DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 27 november 2003 *

I mål C-497/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxemburg), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Zita Modes Sàrl,

och

Administration de l'enregistrement et des domaines,

angående tolkningen av artikel 5.8 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18),

* Rättegångsspråk: franska.

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av P. Jann, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna, D.A.O. Edward och S. von Bahr (referent),

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

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

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

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och C. Giolito, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 26 september 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal d'arrondissement de Luxembourg har, genom beslut av den 19 december 2001 som inkom till domstolen den 24 december samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt tre frågor om tolkningen av artikel 5.8 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Zita Modes Sàrl (nedan kallat Zita Modes) och Administration de l'enregistrement et des domaines (den luxemburgska skattemyndigheten) i fråga om den mervärdesskatt som skall tillämpas på försäljningen av en klädbutik.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet skall "med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

5 I artikel 5.8 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag, kan medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Vid behov får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut."

6 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärde[s]skatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till ... honom av en annan skattskyldig person."

Den nationella lagstiftningen

7 Enligt artikel 9.1 i loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée av den 5 augusti 1969 (den luxemburgska lagen om mervärdesskatt), i dess ändrade och kompletterade lydelse enligt lag av den 12 februari 1979 (Mém. A 1979, s. 453) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt) skall med "leverans av varor" avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

8 I artikel 9.2 första stycket i lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

"Utan hinder av vad som föreskrivs i bestämmelserna i punkt 1 skall en överlåtelse av samtliga tillgångar eller en del därav, oavsett form och på vilken grund den sker, inte anses utgöra en leverans av varor. I ett sådant fall skall förvärvaren anses träda i överlåtarens ställe."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Av beslutet om hänskjutande framgår att Zita Modes den 29 augusti 1996 sände en faktura till bolaget Milady, som drev en parfymaffär, avseende "försäljning av en klädbutik" för ett belopp på 1 700 000 LUF. På fakturan angavs att det i enlighet med gällande bestämmelser inte upptogs någon mervärdesskatt på den.

10 Genom ett skattebeslut som meddelades den 25 juni 1998 korrigerade skattekontoret i Diekirch (Luxemburg) vid Administration de l'enregistrement et des domaines på eget initiativ den mervärdesskatt som Zita Modes skulle betala för räkenskapsåret 1996. Under rubriken "Anmärkningar" angavs följande: "Korrigering av ingående mervärdesskatt som dragits av vid punkt B.I. Beskattning av verksamhetsöverlåtelse (artikel 9.2 är inte tillämplig)."

11 Administration de l'enregistrement et des domaines gjorde gällande att artikel 9.2 i lagen om mervärdesskatt inte var tillämplig på grund av att förvärvaren inte fortsatte att bedriva överlåtarens verksamhet. Överlåtaren drev en klädbutik och förvärvaren en parfymaffär.

12 Genom begäran om omprövning av den 1 juli 1998 gjorde Zita Modes gällande att det enligt nämnda bestämmelse inte krävs att förvärvaren fortsätter att bedriva överlåtarens verksamhet i samma bransch. Eftersom båda två var skattskyldiga personer skulle mervärdesskatten dessutom ha återbetalats i sin helhet om mervärdesskatt hade tagits ut på överlåtelsen.

13 Den 25 augusti 1998 avslog Administration de l'enregistrement et des domaines denna begäran om omprövning och angav bland annat att det enligt artikel 9.2 i

lagen om mervärdesskatt krävs att förvärvaren är en skattskyldig person som fortsätter att bedriva överlåtarens verksamhet i samma bransch. Dessutom krävs att överlåtaren har laglig rätt att bedriva verksamhet i denna bransch, vilket inte var fallet i förevarande fall, eftersom det inte fanns något tillstånd från det behöriga ministeriet.

14 Den 20 november 1998 väckte Zita Modes en talan med yrkande om att Tribunal d'arrondissement de Luxembourg skulle ändra beslutet från Administration de l'enregistrement et des domaines och fastställa att mervärdesskatt inte skulle tas ut på överlåtelsen av Zita Modes affärsrörelse till bolaget Milady.

15 Den hänskjutande domstolen har angett att det har fastställts att Zita Modes har överfört tillgångar till bolaget Milady till ett pris på 1 700 000 LUF. Det har däremot inte i detalj fastställts vilka tillgångar som har överförts.

16 Den hänskjutande domstolen har särskilt angett att Zita Modes påståenden inte har styrkts, enligt vilka överföringen "avsåg de 'modeaccessoarer till konfektionsvarorna' som ingick i den avyttrade klädbutiken, som omfattade 'parfymartiklar' [som tillverkats av samma företag som det som tillverkat konfektionsvarorna], och som användes av [bolaget] Milady då det fortsatte att bedriva Zita Modes verksamhet".

17 Enligt den hänskjutande domstolen skall det i målet vid den nationella domstolen fastställas om det är tillräckligt att det görs en överföring av samtliga tillgångar till en skattskyldig person — oavsett vilken verksamhet denne bedriver — för att regeln i artikel 5.8 i sjätte direktivet skall kunna tillämpas, enligt vilken någon leverans av varor inte skall anses ha skett vid en sådan överföring (nedan kallad regeln att leverans inte har skett), eller om det krävs att nämnda överföring har gjorts i syfte att fortsätta att bedriva överlåtarens verksamhet.

18 Dessutom har denna domstol angett att det skall fastställas om det i enlighet med denna bestämmelse kan göras en åtskillnad mellan överföring av samtliga tillgångar till en skattskyldig person som bedriver överlåtarens verksamhet i enlighet med ett sådant tillstånd att bedriva verksamheten som föreskrivs i den berörda medlemsstaten och överföring till en skattskyldig person som inte har erforderligt tillstånd.

19 Mot bakgrund av dessa omständigheter har Tribunal d'arrondissement de Luxembourg beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 5.8 i sjätte direktivet ... tolkas så att det är tillräckligt att en överföring av samtliga tillgångar till en skattskyldig person sker för att mervärdesskatt inte skall tas ut för transaktionen, oavsett vilken verksamhet den skattskyldiga personen bedriver, och oavsett på vilket sätt denne använder de överförda tillgångarna?

2) Om den första frågan besvaras nekande, skall då artikel 5.8 i sjätte direktivet tolkas så att med överföring av samtliga tillgångar till en skattskyldig person avses en överlåtelse av ett företag eller en del av ett företag till en skattskyldig person som fortsätter att bedriva hela den verksamhet som det företag från vilket överlåtelsen skett har bedrivit, eller fortsätter att driva verksamheten i den bransch som motsvarar den del av tillgångarna som har överförts, eller avses endast en överföring av samtliga tillgångar eller en del därav till en skattskyldig person, som helt eller delvis fortsätter att bedriva det slags verksamhet som har bedrivits av överlåtaren, utan att något företag eller någon del av ett företag har överlåtits?

3) Om någon del av den andra frågan besvaras jakande, skall då artikel 5.8 i sjätte direktivet tolkas så att en medlemsstat skall eller får föreskriva att mottagarens verksamhet skall bedrivas i enlighet med det tillstånd från den

behöriga myndigheten som krävs för att bedriva verksamheten eller verksamhet i denna bransch, under förutsättning att denna verksamhet är laglig i den mening som avses i EG-domstolens praxis?"

Den första och den andra frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan — som skall prövas tillsammans — för att få klarhet i huruvida artikel 5.8 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att, då en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen att anse att det i mervärdesskattehänseende inte har skett någon leverans av varor då samtliga tillgångar har överförts, denna regel att leverans inte har skett är tillämplig på alla överföringar av samtliga tillgångar, eller endast då mottagaren bedriver samma slags verksamhet som överlåtaren.

Yttranden som har inkommit till domstolen

21 Administration de l'enregistrement et des domaines har påpekat att artikel 9.2 i lagen om mervärdesskatt bidrar till att garantera att principen om mervärdesskattens neutralitet iakttas, eftersom förvärvaren övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter avseende mervärdesskatt, särskilt vad beträffar eventuell jämkning av avdrag som har gjorts avseende anläggningstillgångar.

22 Villkoret att förvärvaren skall fortsätta att bedriva överlåtarens verksamhet framgår underförstått av såväl artikel 5.8 i sjätte direktivet som artikel 9.2 i lagen om mervärdesskatt.

23 För att förvärvaren skall kunna anses träda i överlåtarens ställe krävs nämligen att förvärvaren fortsätter att bedriva den verksamhet som tidigare bedrevs av överlåtaren.

24 Kommissionen har särskilt åberopat punkterna 24 och 35 i dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361) och har allmänt påpekat att artikel 5.8 i sjätte direktivet endast syftar till att förenkla administrationen och skydda de skattskyldiga personernas likviditet. I skattemässigt avseende skall i enlighet med neutralitetsprincipen tillämpningen av denna bestämmelse leda till exakt samma resultat oavsett om mervärdesskatten tas upp av överlåtaren och därefter dras av av förvärvaren eller om transaktionen inte är skattepliktig.

25 Dessutom är syftet med artikel 5.8 andra meningen i sjätte direktivet att ange att om en överföring av samtliga tillgångar görs till en skattskyldig person som inte har en fullständig rätt att göra avdrag, leder den omständigheten att transaktionen inte är skattepliktig till att en person som är delvis skattskyldig inte behöver erlägga en del av mervärdesskatten som inte är avdragsgill, medan han skulle ha varit tvungen att erlägga denna skatt om transaktionen hade varit normalt skattepliktig.

26 Vad beträffar begreppet överföring av samtliga tillgångar, som utgör ett gemenskapsrättsligt begrepp som skall tolkas av domstolen, har kommissionen gjort gällande att den nationella domstolen skall fastställa om de överförda tillgångarna utgör "samtliga tillgångar eller någon del därav" i den mening som avses i sjätte direktivet, det vill säga tillgångar som kan användas i en affärsverksamhet (se punkterna 27 och 28 i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i det ovannämnda målet Abbey National).

27 I detta avseende utgör enbart försäljning av enskilda modeaccessoarer inte en överföring av samtliga tillgångar i den mening som avses i sjätte direktivet, utan en vanlig leverans av delar av ett företags lager. Däremot kan en överlåtelse av tillgångar som utgör en sammanhängande enhet och som kan göra det möjligt att fortsätta att bedriva en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet omfattas av artikel 5.8 i detta direktiv.

28 Vad beträffar förvärvarens användning av samtliga de överförda tillgångarna, anser kommissionen att en tolkning enligt vilken det krävs att den verksamhet som förvärvaren bedriver skall vara exakt densamma som den som överlåtaren har bedrivit är för begränsad. I artikel 17.2 i sjätte direktivet anges nämligen att avdragsrätten endast kan utnyttjas i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldige personens skattepliktiga transaktioner. Principen om mervärdesskattens neutralitet innebär således att samtliga tillgångar som har överförts till den skattskyldige förvärvaren skall användas i samband med dennes skattepliktiga transaktioner.

Domstolens bedömning

29 Domstolen erinrar om att det i artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna, vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, kan anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Av detta följer att, när en medlemsstat har utnyttjat denna valmöjlighet, en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte skall anses som någon leverans av varor vid tillämpningen av sjätte direktivet. I enlighet med artikel 2 i detta direktiv skall mervärdesskatt följaktligen inte tas ut för en sådan överföring (se domen i det ovannämnda målet Abbey National, punkt 30).

30 Enligt artikel 5.8 andra meningen i sjätte direktivet kan medlemsstaterna från denna regel att leverans inte har skett undanta överföringar av samtliga tillgångar till en mottagare som inte är en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet eller som endast är skattskyldig avseende en del av sin verksamhet, om detta är nödvändigt för att undvika konkurrenssnedvridning. Denna bestämmelse skall anses uttömmande såvitt avser under vilka förutsättningar en medlemsstat som använder sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen kan begränsa tillämpningen av regeln att leverans inte har skett.

31 Av detta följer att en medlemsstat som har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet skall tillämpa regeln att leverans inte har skett på alla överföringar av samtliga tillgångar eller en del därav och kan således inte begränsa tillämpningen av nämnda regel till endast vissa av överföringarna, förutom under de förutsättningar som anges i artikel 5.8 andra meningen.

32 Denna tolkning överensstämmer med sjätte direktivets syfte att på ett enhetligt sätt bestämma en beräkningsgrund för mervärdesskatten enligt gemenskapsrättsliga regler (se dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkt 48). Liksom de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet är regeln om att leverans inte har skett i artikel 5.8 i samma direktiv ett självständigt begrepp i gemenskapsrätten, som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se, vad beträffar undantag, dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 11, och av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811, punkt 44).

33 Vad beträffar de överförda tillgångarna och mottagarens användning av tillgångarna efter det att de har överförts, konstaterar domstolen för det första att det i sjätte direktivet inte ges någon definition av begreppet "överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag".

34 Enligt fast rättspraxis följer det emellertid av såväl kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten som likhetsprincipen att en gemenskapsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar när det gäller att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt skall ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela gemenskapen, vilket skall göras med hänsyn tagen till sammanhanget och syftet med föreskrifterna i fråga (se bland annat dom av den 18 januari 1984 i mål 327/82, Ekro, REG 1984, s. 107, punkt 11, av den 19 september 2000 i mål C-287/98, Linster, REG 2000, s. I-6917, punkt 43, av den 9 november 2000 i mål C-357/98, Yiadom, REG 2000, s. I-9265, punkt 26, och av den 27 februari 2003 i mål C-373/00, Adolf Truley, REG 2003, s. I-1931, punkt 35).

35 Det är ostridigt att artikel 5.8 i sjätte direktivet inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att fastställa betydelsen och räckvidden av begreppet överföring av samtliga tillgångar eller en del därav.

36 Vad beträffar det sammanhang i vilket artikel 5.8 i sjätte direktivet ingår konstaterar domstolen att det i bestämmelserna i denna artikel fastställs vad som utgör en leverans av varor i den mening som avses i nämnda direktiv. I artikel 5.1 anges närmare att med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. I artikel 5.2–5.7 definieras vad som vid tillämpningen av sjätte direktivet skall anses eller av medlemsstaterna kan anses utgöra materiell egendom, leverans och leverans mot vederlag.

37 Vad beträffar syftet med sjätte direktivet erinrar domstolen om att enligt den grundläggande principen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som framgår av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) och av sjätte direktivet skall mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet Abbey National, punkt 27).

38 Domstolen erinrar vidare om att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 44, samt domarna i de ovannämnda målen Midland Bank, punkt 19, och Abbey National, punkt 24).

39 Mot bakgrund av det sammanhang i vilket artikel 5.8 i sjätte direktivet ingår och syftet med den, såsom det beskrivs i punkterna 36–38 i förevarande dom, framgår det att denna bestämmelse syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående mervärdesskatten.

40 Mot bakgrund av detta syfte skall begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag” tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet skall dock inte omfatta enbart överföring av tillgångar, såsom försäljning av ett varulager.

41 Såsom generaladvokaten med rätta har anfört i punkt 39 i sitt förslag till avgörande är det nämligen motiverat med en särskild behandling under dessa omständigheter, i synnerhet eftersom beloppet av den mervärdesskatt som skall erläggas för överföringen kan vara särskilt stort i förhållande till det ifrågavarande företagets tillgångar.

42 För det andra konstaterar domstolen, vad beträffar frågan hur mottagaren skall använda samtliga de överförda tillgångarna, att artikel 5.8 i sjätte direktivet inte innehåller något uttryckligt villkor avseende denna användning.

43 Vad beträffar den omständigheten att det i denna punkt föreskrivs att mottagaren träder i överlåtarens ställe, konstaterar domstolen — vilket kommissionen med rätta har påpekat — att det av ordalydelsen i denna punkt framgår att det förhållandet att mottagaren träder i överlåtarens ställe inte är ett villkor för tillämpningen av nämnda punkt utan endast en följd av den omständigheten att det inte skall anses ha skett någon leverans.

44 Det framgår av syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet och av den tolkning av begreppet "överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag" som följer härav, såsom den framgår av punkt 41 i förevarande dom, att de överföringar som avses i denna bestämmelse är sådana då mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast omedelbart avveckla den ifrågavarande verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret.

45 Däremot uppställs det inget krav i artikel 5.8 i sjätte direktivet på att mottagaren före överföringen skall ha bedrivit samma slags ekonomiska verksamhet som överlåtaren.

46 Den första och den andra tolkningsfrågan skall således besvaras så att artikel 5.8 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att då en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen att anse att det i mervärdesskattehänseende inte har skett någon leverans av varor då samtliga tillgångar har överförts, är denna regel att leverans inte har skett — med förbehåll för möjligheten att begränsa dess tillämpning under de förutsättningar som föreskrivs

i artikel 5.8 andra meningen — tillämplig på alla överföringar av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller en del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Det krävs emellertid att mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast omedelbart avveckla den ifrågavarande verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret.

Den tredje frågan

Yttranden som har inkommit till domstolen

47 Administration de l'enregistrement et des domaines har gjort gällande att kontrollen av villkoren för att bedriva förvärvarens verksamhet uteslutande skall ske i medlemsstaterna.

48 Vad beträffar de tillstånd som krävs enligt lag för att bedriva en verksamhet har kommissionen hänvisat till dom av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Salumets m.fl. (REG 2000, s. I-4993) och gjort gällande att om företaget Milady skulle bedriva en verksamhet utan erforderligt administrativt tillstånd skulle detta leda till beskattning enligt principen om skatteneutralitet, eftersom varor som säljs "olagligt" förefaller konkurrera med samma produkter som säljs lagligt. Vidare har kommissionen hänvisat till dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973) och erinrat om att en medlemsstat inte får begränsa omfattningen av ett undantag från mervärdesskatt till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet.

Domstolens bedömning

49 Inledningsvis erinrar domstolen, såsom den har konstaterat i punkt 31 i förevarande dom, om att en medlemsstat som har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet skall tillämpa regeln i denna bestämmelse att leverans inte har skett på alla transaktioner av samtliga tillgångar eller någon del därav och kan således inte begränsa tillämpningen av nämnda regel till att endast avse vissa av överföringarna, förutom under de förutsättningar som anges i artikel 5.8 andra meningen.

50 Såsom domstolen redan har uttalat avseende undantaget för försäkringstransaktioner (se domen i det ovannämnda målet CPP, punkterna 35 och 36), får en medlemsstat inte heller begränsa räckvidden av regeln att leverans inte har skett i artikel 5.8 i sjätte direktivet till att enbart avse transaktioner som har gjorts av ekonomiska aktörer som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva verksamheten i fråga.

51 I enlighet med principen om skatteneutralitet skall skatt som normalt skall erläggas enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelserna tas ut för transaktioner som även om de är olagliga inte avser varor som det är förbjudet att saluföra på grund av deras art eller särskilda karakteristiska egenskaper och som kan konkurrera med lagliga transaktioner (se, vad beträffar insmuggling av etylalkohol från tredje land till gemenskapens tullområde, domen i det ovannämnda målet Salumets m.fl., punkterna 19, 20 och 23).

52 I detta avseende saknar det betydelse att särskilda tillståndsbestämmelser gäller för att bedriva ekonomisk verksamhet i den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Salumets m.fl., punkt 22).

53 Domstolen konstaterar att det inte skall uteslutas att en ekonomisk aktör som bedriver en ekonomisk verksamhet för vilken han saknar tillstånd konkurrerar med ekonomiska aktörer som har erforderligt tillstånd.

54 I princip skall mervärdesskatt således tas ut på överföring av en affärsrörelse eller en del av ett företag även om förvärvaren inte har ett sådant tillstånd som krävs i den berörda medlemsstaten för att bedriva den ekonomiska verksamhet som kan utövas i denna affärsrörelse eller del av företag. När en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet kan inte heller denna överföring undantas från regeln att leverans inte har skett enbart av det skälet att mottagaren inte har något sådant tillstånd.

55 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den tredje frågan besvaras, så att när en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet att anse att det i mervärdesskattehänseende inte har skett någon leverans av varor då samtliga tillgångar har överförts, hindrar nämnda bestämmelse att en medlemsstat begränsar tillämpningen av denna regel att leverans inte har skett till att endast avse överföringar av samtliga tillgångar då mottagaren har tillstånd att bedriva den ekonomiska verksamhet som dessa tillgångar gör det möjligt att utöva.

Rättegångskostnader

56 De kostnader som har förorsakats kommissionen, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande

till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 19 december 2001 har ställts av Tribunal d'arrondissement de Luxembourg — följande dom:

1) Artikel 5.8 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388 och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet, skall tolkas så, att då en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen att anse att det i mervärdesskattehänseende inte har skett någon leverans av varor då samtliga tillgångar har överförts är denna regel att leverans inte har skett — med förbehåll för möjligheten att begränsa dess tillämpning under de

förutsättningar som anges i artikel 5.8 andra meningen — tillämplig på alla överföringar av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller en del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Det krävs emellertid att mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast omedelbart avveckla den ifrågavarande verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret.

2) När en medlemsstat har använt sig av valmöjligheten enligt artikel 5.8 första meningen i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, att anse att det i mervärdesskattehänseende inte har skett någon leverans av varor då samtliga tillgångar har överförts, hindrar nämnda bestämmelse att en medlemsstat begränsar tillämpningen av denna regel att leverans inte har skett till att endast avse överföringar av samtliga tillgångar då mottagaren har tillstånd att bedriva den ekonomiska verksamhet som dessa tillgångar gör det möjligt att utöva.

Jann Edward von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 27 november 2003.

R. Grass V. Skouris

Justitiesekreterare Ordförande