ΦΠΑ για το έτος 1996.

13 Αντιθέτως, το Finanzamt έκρινε ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της μεταβιβάσεως συνόλου επιχειρήσεως, στο μέτρο που το ακίνητο, ως ουσιώδες στοιχείο της επιχειρήσεως, δεν είχε μεταβιβαστεί από κοινού με τα λοιπά στοιχεία στη Sport S. Κατ' ακολουθία, με τη διορθωτική πράξη επιβολής ΦΠΑ για το 1996, το Finanzamt χαρακτήρισε την οικεία μεταβίβαση ως υποκείμενη στον φόρο πράξη και καθόρισε τον αντίστοιχο ΦΠΑ.

14 Το Finanzgericht, κάνοντας δεκτή την προσφυγή που άσκησε η C. Schriever κατά της αποφάσεως του Finanzamt, έκρινε ότι, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των περιστάσεων της υποθέσεως, η επίδικη πράξη συνιστούσε μεταβίβαση συνόλου επιχειρήσεως, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1α, του UStG δεδομένου ότι, αφενός, η Sport S. είχε πράγματι συνεχίσει τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως της C. Schriever και ότι, αφετέρου, η απλή θεωρητική δυνατότητα καταγγελίας ανά πάσα στιγμή της συμβάσεως μισθώσεως ουδεμία επιρροή ασκούσε συναφώς.

15 Το Finanzamt άσκησε αναίρεση («Revision») κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof, υποστηρίζοντας ότι σύμβαση μισθώσεως η οποία μπορεί να καταγγελθεί με τήρηση της νόμιμης προθεσμίας καταγγελίας δεν εξασφαλίζει τη συνέχιση, κατά τρόπο διαρκή, της δραστηριότητας της επιχειρήσεως, δεδομένου ότι άνευ του ακινήτου του καταστήματος δεν είναι δυνατή η εκμετάλλευση της εμπορικής επιχειρήσεως.

16 Με την απόφασή του, το Bundesfinanzhof υπενθυμίζει ότι, κατά πάγια νομολογία, μια μεταβίβαση μπορεί να χαρακτηρισθεί ως μεταβίβαση επιχειρήσεως, παρά το γεγονός ότι ορισμένα ουσιώδη στοιχεία της επιχειρήσεως δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της οικείας μεταβιβάσεως, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι ο επιχειρηματίας μπορεί να κάνει χρήση των ουσιωδών αυτών στοιχείων μακροπρόθεσμα, προκειμένου να συνεχίσει κατά τρόπο διαρκή τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως. Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι έχει ήδη κρίνει ότι σύμβαση μισθώσεως συναφθείσα για διάρκεια δέκα ετών αρκούσε για να καταστήσει δυνατή τη χρήση των εν λόγω ουσιωδών στοιχείων μακροπρόθεσμα, ενώ το Finanzgericht Baden-Württemberg έχει κρίνει, με απόφαση που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, ότι η εκμίσθωση για διάρκεια πέντε ετών του ακινήτου της επιχειρήσεως, του οποίου ο εκμισθωτής ήταν κύριος, δεν αρκούσε για να θεωρηθεί ότι υφίστατο «συνέχιση» της δραστηριότητας της επιχειρήσεως.

17 Εντούτοις, κατά το Bundesfinanzhof, οι περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης είναι ιδιαίτερες, στο μέτρο που έκαστος των συμβαλλομένων μπορούσε να καταγγείλει τη σύμβαση μισθώσεως αορίστου διάρκειας με την τήρηση σύντομης προθεσμίας καταγγελίας.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Υφίσταται "μεταβίβαση" συνόλου αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας [...], όταν επιχειρηματίας μεταβιβάζει το απόθεμα προϊόντων και τον εξοπλισμό του καταστήματός του λιανικού εμπορίου στον αποκτώντα και του εκμισθώνει απλώς το ακίνητο του καταστήματος του οποίου είναι κύριος;

2) Εξαρτάται η απάντηση στο προηγούμενο ερώτημα από το αν η χρήση του ακινήτου του καταστήματος παραχωρείται με σύμβαση μακροχρόνιας μισθώσεως ή αν η σύμβαση μισθώσεως μπορεί να καταγγελθεί από αμφότερους τους συμβαλλομένους με την τήρηση σύντομης προθεσμίας καταγγελίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

19 Με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών η μεταβίβαση της κυριότητας του αποθέματος προϊόντων και του εξοπλισμού του καταστήματος λιανικού εμπορίου στον αποκτώντα με ταυτόχρονη εκμίσθωση σε αυτόν του ακινήτου του εν λόγω καταστήματος με σύμβαση αόριστης διάρκειας, η οποία όμως μπορεί να καταγγελθεί από αμφότερους τους συμβαλλομένους με την τήρηση σύντομης προθεσμίας καταγγελίας.

20 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί, καταρχάς, ότι η πρώτη περίοδος του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ότι, κατά τη μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, ουδεμία παράδοση αγαθών πραγματοποιήθηκε και ότι ο δικαιούχος διαδέχεται τον μεταβιβάζοντα. Επομένως,

όταν ένα κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της ευχέρειας αυτής, η μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών δεν θεωρείται παράδοση αγαθών για τους σκοπούς της έκτης οδηγίας και, σύμφωνα με το άρθρο 2 αυτής, μια τέτοια μεταβίβαση δεν υπόκειται επομένως στον ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 30, και της 27ης Νοεμβρίου 2003, C-497/01, Zita Modes, Συλλογή 2003, σ. I-14393, σκέψη 29, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-29/08, SKF, Συλλογή 2009, σ. I-10413, σκέψη 36).

21 Σύμφωνα με τη δεύτερη περίοδο του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δύνανται να εξαιρούν από την εφαρμογή του κανόνα της μη παραδόσεως τις μεταβιβάσεις συνόλου αγαθών υπέρ δικαιούχου που δεν υπόκειται στον φόρο κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας ή που υπόκειται στον φόρο για τμήμα μόνο των δραστηριοτήτων του, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο προς αποτροπή στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού. Η διάταξη αυτή πρέπει να θεωρηθεί ότι καθορίζει κατά τρόπο εξαντλητικό τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων ένα κράτος μέλος που κάνει χρήση της προβλεπόμενης στην πρώτη περίοδο της παραγράφου αυτής ευχέρειας μπορεί να περιορίζει την εφαρμογή του κανόνα της μη παραδόσεως (απόφαση Zita Modes, προπαρατεθείσα, σκέψη 30).

22 Εν συνεχεία, όσον αφορά την έννοια «μεταβίβαση εξ επαχθούς ή χαριστικής αιτίας ή υπό μορφή εισφοράς σε εταιρεία, συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών», που αναφέρεται στο άρθρο 5, παράγραφος 8, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι αυτή συνιστά αυτοτελή έννοια του δικαίου της Ένωσης η οποία πρέπει να ερμηνεύεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη της. Ελλείψει ορισμού της έννοιας αυτής στην έκτη οδηγία ή παραπομπής στο δίκαιο των κρατών μελών, η σημασία και το περιεχόμενό της πρέπει να προσδιοριστούν βάσει των σκοπών που επιδιώκει η οικεία νομοθετική ρύθμιση και του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται η διάταξη (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Zita Modes, σκέψεις 32 έως 35).

23 Υπό το πρίσμα ακριβώς του πλαισίου στο οποίο τοποθετείται το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας και του επιδιωκόμενου από την οδηγία σκοπού, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη αυτή σκοπεί να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα

να διευκολύνουν τις μεταβιβάσεις επιχειρήσεων ή τμημάτων επιχειρήσεων, απλοποιώντας τις διαδικασίες μεταβιβάσεως και αποφεύγοντας την επιβάρυνση της περιουσίας του δικαιούχου με δυσανάλογο φορολογικό βάρος που, εν πάση περιπτώσει, μπορεί να ανακτηθεί αργότερα μέσω της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών (απόφαση Zita Modes, προπαρατεθείσα, σκέψη 39).

24 Το Δικαστήριο έχει, επίσης, κρίνει ότι, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, η έννοια «μεταβίβαση [...] συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών» πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι καλύπτει τη μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως ή τη μεταβίβαση αυτοτελούς τμήματος επιχειρήσεως που περιλαμβάνουν υλικά και, ενδεχομένως, άυλα στοιχεία, τα οποία, από κοινού, συνιστούν επιχείρηση ή τμήμα επιχειρήσεως που είναι σε θέση να ασκήσει αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα, αλλά δεν καλύπτει την απλή μεταβίβαση αγαθών, όπως την πώληση αποθέματος προϊόντων (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Zita Modes, σκέψη 40, και SKF, σκέψη 37).

25 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι προκειμένου να θεωρηθεί ότι υφίσταται μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως ή αυτοτελούς τμήματος επιχειρήσεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας πρέπει το σύνολο των μεταβιβαζομένων στοιχείων να αρκεί για τη συνέχιση αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας.

26 Το ζήτημα αν το σύνολο αυτό πρέπει να περιλαμβάνει, ειδικότερα, τόσο κινητά όσο και ακίνητα στοιχεία πρέπει να εκτιμάται υπό το πρίσμα της φύσεως της επίμαχης οικονομικής δραστηριότητας.

27 Στην περίπτωση που μια οικονομική δραστηριότητα δεν απαιτεί τη χρησιμοποίηση ακινήτων ιδιαίτερου χαρακτήρα ή εξοπλισμένων με μόνιμες εγκαταστάσεις, αναγκαίες για τη συνέχιση της οικονομικής δραστηριότητας, είναι δυνατό να υπάρχει μεταβίβαση συνόλου αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, ακόμη και χωρίς τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων κυριότητας επί ορισμένου ακινήτου.

28 Αντιθέτως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται μεταβίβαση, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, χωρίς το εμπορικό ακίνητο να τεθεί στη διάθεση του αποκτώντος, σε περίπτωση που η οικεία οικονομική δραστηριότητα συνίσταται στην εκμετάλλευση αδιαίρετου συνόλου κινητών και ακινήτων. Ειδικότερα, αν το εμπορικό ακίνητο είναι εξοπλισμένο με μόνιμες εγκαταστάσεις αναγκαίες για τη συνέχιση της οικονομικής δραστηριότητας, τα ακίνητα αυτά στοιχεία πρέπει να περιλαμβάνονται μεταξύ των μεταβιβαζομένων στοιχείων προκειμένου να γίνει λόγος για μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

29 Ομοίως, μεταβίβαση αγαθών μπορεί επίσης να πραγματοποιηθεί αν το εμπορικό ακίνητο τίθεται στη διάθεση του αποκτώντος μέσω συμβάσεως μισθώσεως ή αν ο ίδιος διαθέτει κατάλληλο ακίνητο στο οποίο μπορεί να μετακινηθεί το σύνολο των μεταβιβαζομένων στοιχείων και στο οποίο αυτός μπορεί να συνεχίσει να ασκεί την οικεία οικονομική δραστηριότητα.

30 Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα οδηγούσε σε αυθαίρετη διάκριση μεταξύ, αφενός, των μεταβιβάσεων που πραγματοποιούνται από μεταβιβάζοντες οι οποίοι είναι κύριοι του ακινήτου στο οποίο λειτουργεί το εμπορικό κατάστημα ή το τμήμα της επιχειρήσεως στη μεταβίβαση του οποίου προτίθενται να προβούν και, αφετέρου, των μεταβιβάσεων που πραγματοποιούνται από μεταβιβάζοντες οι οποίοι είναι απλώς μισθωτές του σχετικού καταστήματος. Συγκεκριμένα, ούτε το γράμμα του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας ούτε ο σκοπός της οδηγίας επιτρέπουν να υποτεθεί ότι οι τελευταίοι δεν θα μπορούσαν να προβούν σε μεταβίβαση συνόλου αγαθών κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

31 Επιπροσθέτως, το ποσό του ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί λόγω της μεταβιβάσεως επιχειρήσεως ή τμήματος επιχειρήσεως είναι πιθανό να συνιστά ιδιαιτέρως σημαντική επιβάρυνση για τον αποκτώντα σε σχέση με τους πόρους της οικείας εκμεταλλεύσεως, ακόμη και στην περίπτωση που το μεταβιβαζόμενο σύνολο στοιχείων δεν περιλαμβάνει ακίνητα. Επομένως, θα ήταν σύμφωνο με τον σκοπό της επίμαχης διατάξεως, όπως αυτός συνάγεται από τη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, να τύχουν ομοίως ειδικής μεταχειρίσεως οι μεταβιβάσεις συνόλου αγαθών οι οποίες

πραγματοποιούνται συγχρόνως με τη σύναψη συμβάσεως εμπορικής μισθώσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Zita Modes, προπαρατεθείσα, σκέψη 41).

32 Από τις ανωτέρω παρατηρήσεις προκύπτει ότι είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθεί σφαιρική εκτίμηση όλων των πραγματικών στοιχείων που χαρακτηρίζουν την επίμαχη πράξη για να διαπιστωθεί αν αυτή υπάγεται στην έννοια της μεταβιβάσεως συνόλου αγαθών κατά την έκτη οδηγία. Στο πλαίσιο αυτό, ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δοθεί στη φύση της οικονομικής δραστηριότητας της οποίας η συνέχιση επιδιώκεται.

33 Όσον αφορά ειδικότερα τη μεταβίβαση του αποθέματος εμπορευμάτων και του εξοπλισμού καταστήματος λιανικού εμπορίου, αυτή πραγματοποιείται κατά κανόνα με σκοπό να επιτρέψει στον αγοραστή να συνεχίσει την εκμετάλλευση του εν λόγω εμπορικού καταστήματος.

34 Ακόμη και αν πρόκειται για οικονομική δραστηριότητα η οποία δεν είναι δυνατό να ασκηθεί χωρίς την ύπαρξη εμπορικού ακινήτου, εντούτοις, κατά κανόνα, για τη συνέχιση της μεταβιβασθείσας δραστηριότητας λιανικού εμπορικού, δεν είναι αναγκαίο ο ιδιοκτήτης του εμπορικού καταστήματος να είναι επίσης ιδιοκτήτης του ακινήτου στο οποίο το εμπορικό αυτό κατάστημα λειτουργεί.

35 Στο μέτρο που η μεταβίβαση του αποθέματος εμπορευμάτων και του εξοπλισμού του εμπορικού καταστήματος αρκεί για τη συνέχιση της ασκήσεως αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας, η μεταβίβαση των ακινήτων στοιχείων δεν είναι καθοριστικής σημασίας για τον χαρακτηρισμό της πράξεως ως μεταβιβάσεως συνόλου αγαθών.

36 Επιπλέον, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι η συνέχιση της οικείας οικονομικής δραστηριότητας προϋποθέτει ότι ο αποκτών χρησιμοποιεί το ίδιο ακίνητο με αυτό που είχε στη διάθεσή του ο πωλητής, ουδέν αποκλείει, καταρχήν, η κατοχή του οικείου ακινήτου να μεταβιβαστεί διά της συνάψεως συμβάσεως μισθώσεως.

37 Επίσης, για την εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, πρέπει ο αποκτών να προτίθεται να εκμεταλλευθεί τα ούτως μεταβιβαζόμενα στοιχεία του ενεργητικού μιας επιχειρήσεως ή το μεταβιβαζόμενο τμήμα επιχειρήσεως και όχι απλώς να προβεί σε άμεση εκκαθάριση της οικείας δραστηριότητας, καθώς και, ενδεχομένως, να πωλήσει το απόθεμα (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Zita Modes, προπαρατεθείσα, σκέψη 44).

38 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι προθέσεις του αποκτώντος μπορεί ή σε ορισμένες περιπτώσεις πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τη συνολική εκτίμηση όλων των αντικειμενικών περιστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι επιβεβαιώνονται από αντικειμενικά στοιχεία (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 24· της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-230/94, Enkler, Συλλογή 1996, σ. I-4517, σκέψη 24· της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfrisa κ.λπ., Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 47, καθώς και της 18ης Νοεμβρίου 2010, X, C-84/09, Συλλογή 2010, σ. I-11645, σκέψεις 47 και 51).

39 Από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η μεταβίβαση του αποθέματος εμπορευμάτων και του εξοπλισμού του καταστήματος πωλήσεως αθλητικών ειδών, συγχρόνως με την εκμίσθωση του εμπορικού ακινήτου, επέτρεψε στον αποκτώντα τη συνέχιση της αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας την οποία στο παρελθόν ασκούσε ο πωλητής. Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι η οικεία μεταβίβαση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως απλή πώληση αποθέματος προϊόντων. Συγκεκριμένα, τόσο το απόθεμα προϊόντων όσο και ο εξοπλισμός του εμπορικού καταστήματος περιλαμβάνονταν στο σύνολο των μεταβιβασθέντων στοιχείων. Επιπλέον, το γεγονός ότι ο αποκτών συνέχισε την εκμετάλλευση του καταστήματος αθλητικών ειδών επί δύο σχεδόν έτη επιβεβαιώνει ότι πρόθεσή του δεν ήταν η άμεση εκκαθάριση της οικείας δραστηριότητας.

40 Επομένως, το γεγονός ότι το εμπορικό ακίνητο εκμισθώθηκε απλώς στον αποκτώντα και δεν πωλήθηκε σε αυτόν δεν αποτέλεσε, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, εμπόδιο για τη συνέχιση από τον οικείο αγοραστή της δραστηριότητας του πωλητή.

41 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν η διάρκεια της μισθώσεως και οι προϋποθέσεις καταγγελίας της πρέπει να ληφθούν υπόψη στο πλαίσιο της εκτιμήσεως του κατά πόσον η μεταβίβαση των στοιχείων του ενεργητικού επιχειρήσεως ή η μεταβίβαση τμήματος επιχειρήσεως μπορούν να χαρακτηρισθούν ως μεταβίβαση συνόλου αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας.

42 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι στοιχεία όπως η διάρκεια της συμφωνηθείσας μισθώσεως και οι προϋποθέσεις καταγγελίας της πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τη συνολική εκτίμηση της πράξεως μεταβιβάσεως κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι ενδέχεται να επηρεάσουν την εκτίμηση αυτή, σε περίπτωση που τα εν λόγω στοιχεία είναι ικανά να παρεμποδίσουν τη συνέχιση, κατά τρόπο διαρκή, της οικονομικής δραστηριότητας.

43 Εντούτοις, η δυνατότητα καταγγελίας συμβάσεως μισθώσεως αορίστου διάρκειας με τήρηση σύντομης προθεσμίας καταγγελίας δεν είναι, αυτή καθεαυτή, καθοριστική για τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι ο αποκτών είχε την πρόθεση να προβεί σε άμεση εκκαθάριση των μεταβιβασθέντων στοιχείων του ενεργητικού ή του μεταβιβασθέντος τμήματος επιχειρήσεως. Επομένως, η εφαρμογή του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να αποκλειστεί για μόνο τον λόγο αυτό.

44 Η ως άνω ερμηνεία είναι σύμφωνη με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που είναι εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η αρχή αυτή εμποδίζει το να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως, από την άποψη της επιβολής ΦΠΑ, επιχειρηματίες που ενεργούν τις ίδιες πράξεις (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20, και της 10ης Μαρτίου 2011, C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, Συλλογή 2011, σ. I-1509, σκέψη 36). Επομένως, η αρχή αυτή θα παραβιαζόταν αν η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας σε πράξη μεταβιβάσεως συνόλου αγαθών, όπως η επίμαχη στο πλαίσιο της κύριας δίκης, εξαρτώνταν από τους όρους της συμβάσεως μισθώσεως και ιδίως από τη διάρκειά της και τις προϋποθέσεις καταγγελίας της.

45 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω παρατηρήσεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, κατά την έννοια της οικείας διατάξεως, η μεταβίβαση της κυριότητας του αποθέματος προϊόντων και του εξοπλισμού του καταστήματος λιανικού εμπορίου στον αποκτώντα με ταυτόχρονη εκμίσθωση σε αυτόν του ακινήτου του εν λόγω καταστήματος με σύμβαση αόριστης διάρκειας, η οποία όμως μπορεί να καταγγελθεί από αμφότερους τους συμβαλλομένους με την τήρηση σύντομης προθεσμίας καταγγελίας, υπό την προϋπόθεση ότι τα μεταβιβασθέντα στοιχεία αρκούν για την εκ μέρους του οικείου αποκτώντος συνέχιση, κατά τρόπο διαρκή, αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας.

Επί των δικαστικών εξόδων

46 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 5, παράγραφος 8, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι συνιστά μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, κατά την έννοια της οικείας διατάξεως, η μεταβίβαση της κυριότητας του αποθέματος προϊόντων και του εξοπλισμού του καταστήματος λιανικού εμπορίου στον αποκτώντα με ταυτόχρονη εκμίσθωση σε αυτόν του ακινήτου του εν λόγω καταστήματος με σύμβαση αόριστης διάρκειας, η οποία όμως μπορεί να καταγγελθεί από αμφότερους

τους συμβαλλομένους με την τήρηση σύντομης προθεσμίας καταγγελίας, υπό την προϋπόθεση ότι τα μεταβιβασθέντα στοιχεία αρκούν για την εκ μέρους του οικείου αποκτώντος συνέχιση, κατά τρόπο διαρκή, αυτοτελούς οικονομικής δραστηριότητας.

(υπογραφές)