DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
27. november 2003 *

I sag C-497/01,

angående en anmodning, som Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Zita Modes Sàrl,

mod

Administration de l'enregistrement et des domaines,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388 og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af dommerne P. Jann, som fungerende formand for Femte Afdeling, D.A.O. Edward og S. von Bahr (refererende dommer),

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Administration de l'enregistrement et des domaines ved avocat F. Kremer

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og C. Giolito, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 26. september 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 19. december 2001, indgået til Domstolen den 24. december 2001, har Tribunal d'arrondissement de Luxembourg i medfør af artikel 234 EF forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 5, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388 og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette momsdirektiv«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Zita Modes Sàrl (herefter »Zita Modes«) og Administration de l'enregistrement et des domaines (den luxembourgske afgiftsmyndighed) vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«) i forbindelse med salg af en konfektionsforretning.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 I henhold til sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 1, »[forstås] ved »levering af et gode« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

5 Sjette direktivs artikel 5, stk. 8, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted. Medlemsstaterne kan i givet fald træffe de nødvendige forholdsregler for at undgå konkurrencefordrejning, når modtageren ikke er en fuldt afgiftspligtig person.«

6 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

Nationale bestemmelser

7 Ifølge artikel 9, stk. 1, i den luxembourgske lov af 5. august 1969 om merværdiafgift, som ændret og suppleret ved lov af 12. februar 1979 (Mém. A 1979, s. 453, herefter »momsloven«), forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

8 Momslovens artikel 9, stk. 2, første afsnit, bestemmer:

»Som undtagelse fra stk. 1 gælder, at hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse til en anden afgiftspligtig person ikke betragtes som levering af goder. I så fald anses erhververen for at træde i overdragerens sted.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Det fremgår af forelæggelsesdommen, at Zita Modes den 29. august 1996 sendte en faktura vedrørende »salg af en konfektionsforretning« for et beløb på 1 700 000 LUF til selskabet Milady, som drev et parfumeri. Af fakturaen fremgik, at overdragelsen ifølge gældende lov ikke var momspligtig.

10 Ved afgiftsafgørelse meddelt den 25. juni 1998 foretog Bureau d'imposition I de Diekirch (Luxembourg), der henhører under Administration de l'enregistrement et des domaines, af egen drift en berigtigelse af det resterende momstilsvar, som påhvilede Zita Modes for regnskabsåret 1996, idet der under rubrikken »bemærkninger« var følgende angivelse: »Berigtigelse af den fradragne indgående afgift af investeringsgoder. Momsopkrævning ved forretningsoverdragelse (artikel 9, stk. 2, finder ikke anvendelse)«.

11 Administration de l'enregistrement et des domaines anførte, at momslovens artikel 9, stk. 2, ikke fandt anvendelse, da overdragerens virksomhed ikke blev fortsat, idet overdrageren drev en tøjforretning og erhververen et parfumeri.

12 I en klage af 1. juli 1998 gjort Zita Modes gældende, at den nævnte bestemmelse ikke foreskriver, at der skal være tale om, at erhververen fortsætter overdragerens virksomhed inden for samme branche. Da der endvidere er tale om to afgiftspligtige personer, skulle hele momsen tilbagebetales, såfremt overdragelsen var momspligtig.

13 Den 25. august 1998 afviste Administration de l'enregistrement et des domaines denne klage, idet den bl.a. anførte, at det er en betingelse for at anvende

momslovens artikel 9, stk. 2, at erhververen er en afgiftspligtig person, som fortsætter overdragerens virksomhed inden for samme branche. Desuden er det nødvendigt, at erhververen har lovlig tilladelse til at drive virksomhed inden for denne branche, hvilket i den foreliggende sag ikke er tilfældet, da vedkommende ministerium ikke har meddelt nogen ad hoc-tilladelse.

14 Den 20. november 1998 anlagde Zita Modes sag med påstand om, at Tribunal d'arrondissement de Luxembourg ændrede Administration de l'enregistrement et des domaines' afgørelse, og at det blev fastslået, at overførslen af Zita Modes forretning til selskabet Milady ikke er momspligtig.

15 Den forelæggende ret har anført, at det er godtgjort, at Zita Modes har foretaget en overdragelse af goder til selskabet Milady for 1 700 000 LUF. Det er derimod ikke godtgjort, præcis hvilke goder der er overdraget.

16 Nærmere bestemt har den forelæggende ret anført, at Zita Modes anbringende om, overdragelsen »vedrører »modetilbehør passende til konfektionsartikler«, som indgår i værdien af den solgte konfektionsforretning, og som består af »parfumeriartikler fremstillet af samme firma [som det, der fremstillede konfektionsartiklerne]«, og som bliver anvendt af [selskabet] Milady i fortsættelse af [...] Zita Modes virksomhed«, ikke er blevet godtgjort.

17 Ifølge den forelæggende ret skal det i hovedsagen afgøres, hvorvidt overdragelsen af en samlet formuemasse til en afgiftspligtig person, uanset dennes virksomhed, er en tilstrækkelig betingelse for at anvende reglen i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, som bestemmer, at der med henblik på merværdiafgift ikke er sket en levering af goder i forbindelse med en sådan overdragelse (herefter »reglen om, at der ikke foreligger en levering«), eller om nævnte overdragelse nødvendigvis skal ske med henblik på, at overdragerens virksomhed fortsættes.

18 Den forelæggende ret har endvidere anført, at det skal afgøres, om den nævnte bestemmelse tillader, at der sondres mellem på den ene side overdragelse af en samlet formuemasse til en afgiftspligtig person, der udøver overdragerens virksomhed i overensstemmelse med den etableringstilladelse, som er foreskrevet i den pågældende medlemsstat, og på den anden side overdragelse til en afgiftspligtig person, som ikke har den fornødne tilladelse.

19 På baggrund af disse omstændigheder har Tribunal d'arrondissement de Luxembourg besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 5, stk. 8, [...] fortolkes således, at overdragelse af en samlet formuemasse til en afgiftspligtig person er en tilstrækkelig betingelse for at fritage transaktionen for merværdiafgift, uanset den afgiftspligtige persons virksomhed og hvilken brug, han gør af de overdragne goder?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, skal sjette direktivs artikel 5, stk. 8, da fortolkes således, at der ved overdragelse af en samlet formuemasse til en afgiftspligtig person skal forstås en hel eller delvis overdragelse af en virksomhed til en afgiftspligtig person, som fortsætter hele den overdragne virksomheds aktivitet eller fortsætter aktiviteter inden for den branche, som svarer til den delvis overdragne formuemasse, eller kun en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse til en afgiftspligtig person, som helt eller delvist fortsætter overdragerens form for aktivitet, uden at der foreligger en overdragelse af virksomheden eller af en del af virksomheden?

3) Såfremt ét af leddene i det andet spørgsmål besvares bekræftende, skal eller kan en medlemsstat da i henhold til artikel 5, stk. 8 kræve, at modtagerens virksomhed udøves i overensstemmelse med den tilladelse til etablering inden

for den pågældende aktivitet eller branche, der er udstedt af det kompetente organ, forudsat at den udøvede aktivitet er omfattet af det lovlige økonomiske kredsløb i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i Domstolens praksis?«

Første og andet spørgsmål

20 Med første og andet spørgsmål, som skal behandles i sammenhæng, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, skal fortolkes således, at når en medlemsstat gør brug af muligheden i denne bestemmelses første punktum for at anlægge den betragtning, at der i merværdiafgiftsmæssig henseende ikke er sket en levering af goder ved overdragelse af en samlet formuemasse, finder denne regel om, at der ikke foreligger en levering, anvendelse for enhver overdragelse af en samlet formuemasse eller kun for overdragelser, hvor modtageren driver samme erhvervsmæssige virksomhed som overdrageren.

Indlæg for Domstolen

21 Administration de l'enregistrement et des domaines har gjort gældende, at momslovens artikel 9, stk. 2, bidrager til at sikre denne afgifts neutralitet, idet erhververen indtræder i overdragerens rettigheder og forpligtelser vedrørende moms, navnlig i forbindelse med det eventuelle fradrag for investeringsgoder.

22 Betingelsen om, at erhververen skal fortsætte overdragerens virksomhed, følger indirekte af såvel sjette direktivs artikel 5, stk. 8, som af momslovens artikel 9, stk. 2.

23 Tanken om, at erhververen anses for at indtræde i overdragerens stilling, forudsætter nødvendigvis, at den virksomhed, som overdrageren udøvede, fortsættes af erhververen.

24 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har under henvisning til bl.a. præmis 24 og 35 i dom af 22. februar 2001, Abbey National (sag C-408/98, Sml. I, s. 1361), generelt anført, at sjette direktivs artikel 5, stk. 8, alene har til formål at skabe administrativ forenkling og at beskytte de afgiftspligtige personers likviditet. I afgiftsmæssig henseende bør anvendelsen af denne bestemmelse, i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, føre til nøjagtigt det samme resultat, hvad enten moms faktureres af overdrageren og herefter fratrækkes af erhververen, eller transaktionen ikke er afgiftspligtig.

25 Ydermere har sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, andet punktum, til formål at præcisere, at hvis overdragelse af en samlet formuemasse sker til fordel for en afgiftspligtig person, som ikke har fuld fradragsret, indebærer den manglende afgiftspålæggelse af overdragelsen, at en delvist afgiftspligtig person ikke skal bære en del af den ikke-fradragsberettigede moms, hvorimod den delvist afgiftspligtige skulle have båret denne del af beløbet, hvis overdragelsen var blevet normalt afgiftsbelagt.

26 For så vidt angår begrebet overdragelse af en samlet formuemasse, som er et fællesskabsretligt begreb, hvis fortolkning tilkommer Domstolen, har Kommissionen gjort gældende, at den forelæggende ret skal afgøre, om de overdragne goder udgør en »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse« i sjette momsdirektivs forstand, dvs. aktiver, der kan udnyttes i forbindelse med udøvelse af økonomisk virksomhed (jf. punkt 27 og 28 i generaladvokat Jacobs forslag til afgørelse i Abbey National-sagen).

27 I den forbindelse udgør et rent salg af modetilbehør isoleret set ikke en overdragelse af en samlet formuemasse i sjette momsdirektivs forstand, men blot en almindelig levering af varer fra en virksomheds varebeholdning. Derimod kan en samlet overdragelse af en sammenhængende mængde af aktiver, der gør det muligt at fortsætte en økonomisk virksomhed i samme direktivs forstand, henhøre under direktivets artikel 5, stk. 8's anvendelsesområde.

28 For så vidt angår erhververens anvendelse af den samlede formuemasse finder Kommissionen, at en fortolkning, hvorefter den virksomhed, erhververen udøver, skal være nøjagtigt den samme som den, overdrageren udøvede, er for snæver. Sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 2, præciserer, at retten til fradrag alene gælder i det omfang, hvori goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner. Princippet om afgiftsneutralitet indebærer således, at den formuemasse, der overdrages til den afgiftspligtige erhverver, anvendes i forbindelse med denne afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

Domstolens besvarelse

29 Det bemærkes, at ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 8, første punktum, kan medlemsstaterne anlægge den betragtning, at der, ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, ikke er sket en levering af goder, og at modtageren træder i overdragerens sted. Det følger heraf, at når en medlemsstat har gjort brug af denne mulighed, skal en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse ikke anses for en levering af goder i sjette momsdirektivs forstand. Efter direktivets artikel 2 er en sådan overdragelse således ikke en afgiftspligtig transaktion (jf. Abbey National-dommen, præmis 30).

30 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 8, andet punktum, kan medlemsstaterne udelukke overdragelse af en samlet formuemasse til en modtager, der ikke er afgiftspligtig i sjette momsdirektivs forstand, eller som alene handler som afgiftspligtig for så vidt angår en del af virksomheden, fra anvendelsesområdet for denne regel om, at der ikke foreligger en levering, hvis dette er nødvendigt for at undgå konkurrencefordrejning. Denne bestemmelse skal således anses for udtømmende at angive de betingelser, hvorunder en medlemsstat, som gør brug af den mulighed, der følger af bestemmelsens første punktum, kan begrænse anvendelsen af reglen om, at der ikke foreligger en levering.

31 Det følger heraf, at en medlemsstat, der gør brug af den mulighed, som sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, først punktum, giver, skal anvende reglen om, at der ikke foreligger en levering, på enhver hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse og således ikke kan begrænse anvendelsen af reglen til kun at omfatte visse overdragelser, medmindre de betingelser, der fremgår af samme bestemmelses andet punktum, er opfyldt.

32 Denne fortolkning er i overensstemmelse med formålet med sjette momsdirektiv, som er at fastsætte et ensartet beregningsgrundlag for momsen efter fællesskabsregler (jf. dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 48). På samme måde som fritagelserne i sjette momsdirektivs artikel 13 er reglen om, at der ikke foreligger en levering, i samme direktivs artikel 5, stk. 8, et selvstændigt fællesskabsretligt begreb, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf., for så vidt angår fritagelserne, dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11, og af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 44).

33 For så vidt angår de overdragne goder og modtagerens anvendelse heraf efter overdragelsen skal det for det første bemærkes, at sjette momsdirektiv ikke indeholder nogen definition af begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab«.

34 Ifølge fast retspraksis følger det imidlertid såvel af kravene om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten som af lighedsprincippet, at ordlyden af en fællesskabsretlig bestemmelse, som ikke indeholder en udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med hensyn til fastlæggelsen af dens betydning og rækkevidde, normalt i hele Fællesskabet skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som skal søges under hensyntagen til bestemmelsens kontekst og formålet med den pågældende ordning (jf. bl.a. dom af 18.1.1984, sag 327/82, Ekro, Sml. s. 107, præmis 11, af 19.9.2000, sag C-287/98, Linster, Sml. I, s. 6917, præmis 43, af 9.11.2000, sag C-357/98, Yiadom, Sml. I, s. 9265, præmis 26, og af 27.2.2003, sag C-373/00, Adolf Truley, Sml. I, s. 1931, præmis 35).

35 Det er ubestridt, at sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med hensyn til fastlæggelsen af betydningen og rækkevidden af begrebet hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse.

36 Hvad angår sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8's kontekst bemærkes, at denne artikels bestemmelser fastlægger, hvad der udgør en levering af goder i direktivets forstand. Artikel 5, stk. 1, bestemmer, at ved levering af et gode forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Artikel 5, stk. 2-7, definerer, hvad der med henblik på anvendelsen af sjette direktiv af medlemsstaterne kan eller skal anses for et materielt gode, en levering og en levering mod vederlag.

37 For så vidt angår sjette momsdirektivs formål skal det for det første bemærkes, at ifølge det grundlæggende princip, som det fælles momssystem er baseret på, og som følger af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967 II, s. 12) og sjette direktivs artikel 2, skal der pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer, der indgår i prisen (dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 29, og Abbey National-dommen, præmis 27).

38 For det andet tilsigter fradragsordningen helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. i denne retning dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 44, Midland Bank-dommen, præmis 19, og Abbey National-dommen, præmis 24).

39 På baggrund af sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8's kontekst og formål, som beskrevet i denne doms præmis 36-38, fremgår det, at denne bestemmelse har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne at lette overdragelse af virksomheder eller dele af virksomheder ved at gøre overdragelserne enklere og ved at undgå at belaste modtagerens likviditet med en uforholdsmæssig afgiftsbyrde, som denne under alle omstændigheder senere ville have fået tilbage i kraft af fradrag for indgående moms.

40 I betragtning af dette formål skal begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab« fortolkes således, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning.

41 Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, er en særlig behandling begrundet under disse omstændigheder, navnlig fordi det momsbeløb, der skal udredes i forbindelse med overdragelsen, kan være særligt afgørende for den pågældende virksomheds ressourcer.

42 Hvad for det andet angår den brug, som modtageren skal gøre af den overdragne formuemasse, bemærkes, at sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, ikke indeholder udtrykkelige betingelser vedrørende brugen.

43 For så vidt angår den omstændighed, at stk. 8 bestemmer, at modtageren træder i overdragerens sted, bemærkes, således som Kommissionen med rette har gjort gældende, at det følger af ordlyden af dette stykke, at denne indtræden ikke udgør en betingelse for anvendelsen af stykket, men en ren konsekvens af den omstændighed, at der ikke anses for at være sket nogen levering.

44 Det følger af formålet med sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, og af fortolkningen af begrebet »hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag, eller i form af indskud i et selskab«, således som beskrevet i denne doms præmis 41, at de overdragelser, der er omfattet af denne bestemmelse, er de overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del af den overdragne virksomhed, og ikke blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller eventuelt at sælge lagerbeholdning.

45 Derimod følger der intet krav af sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, om, at modtageren forud for overdragelsen udøver samme type erhvervsvirksomhed som overdrageren.

46 Første og andet præjudicielle spørgsmål skal således besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, skal fortolkes således, at når en medlemsstat gør brug af muligheden i denne bestemmelses første punktum for at anlægge den betragtning, at der i merværdiafgiftsmæssig henseende ikke er sket en levering af goder ved overdragelse af en samlet formuemasse, finder denne regel om, at der ikke foreligger en levering, anvendelse — med forbehold for en eventuelt brug af

muligheden for at begrænse anvendelsen af denne regel på de betingelser, der fremgår af stk. 8, andet punktum — på enhver overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Modtageren i forbindelse med overdragelsen skal dog have til hensigt at drive forretningen eller en del af den virksomhed, som således er overdraget, og ikke blot have til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller at sælge lagerbeholdningen.

Tredje spørgsmål

Indlæg for Domstolen

47 Administration de l'enregistrement et des domaines har gjort gældende, at kontrollen med betingelserne for erhververens erhvervsudøvelse angår en rent intern situation i medlemsstaterne.

48 For så vidt angår de tilladelser, der kræves for at udøve virksomhed, har Kommissionen for det første og under henvisning til dom af 29. juni 2000, Salumets m.fl (sag C-455/98, Sml. I, s. 4993), gjort gældende, at selskabet Miladys eventuelle udøvelse af virksomhed uden den fornødne administrative tilladelse bevirker, at der indtræder afgiftspligt i medfør af princippet om afgiftsneutralitet, fordi de produkter, der sælges »ulovligt«, er i konkurrence med samme type af produkter, der sælges lovligt. For det andet har Kommissionen under henvisning til dom af 25. februar 1999, CPP (sag C-349/96, Sml. I, s. 973), anført, at en medlemsstat ikke kan begrænse rækkevidden af en momsfritagelse således, at den kun finder anvendelse på ydelser, der leveres af forsikringsselskaber, der i henhold til national ret har tilladelse til at virke som forsikringsgivere.

Domstolens besvarelse

49 Det bemærkes indledningsvis, som Domstolen har fastslået i denne doms præmis 31, at en medlemsstat, der gør brug af den mulighed, som sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, først punktum, giver, skal anvende reglen om, at der ikke foreligger en levering, hvad enten overdragelsen indebærer hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, og således ikke kan begrænse anvendelsen af reglen til kun at omfatte visse overdragelser, medmindre de betingelser, der fremgår af samme bestemmelses andet punktum, er opfyldt.

50 Ydermere, således som Domstolen allerede har fastslået for så vidt angår fritagelse af forsikringsvirksomhed (jf. CPP-dommen, præmis 35 og 36), kan en medlemsstat ikke begrænse rækkevidden af reglen om, at der ikke foreligger en levering, i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, således, at den kun finder anvendelse på overdragelser, der gennemføres af personer, der i henhold til national ret har tilladelse til at drive den pågældende virksomhed.

51 I overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet skal transaktioner, som — selv om de er ulovlige — ikke angår varer, som det er forbudt at sælge på grund af selve deres art eller deres særlige kendetegn, og som kan indgå i konkurrence med lovlige transaktioner, derfor pålægges de afgifter, som normalt skal betales i medfør af fællesskabsbestemmelserne (jf., for så vidt angår indsmugling af ethylalkohol til Fællesskabets toldområde fra tredjelande, dommen i sagen Salumets m.fl., præmis 19, 20 og 23).

52 Det har ingen betydning i denne forbindelse, at der for udøvelsen af den erhvervsmæssige virksomhed i den pågældende medlemsstat gælder en særlig ordning om tilladelse til etablering (jf. i denne retning dommen i sagen Salumets m.fl., præmis 22).

53 Det må konstateres, at det ikke er udelukket, at en erhvervsdrivende, der driver erhvervsmæssig virksomhed, hvortil denne ikke har en etableringstilladelse, er i konkurrence med erhvervsdrivende, der har de fornødne tilladelser.

54 I princippet er overdragelse af en forretning eller en del af en virksomhed således for det første afgiftspligtig, selv om erhververen ikke har den etableringstilladelse, der kræves af den pågældende medlemsstat for udøvelse af den erhvervsvirksomhed, som denne forretning eller denne del af virksomheden gør det muligt at udøve. For det andet bemærkes, at når en medlemsstat gør brug af den mulighed, som sjette direktivs artikel 5, stk. 8, første punktum, giver, kan denne overdragelse ikke udelukkes fra reglen om, at der ikke foreligger en levering, alene af den grund, at modtageren ikke har en sådan tilladelse.

55 På baggrund af disse bemærkninger skal det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at når en medlemsstat gør brug af muligheden i sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 8, første punktum, for at anlægge den betragtning, at der i merværdiafgiftsmæssig henseende ikke er sket en levering af goder ved overdragelse af en samlet formuemasse, er bestemmelsen til hinder for, at medlemsstaten begrænser anvendelsen af denne regel om, at der ikke foreligger en levering, til kun at omfatte overdragelse af en samlet formuemasse i tilfælde, hvor modtageren har tilladelse til at udøve den virksomhed, som det overdragne gør det muligt at udøve.

Sagens omkostninger

56 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens

parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal d'arrondissement de Luxembourg ved af dom af 19. december 2001, for ret:

1) **Artikel 5, stk. 8, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388 og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse, skal fortolkes således, at når en medlemsstat gør brug af muligheden i denne bestemmelses første punktum for at anlægge den betragtning, at der i merværdiafgiftsmæssig henseende ikke er sket en levering af goder ved**

overdragelse af en samlet formuemasse, finder denne regel, at der ikke foreligger en levering, anvendelse — med forbehold for en eventuelt brug af muligheden for at begrænse anvendelsen af denne regel på de betingelser, der fremgår af stk. 8, andet punktum — på enhver overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed. Modtageren i forbindelse med overdragelsen skal dog have til hensigt at drive forretningen eller en del af den virksomhed, som således er overdraget, og ikke blot have til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller at sælge lagerbeholdningen.

2) Når en medlemsstat gør brug af muligheden i artikel 5, stk. 8, første punktum, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7, for at anlægge den betragtning, at der i merværdiafgiftsmæssig henseende ikke er sket en levering af goder ved overdragelse af en samlet formuemasse, er bestemmelsen til hinder for, at medlemsstaten begrænser anvendelsen af denne regel om, at der ikke foreligger en levering, til kun at omfatte overdragelse af en samlet formuemasse i tilfælde, hvor modtageren har tilladelse til at udøve den virksomhed, som det overdragne gør det muligt at udøve.

Jann Edward von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 27. november 2003.

R. Grass V. Skouris

Justitssekretær Præsident