

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 10. novembra 2011*

V zadevi C-444/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 14. julija 2010, ki je prispe-la na Sodišče 15. septembra 2010, v postopku

Finanzamt Lüdenscheid

proti

Christel Schriever,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J.N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, U. Lõhmus (poročevalec),
A. Rosas, A. Ó Caoimh in A. Arabadžiev, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Finanzamt Lüdenscheid H. Selle, zastopnik,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in B.-R. Killmann, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5(8) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Predlog je bil vložen v okviru revizijskega postopka med Finanzamt Lüdenscheid (davčni urad, v nadaljevanju: Finanzamt) in C. Schriever, ki se nanaša na spremembo odločbe o odmeri davka, s katero je Finanzamt odsvojitev zalog blaga in opreme trgovine, ki jo je opravila C. Schriever, opredelil kot transakcijo, ki je predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Šesta direktiva

- 3 Na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive je predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.
- 4 V skladu s členom 5(1) te direktive pomeni „dobava blaga“ prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.
- 5 Člen 5(8) te direktive določa:

„Države članice lahko v primeru prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje štejejo, da ni bila opravljena

nobena dobava blaga in se tako prejemnik obravnava kot naslednik prenosnika. Po potrebi lahko države članice sprejmejo potrebne ukrepe za preprečitev izkrivljanja konkurence v primerih, kadar prejemnik ni v celoti zavezan davku.“

- 6 V skladu s členom 6(5) Šeste direktive se člen 5(8) te direktive „smiselno uporablja tudi za opravljanje storitev“.

Nacionalno pravo

- 7 V skladu s členom 1(1), točka 1, prvi stavek, zakona o prometnem davku iz leta 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, str. 565, v nadaljevanju: UStG) so predmet DDV dobave in različne storitve, ki jih podjetnik proti plačilu opravlja v državi v okviru svojega podjetja.
- 8 Člen 1(1a) UStG, s katerim sta v nacionalni pravni red prenesena člena 5(8) in 6(5) Šeste direktive, določa:

„Prihodki v okviru prenosa sredstev podjetja na drugega podjetnika za njegovo podjetje niso predmet DDV. Za prenos sredstev podjetja gre, če se podjetje ali obrat, ki deluje ločeno v delu podjetja, v celoti odplačno ali neodplačno prenese ali prenese kot vložek v neko družbo. Podjetnik pridobitelj vstopi v položaj prenosnika.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 9 C. Schriever je do 30. junija 1996 v poslovnem prostoru upravljala prodajalno na drobno s športnimi izdelki v svoji lasti. Z učinkom od tega dne je na družbo Sport S. GmbH (v nadaljevanju: Sport S.) za ceno 455.000 DEM prenesla zaloge blaga in trgovinsko opremo, pri čemer na računu, ki je bil izdan za to transakcijo, DDV ni bil naveden.

- 10 Hkrati je C. Schriever družbi Sport S. s 1. avgustom 1996 za nedoločen čas oddala poslovni prostor, v katerem se je opravljala poslovna dejavnost. Vendar bi lahko vsaka stranka najem v skladu z najemno pogodbo odpovedala najpozneje tretji delovni dan koledarskega četrtertletja, odpoved pa bi začela učinkovati ob izteku naslednjega četrtertletja.

- 11 Družba Sport S. je nadaljevala dejavnost upravljanja trgovine s športnimi izdelki do 31. maja 1998.

- 12 C. Schriever je odsvojitev zalog blaga in trgovinske opreme na podlagi člena 1(1a) UstG štela za neobdavčljiv prenos celotnih sredstev podjetja. Zato v napovedi DDV za leto 1996 izkupičkov te prodaje ni navedla.

- 13 Finanzamt je nasprotno menil, da niso bili izpolnjeni pogoji za prenos celotnih sredstev podjetja, ker nepremičnine podjetja kot bistven element podjetja niso bile odsvojene družbi Sport S. V spremembi odločbe o odmeri davka za leto 1996 je Finanzamt prenos opredelil kot obdavčljivo transakcijo in zato odmeril DDV.

- 14 Finanzgericht, ki je ugodilo tožbi C. Schriever zoper odločbo Finanzamt, je menilo, da gre pri sporni transakciji glede na vse okoliščine zadeve za prenos celotnih sredstev podjetja v smislu člena 1(1a) UstG, ker je, prvič, družba Sport S. dejansko nadaljevala dejavnost podjetja C. Schriever in ker, drugič, zgolj teoretična možnost, da se pogodba o najemu kadar koli odpove, na to nikakor ne vpliva.
- 15 Finanzamt je proti tej sodbi vložil revizijo na Bundesfinanzhof, pri čemer je trdil, da najemna pogodba z zakonsko določenim odpovednim rokom ne zagotavlja trajnega nadaljevanja dejavnosti podjetja, saj brez prostorov prodajalne trgovina na drobno ni mogoča.
- 16 Bundesfinanzhof je v svoji odločbi spomnilo, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso prenos mogoče šteti za prenos sredstev podjetja, tudi če so posamezni bistveni elementi tega podjetja iz te transakcije izključeni, če so ti bistveni elementi podjetniku prepuščeni v dolgoročno uporabo, tako da lahko trajno nadaljuje dejavnost tega podjetja. Menilo je, da je desetletni najem dovolj, da se šteje, da gre za dolgoročno uporabo teh bistvenih elementov, medtem ko je Finanzgericht Baden-Württemberg v že pravnomočni sodbi odločilo, da petletni najem nepremičnin podjetja, ki so v lasti prenosnika, ne zadostuje za to, da bi bilo mogoče šteti, da gre za „nadaljevanje“ dejavnosti podjetja.
- 17 Po mnenju Bundesfinanzhof pa so okoliščine zadeve v postopku v glavni stvari posebne, saj lahko najem za nedoločen čas vsaka stranka v kratkem roku odpove.

18 Bundesfinanzhof je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali gre za ‚prenos‘ celotnih sredstev v smislu člena 5(8) Šeste direktive [...], če podjetnik zaloge blaga in trgovinsko opremo svoje prodajalne na drobno prenese na pridobitelja in mu da prodajni prostor, ki ga ima v lasti, le v najem?

2. Ali je v zvezi s tem pomembno, ali je bil prodajni prostor dan v uporabo z najemno pogodbo, sklenjeno za daljši čas, oziroma ali je bila najemna pogodba sklenjena za nedoločen čas in jo lahko vsaka od strank v kratkem roku odpove?“

Vprašanji za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 5(8) Šeste direktive razlagati tako, da prenos lastništva na zalogah blaga in opremi prodajalne na drobno s hkratno oddajo poslovnega prostora te prodajalne prevzemniku za nedoločen čas, pri čemer lahko to oddajo katerakoli stranka v kratkem roku odpove, pomeni prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja.

20 Najprej je treba spomniti, da člen 5(8), prvi stavek, Šeste direktive določa, da lahko države članice ob prenosu celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja štejejo, da ni bila opravljena nobena dobava blaga in da je prejemnik obravnavan kot naslednik prenosnika. Iz tega je razvidno, da če je država članica izkoristila to možnost, se

prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja ne šteje za dobavo blaga v smislu Šeste direktive in v skladu s členom 2 te direktive torej ni predmet DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 22. februarja 2001 v zadevi *Abbey National*, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 30; z dne 27. novembra 2003 v zadevi *Zita Modes*, C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 29, in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi *SKE*, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 36).

- 21 V skladu s členom 5(8), drugi stavek, Šeste direktive lahko države članice izključijo uporabo tega pravila o neopravljeni dobavi za prenos celotnih sredstev podjetja na prejemnika, ki ni davčni zavezanec v smislu te direktive ali ki je davčni zavezanec le za del svojih dejavnosti, če je to potrebno za preprečitev izkrivljanja konkurence. Za to določbo je treba šteti, da izčrpno našteva pogoje, pod katerimi lahko država članica, ki uporabi možnost iz prvega stavka tega odstavka, omeji uporabo pravila o neopravljeni dobavi (zgoraj navedena sodba *Zita Modes*, točka 30).

- 22 Dalje, glede pojma „prenosa celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje“ iz člena 5(8), prvi stavek, Šeste direktive je Sodišče že ugotovilo, da je samostojen pojem prava Unije, ki ga je treba v vsej Uniji razlagati enako. Ker ta pojem v Šesti direktivi ni opredeljen, prav tako pa ni napotitve na pravo držav članic, je treba njegov namen in vsebino razlagati ob upoštevanju okvira, v katerega je določba umeščena, in namena zadevne ureditve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Zita Modes*, točke od 32 do 35).

- 23 Prav ob upoštevanju okvira, v katerega je umeščen člen 5(8) Šeste direktive, in namena te direktive je Sodišče ugotovilo, da je namen te določbe državam članicam olajšati in poenostaviti prenos podjetij ali delov podjetij, tako da se ti prenosi poenostavijo

in da se prepreči, da bi prejemnik nosil čezmerno davčno breme, ki bi mu bilo vsekakor pozneje povrnjeno z odbitjem plačanega vstopnega DDV (zgoraj navedena sodba Zita Modes, točka 39).

- 24 Sodišče je tudi presodilo, da je treba ob upoštevanju tega namena pojem „prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja“ razlagati tako, da zajema prenos sredstev podjetja ali samostojnega dela podjetja, vključno s premoženjem v stvareh in glede na okoliščine zadeve v pravicah, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki lahko opravlja samostojno gospodarsko dejavnost, vendar ne zajema preprostega prenosa sredstev podjetja, kot je prodaja zalog proizvodov (glej zgoraj navedeni sodbi Zita Modes, točka 40, in SKF, točka 37).
- 25 Iz tega izhaja, da mora za ugotovitev, da gre za prenos sredstev podjetja ali samostojnega dela podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive, sklop prenesenih elementov zadostovati za nadaljevanje samostojne gospodarske dejavnosti.
- 26 Vprašanje, ali mora ta sklop zlasti vsebovati tako premičnine kot nepremičnine, je treba presojati glede na naravo zadevne gospodarske dejavnosti.
- 27 Če se za neko gospodarsko dejavnost ne zahteva uporaba posebnih prostorov ali prostorov, opremljenih s pritrjenimi instalacijami, ki so nujne za nadaljevanje te gospodarske dejavnosti, se lahko prenos celotnih sredstev podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive opravi tudi brez prenosa lastninske pravice na nepremičnini.

- 28 Na drugi strani pa takrat, kadar se pri zadevni gospodarski dejavnosti uporablja ne-ločljiv sklop premičnin in nepremičnin, ni mogoče šteti, da gre za tak prenos v smislu te določbe, če prevzemnik ni pridobil posesti na poslovnih prostorih. Zlasti če so poslovni prostori opremljeni s pritrjenimi instalacijami, ki so nujne za opravljanje gospodarske dejavnosti, morajo biti te nepremičnine vključene med prenesene elemente, da bi šlo za prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja v smislu Šeste direktive.
- 29 Enako lahko do prenosa sredstev podjetja pride tudi, če so prevzemniku poslovni prostori dani na razpolago na podlagi pogodbe o najemu ali če ta sam razpolaga s primerno nepremičnino, kamor je mogoče premestiti celoten sklop prenesenih sredstev in tam nadaljevati zadevno gospodarsko dejavnost.
- 30 Posledica vsake druge razlage bi bilo arbitrarno razlikovanje med prenosi, ki jih opravijo prenosniki, ki so lastniki prostorov, v katerih so sredstva podjetja ali del podjetja, namenjenega prenosu, in prenosi, ki jih opravijo prenosniki, ki imajo le pravico do najema teh prostorov. Niti iz besedila člena 5(8) Šeste direktive niti iz njenega namena namreč ni razvidno, da zadnjenavedeni prenosniki nimajo pravice do prenosa celotnih sredstev podjetja v smislu te določbe.
- 31 Poleg tega lahko znesek DDV, ki ga je treba plačati za prenos podjetja ali dela podjetja, pomeni posebej veliko bremenitev za prevzemnika v primerjavi z zadevnimi obratovalnimi sredstvi, tudi kadar celotna prenesena sredstva podjetja ne vključujejo nepremičnin. Če bi se omogočila posebna obravnava tudi za prenos celotnih sredstev podjetja ob hkratni sklenitvi pogodbe o najemu za poslovne prostore, bi bilo zato to

skladno z namenom zadevne določbe, kot izhaja iz točke 23 te sodbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Zita Modes, točka 41).

- 32 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba presoditi vse dejanske okoliščine zadevne transakcije, da bi se ugotovilo, ali je ta zajeta s pojmom prenosa celotnih sredstev podjetja v smislu Šeste direktive. V tem okviru je treba poseben pomen pripisati naravi gospodarske dejavnosti, ki naj bi se nadaljevala.
- 33 Prenos zalog blaga in opreme trgovine na drobno se večinoma opravi zato, da se pridobitelju omogoči nadaljevanje poslovanja te trgovine.
- 34 Čeprav gre za gospodarsko dejavnost, ki je ni mogoče opravljati brez poslovnih prostorov, pa za zagotavljanje nadaljnjega poslovanja prenesene trgovine na drobno večinoma ni nujno, da bi bil nosilec poslovne dejavnosti tudi lastnik nepremičnine, v kateri je ta trgovina.
- 35 Če prenos zalog blaga in trgovinske opreme zadostuje za nadaljevanje samostojne gospodarske dejavnosti, prenos nepremičnin ni odločilen za opredelitev, ali gre pri neki transakciji za prenos celotnih sredstev podjetja.
- 36 Če se izkaže, da se za nadaljevanje gospodarske dejavnosti zahteva, da pridobitelj uporablja iste prostore, kot so tisti, s katerimi je razpolagal prodajalec, načeloma tudi nič ne nasprotuje temu, da se posest na teh prostorih prenese s sklenitvijo pogodbe o najemu.

- 37 Za uporabo člena 5(8) Šeste direktive mora imeti prevzemnik še namen, da prenesena sredstva podjetja ali preneseni del podjetja uporablja, in ne da preprosto takoj preneha opravljati zadevno dejavnost in da proda morebitne zaloge blaga (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Zita Modes, točka 44).
- 38 V zvezi s tem iz sodne prakse sodišča izhaja, da se pri presoji vseh okoliščin neke transakcije lahko upoštevajo ali se v nekaterih primerih celo morajo upoštevati nameni pridobitelja, če jih je mogoče razbrati iz objektivnih elementov (glej v tem smislu sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 24; z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler, C-230/94, Recueil, str. I-4517, točka 24; z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 47, in z dne 18. novembra 2010 v zadevi X, C-84/09, ZOdl., str. I-11645, točki 47 in 51).
- 39 Iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, je razvidno, da je v zadevi v postopku v glavni stvari prenos zalog blaga in trgovine s športnimi izdelki s hkratnim najemom poslovnih prostorov pridobitelju omogočil nadaljevanje samostojne gospodarske dejavnosti, ki jo je prej opravljal prodajalec. V zvezi s tem ni sporno, da se ta prenos ne more šteti le za prodajo zalog blaga. Zaloge blaga in oprema trgovine so bile namreč del sklopa prenesenih sredstev. Poleg tega to, da je prevzemnik nadaljeval poslovanje športne prodajalne skoraj dve leti, potrjuje, da njegov namen ni bil takoj prenehati opravljati zadevno dejavnost.
- 40 Zato to, da so bili poslovni prostori pridobitelju le dani v najem, ne pa prodani, v zadevi v postopku v glavni stvari ni pomenila ovire za to, da pridobitelj nadaljuje dejavnost prodajalca.

- 41 Predložitveno sodišče nazadnje sprašuje, ali je treba trajanje najema in način njegove odpovedi upoštevati pri presoji, ali je prenos sredstev podjetja ali dela podjetja mogoče opredeliti za prenos celotnih sredstev podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive.
- 42 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je treba elemente, kot sta dogovorjeno trajanje najema in način njegove odpovedi, upoštevati pri celotni presoji transakcije prenosa sredstev podjetja v smislu člena 5(8) Šeste direktive, saj utegnejo vplivati na izid te presoje, če lahko preprečijo trajno nadaljevanje gospodarske dejavnosti.
- 43 Vendar možnost odpovedi pogodbe o najemu za nedoločen čas s kratkim odpovednim rokom sama po sebi ni odločilna za sklep, da je imel prevzemnik namen takoj prenehati uporabljati prenesena sredstva podjetja ali preneseni del podjetja. Zato zavrnitve uporabe člena 5(8) Šeste direktive ni mogoče opreti zgolj na ta razlog.
- 44 Ta razlaga je skladna z načelom davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To načelo namreč nasprotuje zlasti temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, obravnavajo različno glede obdavčitve s tem davkom (glej zlasti sodbi z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 20, in z dne 10. marca 2011 v zadevi Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, ZOdl., str. I-1509, točka 36). Iz tega izhaja, da bi bilo to načelo kršeno, če bi bila možnost, da se člen 5(8) Šeste direktive uporabi za transakcijo prenosa celotnih sredstev podjetja, kakršna je transakcija v postopku v glavni stvari, odvisna od pogojev, vsebovanih v pogodbi o najemu, zlasti od trajanja najema in načina njegove odpovedi.

- 45 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 5(8) Šeste direktive razlagati tako, da se prenos lastništva na zalogah blaga in opremi prodajalne na drobno s hkratno oddajo prostora te prodajalne prevzemniku za nedoločen čas, pri čemer lahko to oddajo obe od strank v kratkem roku odpove, sta, šteje za prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev v smislu te določbe, če prenesena sredstva zadostujejo za to, da lahko ta prevzemnik trajno nadaljuje samostojno gospodarsko dejavnost.

Stroški

- 46 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 5(8) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da se prenos lastništva na zalogah blaga in opremi prodajalne na drobno s hkratno oddajo prostora te prodajalne prevzemniku za nedoločen čas, pri čemer lahko to oddajo

katerakoli stranka v kratkem roku odpove, šteje za prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev v smislu te določbe, če prenesena sredstva zadostujejo za to, da lahko ta prevzemnik trajno nadaljuje samostojno gospodarsko dejavnost.

Podpisi