РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

10 ноември 2011 година *

По дело C-444/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 14 юли 2010 г., постъпил в Съда на 15 септември 2010 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Lüdenscheid

срещу

Christel Schriever,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J.N. Cunha Rodrigues, председател на състав, г-н U. Lõhmus (докладчик), г-н A. Rosas, г-н A. Ó Caoimh и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Finanzamt Lüdenscheid, от г-н H. Selle, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н B.-R. Killmann, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 8 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на производство по ревизионна жалба между Finanzamt Lüdenscheid (данъчна служба, наричана по-нататък „Finanzamt“) и г-жа Schriever по повод на акт за изменение на дължим данък, с който Finanzamt квалифицира извършеното от г-жа Schriever прехвърляне на стоките в наличност и на оборудването на магазин като сделка, облагаема с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Шеста директива

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 Съгласно член 5, параграф 1 от тази директива „доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

5 Съгласно член 5, параграф 8 от посочената директива:

„При прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дружество, на съвкупност или на част от активи, държавите членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки, в който случай получателят се третира като правоприемник на прехвърлящия. Където е необходимо, държавите

членки могат да вземат необходимите мерки, за да предотвратят нарушаване на конкуренцията, в случаите когато получателят не е изцяло данъчно задължен“ [неофициален превод].

6 Съгласно член 6, параграф 5 от Шеста директива член 5, параграф 8 от същата директива се прилага „по същия начин и за доставката на услуги“ [неофициален превод].

Национално право

7 Съгласно член 1, параграф 1, точка 1, първо изречение от Закона за данъка върху оборота от 1993 г. (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, стр. 565, наричан понататък „UStG“) на облагане с ДДС подлежат доставките и другите сделки, които предприемач извършва възмездно и по занятие на територията на страната.

8 Член 1, параграф 1а от UStG, който има за цел да транспонира в националното право член 5, параграф 8 и член 6, параграф 5 от Шеста директива, гласи:

„Освободени от облагане с данък върху добавената стойност са сделките, сключвани при прехвърляне на предприятие на друг предприемач за целите на упражняваната от него дейност по занятие. Прехвърляне на предприятие е налице, когато определено предприятие или отделно управлявана обособена част в структурата на предприятие се прехвърля като единна цялост възмездно или безвъзмездно или се апортира в капитала на дружество. Предприемачът приобретател е правоприемник на прехвърлителя“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

9 До 30 юни 1996 г. г-жа Schriever стопанисва в собствени търговски помещения обект за търговия на дребно със спортни стоки. Считано от тази дата, тя прехвърля на Sport S. GmbH (наричано по-нататък „Sport S.“) стоките в наличност и оборудването на магазина срещу общата цена от 455 000 DEM, без в издадената във връзка с това фактура да посочва ДДС.

10 Същевременно г-жа Schriever отдава под наем на Sport S., считано от 1 август 1996 г. и за неопределен срок, търговските помещения, в които се упражнява търговската дейност. Въпреки това съгласно клаузите на договора за наем последният може да бъде прекратен от всяка от страните най-късно на третия работен ден от съответното календарно тримесечие с действие след края на следващото тримесечие.

11 Sport S. продължава дейността на спортния магазин до 31 май 1998 г.

12 Г-жа Schriever разглежда прехвърлянето на стоките в наличност и на оборудването на магазина като прехвърляне на предприятие като единна цялост, което не подлежало на данъчно облагане съгласно член 1, параграф 1a от UStG. По тази причина г-жа Schriever не декларирала приходите от тази продажба в декларацията си за дължимия ДДС за 1996 г.

13 Finanzamt обаче счита, че не са били изпълнени условията за прехвърляне на предприятието като единна цялост, доколкото недвижимият имот, който е съществен елемент от предприятието, не е бил сред прехвърлените активи на Sport S. С акт за изменение на дължимия данък за 1996 г. Finanzamt квалифицира прехвърлянето като облагаема сделка, вследствие на което определя дължимия ДДС.

14 Finanzgericht уважава подадената от г-жа Schriever жалба срещу акта на Finanzamt и посочва, че с оглед на всички обстоятелства по делото спорната сделка всъщност представлявала прехвърляне на предприятие като единна цялост по смисъла на член 1, параграф 1а от UStG, тъй като, от една страна, Sport S. в действителност е продължило дейността на предприятието на г-жа Schriever, и от друга страна, самата теоретична възможност договорът за наем да бъде прекратен едностранно във всеки възможен момент не е оказала никакво въздействие в това отношение.

15 Finanzamt подава ревизионна жалба срещу това съдебно решение пред Bundesfinanzhof, като изтъква, че с договор за наем, който може да се прекрати с предвидено в закона предизвестие, не се гарантира трайното продължаване на дейността на предприятието, тъй като без помещенията на магазина не би било възможно да се стопанисва обектът за търговия на дребно.

16 В решението си Bundesfinanzhof напомня, че съгласно постоянната му практика дадено прехвърляне би могло да се квалифицира като прехвърляне на предприятие без оглед на факта, че определени съществени елементи от посоченото предприятие са изключени от сделката, доколкото обаче съответният предприемач има възможност да ползва тези съществени елементи от търговското предприятие за продължителен срок, за да може да продължи трайно дейността на съответното предприятие. Тази юрисдикция отбелязва, че намира договора за наем за срок от десет години за достатъчен, за да позволи дългосрочното използване на посочените съществени елементи, докато, от друга страна, с влязло в законова сила решение Finanzgericht Baden-Württemberg приема, че не е достатъчно включеният в предприятието недвижим имот, който е собственост на прехвърлителя, да бъде отдаден под наем за срок от пет години, за да може се счита, че е налице „продължаване“ на дейността на предприятието.

17 Според Bundesfinanzhof обстоятелствата по делото в главното производство са обаче специфични, дотолкова доколкото договорът за наем за неопределен срок може да се прекрати от всяка от страните с краткосрочно предизвестие.

18 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Налице ли е „прехвърляне“ на съвкупност от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива […], ако предприемач прехвърли правото на собственост върху стоките в наличност и върху оборудването на магазина си за търговия на дребно на определен приобретател, като единствено му отдаде под наем помещенията на магазина, чийто собственик е същият предприемач?

2) В това отношение от значение ли е обстоятелството, че договорът за наем, с който се предоставя ползването на помещенията на магазина, е сключен за продължителен срок или че всяка от двете страни има право да прекрати договора за наем с краткосрочно предизвестие?“.

По преюдициалните въпроси

19 С преюдициалните въпроси, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 5, параграф 8 от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че представлява прехвърляне на съвкупност или на част от активи, прехвърлянето на правото на собственост върху стоките в наличност и върху търговското оборудване на магазин за търговия на дребно — едновременно с отдаването под наем на приобретателя за неопределен срок и на помещенията на посочения магазин, като обаче договорът за наем може да бъде прекратен с краткосрочно предизвестие от всяка от двете страни.

20 В това отношение следва да се напомни, първо, че член 5, параграф 8, първо изречение от Шеста директива предвижда, че в случай на прехвърляне на съвкупност или на част от активи държавите членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да

се разглежда като правоприемник на прехвърлителя. От това следва, че когато държава членка използва тази възможност, прехвърлянето на съвкупност или на част от активи не се счита за доставка на стоки за целите на Шеста директива и по тази причина не се облага с ДДС съгласно член 2 от тази директива (вж. в този смисъл Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 30, Решение от 27 ноември 2003 г. по дело Zita Modes, C-497/01, Recueil, стр. I-14393, точка 29 и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 36).

21 Съгласно член 5, параграф 8, второ изречение от Шеста директива държавите членки могат да изключат прилагането на това правило за неизвършване на облагаема доставка, ако това е необходимо, за да се предотврати нарушаване на конкуренцията, в случаите, в които получателят не е данъчнозадължено лице по смисъла на посочената директива или ако действа в качеството си на данъчнозадължено лице само по отношение на част от неговата дейност. Трябва да се счита, че тази разпоредба урежда по изчерпателен начин условията, при които държава членка, възползвала се от предвидената в първото изречение от този параграф възможност, може да ограничи прилагането на правилото за неизвършване на облагаема доставка (Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 30).

22 По-нататък, що се отнася до предвиденото в член 5, параграф 8, първо изречение от Шеста директива понятие „прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дружество, на съвкупност или на част от активи“, Съдът вече е посочвал, че то представлява самостоятелно понятие на правото на Съюза, което трябва да се тълкува еднообразно в целия Съюз. Тъй като в Шеста директива липсва определение за това понятие и не се препраща изрично към правото на държавите членки, смисълът и съдържанието на понятието трябва да бъдат установени, като се отчитат контекстът на разпоредбата и преследваната с разглежданата правна уредба цел (вж. в този смисъл Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точки 32—35).

23 Именно с оглед на контекста на член 5, параграф 8 от Шеста директива и на преследваната с него цел Съдът приема, че тази разпоредба е предназначена да позволи на държавите членки да улеснят прехвърлянията на предприятия

или на части от предприятия, като опростят тези прехвърляния и като избегнат финансовото обременяване на приобретателя с несъразмерна данъчна тежест, която при всички положения би била възстановена впоследствие чрез приспадане на платения ДДС (Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 39).

24 Съдът приема също така, че като се отчита тази цел, понятието „прехвърляне […] на съвкупност или на част от активи“ трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща прехвърлянето на предприятие или на самостоятелна част от предприятие, включваща имуществени и евентуално неимуществени активи, които в тяхната съвкупност представляват предприятие или част от предприятие, в състояние да продължи упражняването на независима стопанска дейност, а не обхваща само прехвърлянето на активи, като продажбата на стоки в наличност (вж. Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 40 и Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 37).

25 От това следва, че за да се приеме, че е налице прехвърляне на предприятие или на самостоятелна част от предприятие по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива, е необходимо съвкупността от прехвърлени елементи да е достатъчна, за да позволи упражняването на дадена независима стопанска дейност.

26 Въпросът дали тази съвкупност следва да съдържа по-специално както движими, така и недвижими активи следва да бъде преценен от гледна точка на естеството на съответната стопанска дейност.

27 В хипотезата, при която за упражняването на дадена стопанска дейност не е необходимо да се използват определени помещения или помещения, оборудвани с фиксирано обзавеждане, може да е налице прехвърляне на съвкупност на активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива, дори и ако не се прехвърля правото на собственост върху определен недвижим имот.

28 Въпреки това не е възможно да се приеме, че е налице подобно прехвърляне по смисъла на посочената разпоредба, без приобретателят да получи владението върху търговските помещения, ако съответната стопанска дейност се състои в стопанисването на неразделна съвкупност от движими и недвижими активи. По-специално, ако тези търговски помещения са оборудвани с фиксирано обзавеждане, необходимо за продължаването на стопанската дейност, тези недвижими активи трябва да са част от прехвърлените имуществени елементи, за да може да става въпрос за прехвърляне на съвкупност или на част от активи по смисъла на Шеста директива.

29 По същия начин може да е налице прехвърляне на активи, ако търговските помещения са предоставени във владението на приобретателя с договор за наем или ако самият приобретател разполага с подходящ недвижим имот, в който могат да се преместят всички прехвърлени активи и където приобретателят може да продължи да упражнява съответната стопанска дейност.

30 Всяко друго тълкуване би довело до произволно разграничение между, от една страна, прехвърлянията, извършени от прехвърлители — собственици на помещенията на търговското предприятие или на частта от предприятие, което предвиждат да прехвърлят, и от друга страна, прехвърлянията, извършени от прехвърлители, които са единствено наематели на същите помещения. В действителност нито текстът на член 5, параграф 8 от Шеста директива, нито неговата цел позволяват да се допусне, че последните посочени прехвърлители не могат да извършват прехвърляне на съвкупност от активи по смисъла на посочената разпоредба.

31 Освен това размерът на дължимия ДДС при прехвърляне на предприятие или на част от предприятие е възможно да представлява особено значителна тежест за прехвърлителя в сравнение с ресурсите на съответното търговско предприятие, дори и ако в съвкупността от прехвърлени активи не се включват недвижими активи. Следователно би било в съответствие с целта на разглежданата разпоредба, така както следва от точка 23 от настоящото решение, ако на специално третиране се подложат също прехвърлянията на съвкупност от активи,

едновременно с които се сключва и договор за наем на търговски помещения (вж. в този смисъл Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 41).

32 От изложените съображения следва, че трябва да се извърши цялостна преценка на характеризиращите разглежданата сделка фактически обстоятелства, за да се определи дали тя се обхваща от понятието за прехвърляне на съвкупност от активи по смисъла на Шеста директива. В това отношение трябва да се отдава особено значение на естеството на стопанската дейност, която се предвижда да бъде продължена.

33 Що се отнася по-специално до прехвърлянето на стоки в наличност и на оборудване на обект за търговия на дребно, в общи линии това прехвърляне се извършва, за да може да се позволи на приобретателя да продължи да стопанисва посочения търговски обект.

34 Независимо че става въпрос за стопанска дейност, която не може да се упражнява без търговските помещения, по правило за да се осигури продължаването на дейността на прехвърления обект за търговия на дребно, не е необходимо собственикът на предприятието да бъде и собственик на сградата, в която се упражнява дейност с търговския обект.

35 Доколкото прехвърлянето на стоките в наличност и на оборудването на търговския обект е достатъчно, за да позволи продължаването на дадена независима стопанска дейност, прехвърлянето на недвижимите активи не е определящо за квалифицирането на сделката като прехвърляне на съвкупност от активи.

36 Освен това, ако се окаже, че за да се продължи разглежданата стопанска дейност, е необходимо приобретателят да ползва същите помещения, с които е разполагал и продавачът, по принцип няма пречка владението на тези помещения да се прехвърли чрез сключването на договор за наем.

37 Освен това, за да се приложи член 5, параграф 8 от Шеста директива, е необходимо приобретателят да има намерение да стопанисва прехвърленото търговско предприятие или част от търговско предприятие, а не веднага след прехвърлянето единствено да преустанови упражняването на съответната дейност, както и евентуално продажбата на стоките в наличност (вж. в този смисъл Решение по дело Zita Modes, посочено по-горе, точка 44).

38 Във връзка с това от практиката на Съда следва, че намеренията на приобретателя могат, а в определени случаи и трябва, да се вземат предвид, когато се подлагат на обща преценка на фактите по дадена сделка, стига да са подкрепени с обективни доказателства (вж. в този смисъл Решение от 14 февруари 1985 г. по дело Rompelman, 268/83, Recueil, стр. 655, точка 24, Решение от 26 септември 1996 г. по дело Enkler, C-230/94, Recueil, стр. I-4517, точка 24, Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98-C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 47 и Решение от 18 ноември 2010 г. по дело X, C-84/09, Сборник, стр. I-11645, точки 47 и 51).

39 От предоставената на Съда преписка следва, че прехвърлянето на стоките в наличност и на оборудването на обекта за търговия със спортни стоки едновременно с отдаването под наем на търговски помещения по главното производство е позволило на приобретателя да продължи независимата стопанска дейност, упражнявана преди това от продавача. В това отношение не се спори, че прехвърлянето не може да бъде считано за обикновена продажба на стоки в наличност. В действителност както стоките в наличност, така и оборудването на търговския обект са част от съвкупността от прехвърлените активи. Освен това обстоятелството, че приобретателят продължава да стопанисва спортния магазин в продължение на почти две години, потвърждава тезата, че е нямал намерение да преустанови съответната дейност веднага след прехвърлянето.

40 Следователно обстоятелството, че в случая по главното производство търговските помещения са единствено отдадени под наем, а не са продадени на приобретателя, не представлява пречка за приобретателя да продължи упражняваната дейност като продавач.

41 Накрая запитващата юрисдикция поставя въпроса дали срокът на договора за наем и условията за неговото прекратяване следва да се вземат предвид при преценката дали прехвърлянето на търговско предприятие или на част от предприятие може да се квалифицира като прехвърляне на съвкупност от активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива.

42 В това отношение следва да се отбележи, че фактори като уговорения срок на договора за наем и уговорените условия за неговото прекратяване трябва да бъдат взети предвид при цялостната преценка на сделката по прехвърляне на активи по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива, при условие че посочените фактори могат да повлияят върху тази преценка или е възможно да препятстват трайното продължаване на стопанската дейност.

43 Въпреки това сама по себе си възможността за прекратяване на договор за наем с краткосрочно предизвестие не е определяща, за да се заключи, че приобретателят е имал намерение веднага след прехвърлянето да преустанови дейността на прехвърленото търговско предприятие или на прехвърлената част от търговско предприятие. Следователно не може да бъде отказано прилагане на член 5, параграф 8 от Шеста директива единствено въз основа на това съображение.

44 Това тълкуване е в съответствие с присъщия на общата система на ДДС принцип за данъчен неутралитет. В действителност този принцип не допуска по-специално стопански субекти, извършващи една и съща дейност, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с този данък (вж. по-специално Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg, C-216/97, Recueil, стр. I-4947, точка 20 и Решение от 10 март 2011 г. по дело Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Сборник, стр. I-1509, точка 36). От това следва, че този принцип би се нарушил, ако възможността за прилагане на член 5, параграф 8 от Шеста директива по отношение на сделка по прехвърляне на съвкупност от активи, каквато е сделката в случая по главното производство, се обуславя от клаузите на договора за наем, и по-специално от неговия срок и условията за прекратяването му.

45 С оглед на всички гореизложени съображения на поставения въпрос трябва да се отговори, че член 5, параграф 8 от Шеста директива следва да се тълкува в смисъл, че представлява прехвърляне на съвкупност или на част от активи по смисъла на тази разпоредба прехвърлянето на правото на собственост върху стоките в наличност и върху търговското оборудване на магазин за търговия на дребно — едновременно с отдаването под наем на приобретателя за неопределен срок и на помещенията на посочения магазин, като обаче договорът за наем може да се прекрати с краткосрочно предизвестие от всяка от двете страни, — при условие че прехвърлените активи са достатъчни, за да може посоченият приобретател да продължи трайно дадена независима стопанска дейност.

По съдебните разноски

46 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 5, параграф 8 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, следва да се тълкува в смисъл, че представлява прехвърляне на съвкупност или на част от активи по смисъла на тази разпоредба прехвърлянето на правото на собственост върху стоките в наличност и върху търговското оборудване на магазин за търговия на дребно — едновременно с отдаването под наем на приобретателя за неопределен срок на помещенията на посочения магазин, като

обаче договорът за наем може да се прекрати с краткосрочно предизвестие от всяка от двете страни, — при условие че прехвърлените активи са достатъчни, за да може посоченият приобретател да продължи трайно дадена независима стопанска дейност.

Подписи