

КОМИСИЯ/ФРАНЦИЯ

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

6 май 2010 година \*

По дело C-94/09,

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 16 март 2009 г.,

**Европейска комисия**, за която се явява г-жа М. Afonso, в качеството на представител, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

**Френска република**, за която се явяват г-н G. de Bergues и г-н J.-S. Pilczer, в качеството на представители,

ответник,

\* Език на производството: френски.

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н Е. Levits, г-н А. Borg Barthet, г-н J.-J. Kasel и г-жа М. Berger (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н Р. Mengozzi,  
секретар: г-жа С. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 28 януари 2010 г.,

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

постанови настоящото

**Решение**

- 1 С исковата си молба Комисията на Европейските общности иска Съдът да установи, че като не прилага единна ставка на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за всички доставки на услуги от погребалните служби, както и за доставката на свързани с тях стоки, Френската република не е изпълнила задълженията си по членове 96—99, параграф 1 от Директива

2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

## Правна уредба

### *Правна уредба на Съюза*

- 2 Директива 2006/112 отменя и заменя от 1 януари 2007 г. Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година за хармонизиране на законодателството на държавите членки във връзка с данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 3 Член 96 от Директива 2006/112, съответстващ на член 12, параграф 3, буква а), първа алинея от Шеста директива, гласи:

„Държавите членки прилагат стандартна ставка на ДДС, която се определя от всяка държава членка като процент от данъчната основа и която е една и съща за доставката на стоки и за доставката на услуги.“

- 4 Член 98, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/112, съответстващи на член 12, параграф 3, буква а), трета алинея от Шеста директива, предвижда:

„1. Държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки.

2. Намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III.

[...]“

- 5 Приложение III от Директива 2006/112, съответстващо на приложение 3 от Шеста директива, съдържа списък на дейностите, сред които фигурират следните две категории:

„5) превоз на пътници и придружаващия ги багаж;

[...]

16) доставка на услуги от погребални служби и крематориуми, и доставката на свързани с тях стоки.“

*Национална правна уредба*

- 6 Член L. 2223-19 от Общия кодекс на административно-териториалните единици определя външната услуга, извършвана от погребалните служби, по следния начин:

„Външната услуга, извършвана от погребалните служби, представлява задача за обществена услуга, която включва:

- 1° Превоза на тленни останки преди и след поставянето им в ковчег;
- 2° Организирането на погребални церемонии;
- 3° Подготовката на трупа;
- 4° Доставка на драперии, ковчези и техните вътрешни и външни аксесоари, както и доставката на погребални урни;
- 5° Отменена алинея;

6° Управлението и използването на погребални камери;

7° Доставка на катафалки и траурни автомобили;

8° Осигуряването на персонал, предмети и услуги, необходими за погребалните церемонии, погребенията, ексхумациите и кремациите, с изключение на надгробни плочи, религиозни знаци, цветя, различни работи по отпечатване и надгробно каменоделство.

[...]

7 Що се отнася до ставката на ДДС, приложима за погребалните услуги, министерска инструкция № 68 от 14 април 2005 г. (Официален данъчен бюлетин 3 С-3-05), предвижда:

„[...]

С намалена ставка се облагат единствено услугите по превоз на тленни останки преди и след поставянето им в ковчег, извършени от одобрени доставчици със специално пригодени за тази цел превозни средства. С намалена ставка се облага евентуално и превозът на лица, извършен с придружаващи автобуси или в автомобили за духовници.

За всички останали операции, които могат да бъдат извършени от тези доставчици в рамките на външната услуга, предоставяна от погребални служби или други свързани с тях дейности, се прилага съответната за тях ставка, която по принцип е стандартната ставка.

[...]“

8 Член 279 от Общия данъчен кодекс гласи:

„[ДДС] с намалена ставка от 5,50 % се плаща за:

[...]

b quater. превоза на пътници;

[...]“

## Досъдебна процедура

- 9 С писмо от 15 декември 2006 г. Комисията обръща внимание на Френската република върху факта, че някои национални разпоредби относно ставката на ДДС, приложима за доставките на услуги от погребалните служби, изглежда не са съобразени с правото на Съюза и официално уведомява тази държава членка да представи становището си съгласно член 226 ЕО.
  
- 10 В отговора си от 14 февруари 2007 г. Френската република посочва, че нейната правна уредба в областта на ДДС е съвместима с правото на Съюза.
  
- 11 Тъй като остава неудовлетворена от този отговор, на 29 юни 2007 г. Комисията издава мотивирано становище, в което приканва Френската република да предприеме необходимите мерки, за да се съобрази с него в срок от два месеца, считано от получаването му.
  
- 12 С писмо от 24 август 2007 г. Френската република потвърждава позицията си.
  
- 13 Тъй като доводите на Френската република не променят позицията на Комисията, тя решава да предяви настоящия иск.



**По иска***Доводи на страните*

- 14 Комисията изтъква, че за целите на ДДС съвкупността от доставки на услуги и на стоки, които погребалните служби престират на семействата на покойниците, представлява единна и комплексна операция, която следователно трябва да бъде обложена с единна данъчна ставка.
- 15 Комисията основава позицията си на практиката на Съда, според която операция, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционалността на системата на ДДС (Решение от 25 февруари 1999 г. по дело СРР, С-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 29, както и Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, С-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 20). Комисията счита, че организирането на погребални церемонии, поверено от семейството на покойника на погребална служба, се характеризира с набор от елементи и действия, които трябва да се считат за единна, комплексна доставка, доколкото за средностатистическия потребител те са така тясно свързани, че от икономическа гледна точка обективно формират една съвкупност, чието разделяне би било изкуствено.
- 16 Според Комисията породеното от министерска инструкция № 68 от 14 април 2005 г. изкуствено отделяне на услугата по превоз на тленни останки с превозно средство от съвкупността, състояща се от доставяните от погребалните служби услуги, води до прилагане от Френската република на две различни ставки на ДДС за две съставни части на една доставка, която трябва да се разглежда като единна. По този начин тази доставка се облага с ефективна данъчна ставка, съответстваща на средна ставка, която неминуемо е по-ниска от приложимата във Франция стандартна ставка. Освен това тази ставка варира за различните операции в зависимост от относителното значение, което има във всеки

отделен случай превозът на тленни останки с превозно средство. Поради това Комисията счита, че френската правна уредба нарушава член 98, параграф 1 от Директива 2006/112.

- 17 Комисията добавя, че различното третиране на услугите по превоз на тленни останки с превозно средство въвежда елементи на сложност, както и на непрозрачност за потребителя и конкурентите, които могат да доведат до нарушаване на конкуренцията и следователно да нарушат присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет.
- 18 Френската република поддържа по същество, че съдебната практика, на която се позовава Комисията, е неотнормима към настоящия случай, и че по отношение на посочените в приложение III към Директива 2006/112 категории услуги държавите членки имат възможност избирателно да приложат намалена ставка.
- 19 Френската република основава позицията си на Решение от 8 май 2003 г. по дело Комисия/Франция (C-384/01, Recueil, стр. I-4395, точки 22 и 23) относно доставката на електроенергия и на газ, както и на Решение от 3 април 2008 г. по дело Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Сборник, стр. I-1817, точка 39) относно доставката на вода. Според нея от тези дела по аналогия следва, че нищо от текста на членове 96—99, параграф 1 от Директива 2006/112 не налага тези разпоредби да се тълкуват като изискване намалената ставка да се прилага само ако се отнася до всички аспекти на доставките на услуги от погребалните служби, попадащи в обхвата на приложение III към тази директива, така че не може да се изключи избирателно прилагане на намалената ставка, при условие че то не води до опасност от нарушаване на конкуренцията.
- 20 Позовавайки се на горепосочените решения, тя поддържа също, че при спазване на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет, държавите членки имат възможността да прилагат намалена ставка на ДДС спрямо конкретни и специфични аспекти на доставките на услуги от погребалните служби. Френската република счита, че тези условия са изпълнени по отношение на превоза на тленни останки с превозно средство. На първо място, става дума за конкретен и специфичен аспект на доставките на услуги от погребалните служби, което се потвърждава

от факта, че тази операция е обект на специална правна уредба. На второ място, прилагането на намалена ставка само за превоза на тленни останки с превозно средство не накърнява принципа на данъчен неутралитет, тъй като тази услуга не се конкурира с никоя друга.

*Съображения на Съда*

По тълкуването на членове 96—99, параграф 1 от Директива 2006/112

- 21 Член 96 от Директива 2006/112 предвижда, че за доставките на стоки и на услуги се прилага една и съща стандартна ставка на ДДС.
- 22 По-нататък член 98, параграфи 1 и 2 от тази директива признава на държавите членки, като изключение от принципа за прилагане на стандартната ставка, възможността да прилагат една или две намалени ставки на ДДС. Според тази разпоредба намалените ставки на ДДС могат да се прилагат единствено за доставките на стоки и услуги, спадащи към предвидените в приложение III към посочената директива категории.
- 23 Приложение III, точка 16 от Директива 2006/112 позволява прилагането на намалена ставка за доставките на услуги от погребалните служби.

- 24 Определените в тези разпоредби правила са идентични по същество с предвидените в член 12, параграф 3, буква а), първа и трета алинея, както и в петнадесета категория от приложение 3 към Шеста директива.
- 25 По отношение на член 12, параграф 3, буква а), трета алинея от Шеста директива Съдът вече е приел, че нищо в текста на тази разпоредба не налага тя да се тълкува като изискване намалената ставка да се прилага само ако се отнася до всички аспекти на дадена категория доставки, посочени в приложение 3 към същата директива, така че не може да се изключи избирателно прилагане на намалената ставка, при условие че то не води до опасност от нарушаване на конкуренцията (вж. Решение по дело *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, посочено по-горе, точка 41, както и по аналогия Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 27).
- 26 От това Съдът извежда като последица, че при спазване на присъщия за общия режим на ДДС принцип на данъчен неутралитет, държавите членки имат възможност да прилагат намалена ставка на ДДС спрямо конкретни и специфични аспекти от дадена категория услуги, посочена в приложение 3 към Шеста директива (вж. Решение по дело *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, посочено по-горе, точка 43).
- 27 След като член 98, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/112 възпроизвежда по същество текста на член 12, параграф 3, буква а) от Шеста директива, към него следва да се разпростре даденото от Съда тълкуване на тази последна разпоредба.
- 28 От това следва, че когато държава членка реши да използва предоставената от член 98, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/112 възможност за прилагане на намалена ставка на ДДС спрямо дадена категория доставки, посочени в приложение III към тази директива, тя може, при условие че спазва присъщия за общия режим на ДДС принцип на данъчен неутралитет, да ограничи приложението на тази намалена ставка на ДДС до конкретните и специфични аспекти на тази категория.

- 29 Така признатата на държавите членки възможност за избирателно прилагане на намалената ставка на ДДС се обосновава по-специално със съображението, че тъй като тази ставка е изключение, ограничаването на нейното прилагане до конкретните и специфични аспекти е в съответствие с принципа, според който освобождаванията и изключенията трябва да се тълкуват ограничително (Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 28).
- 30 Трябва да се подчертае обаче, че упражняването на тази възможност е подчинено на двойното условие, от една страна, за целите на прилагане на намалената ставка да се отделят само конкретните и специфични аспекти на разглежданата категория доставки, и от друга страна, да се спазва принципът на данъчен неутралитет. Тези условия имат за цел да осигурят, че държавите членки ще използват тази възможност само при условия, които гарантират правилно и ясно прилагане на избраната намалена ставка, както и пълното предотвратяване на евентуални измами, избягване на данъци и злоупотреба.
- 31 Комисията поддържа, че когато използват предоставената им от член 98 от Директива 2006/112 възможност да приложат намалена ставка на ДДС, държавите членки трябва да спазват установените от съдебната практика критерии, за да определят дали дадена операция, която съдържа няколко елемента, трябва да се счита за единна доставка, подлежаща на единно данъчно облагане, или за две или повече отделни доставки, които могат да се облагат по различен начин.
- 32 В това отношение следва да се припомни, че тези критерии, каквито са очакванията на средностатистическия потребител, на които се позовава Комисията, имат за цел да защитят функционалността на системата на ДДС с оглед на разнообразието от търговски сделки. Самият Съд обаче признава невъзможността да се даде изчерпателен отговор на този проблем (Решение по дело СРР, посочено по-горе, точка 27) и подчертава необходимостта от отчитане на всички обстоятелства, при които се извършва въпросната операция (Решение по дело СРР, посочено по-горе, точка 28, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе, точка 19, както и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 54).

33 От това следва, че макар и да е възможно посочените критерии да се прилагат индивидуално към всеки отделен случай, за да се избегне по-специално това приложената от данъчнозадълженото лице и потребителя договорна конструкция да доведе до изкуствено разделяне на няколко данъчни операции на операция, която от икономическа гледна точка трябва да се счита за единна, тези критерии не могат да се разглеждат като определящи за упражняването от държавите членки на предоставената им с Директива 2006/112 свобода на преценка относно прилагането на намалената ставка на ДДС. Всъщност упражняването на подобна свобода на преценка изисква наличието на общи и обективни критерии като установените с посочените по-горе Решения по дело Комисия/Франция, както и по дело *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, и припомнени в точки 26, 28 и 30 от настоящото решение.

34 При тези обстоятелства за произнасянето по основателността на настоящия иск не е необходимо Съдът да преценява, както поддържа Комисията, дали доставките на услуги от погребалните служби трябва да се считат за единна операция от гледна точка на очакванията на средностатистическия потребител. За сметка на това трябва да се провери дали превозът на тленни останки с превозно средство, за който френската правна уредба предвижда прилагането на намалена ставка на ДДС, представлява конкретен и специфичен аспект на тази категория доставки, така както тя е посочена в точка 16 от приложение III към Директива 2006/112, и евентуално да се разгледа дали прилагането на тази ставка накърнява принципа на данъчен неутралитет.

По квалифицирането на превоза на тленни останки с превозно средство като „конкретен и специфичен аспект“ на доставките на услуги от погребалните служби

35 За да се отговори на въпроса дали превозът на тленни останки с превозни средства представлява конкретен и специфичен аспект на доставките на услуги от погребалните служби, следва да се установи дали става въпрос за доставка на услуга, която може да бъде идентифицирана като такава, отделно от останалите доставки на тези служби.

- 36 В това отношение следва да се констатира, че в качеството си на превозна дейност превозът на тленни останки с превозни средства се отличава от останалите услуги, доставяни от погребалните служби, каквито са подготвянето на трупа, използването на погребална камера, организирането на погребални церемонии, както и операциите погребване или кремиране.
- 37 Той се различава и от пренасянето на тленни останки от носачи по това, че последното, което по самото си естество се свежда до преминаване на кратки разстояния, не се извършва непременно от погребална служба, а може да бъде поверено на близки на покойника и има преди всичко церемониален характер.
- 38 Освен това, съгласно предоставените от Френската република и неоспорени от Комисията сведения, за превоза на тленни останки с превозно средство във Франция съществува специална правна уредба, тъй като той може да се извършва само от одобрени доставчици посредством специално пригодени за тази цел превозни средства. Както изтъква Френската република, случва се превозът на тленни останки да бъде извършен от одобрен превозвач независимо от всяка друга погребална услуга.
- 39 При тези обстоятелства следва да се приеме, че превозът на тленни останки с превозно средство представлява конкретен и специфичен елемент в рамките на доставките на услуги от погребалните служби.

По спазването на принципа на данъчен неутралитет

- 40 Що се отнася до въпроса дали прилагането на намалена ставка на ДДС за превоза на тленни останки с превозни средства накърнява присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет, следва да се припомни, че този принцип не допуска сходни стоки или услуги, които следователно са в

конкуренция помежду си, да се третира по различен начин от гледна точка на ДДС (вж. по-специално Решение по дело Комисия/Франция, посочено по-горе, точка 25, както и Решение по дело Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, посочено по-горе, точка 42).

- 41 Както бе констатирано в точка 37 от настоящото решение, превозът на тленни останки с превозно средство се различава от пренасянето на тленни останки от носачи, така че не става дума за конкуриращи се сходни услуги.
- 42 Освен това Френската република изтъква, без това да се оспорва от Комисията, че когато превозът на тленни останки с превозно средство се извършва отделно, т.е. независимо от всяка друга погребална услуга, от погребална служба или от друг одобрен доставчик като предприятие за санитарен превоз, съгласно френската правна уредба тази операция се счита за превоз на пътници по смисъла на точка 5 от приложение III към Директива 2006/112 и съгласно член 279 от общия данъчен кодекс за нея се прилага същата намалена ставка, която би била приложима, ако тя бе извършена в рамките на договор, включващ доставката на по-широка гама погребални услуги. От това следва, че от гледна точка на ДДС услугите, сходни на превоза на тленни останки с превозно средство, които могат да бъдат конкурентни, не са третирани по различен начин.
- 43 Комисията изтъква, че различното третиране на услугата по превоз на тленни останки с превозно средство може доведе до нарушаване на конкуренцията, тъй като погребалните служби могат да се изкушат да увеличат изкуствено частта от цената, която съответства на превоза на тленни останки с превозно средство, и по този начин да намалят частта от цената на останалите услуги, спрямо които ще е приложима стандартната ставка.



- 44 В това отношение следва да се посочи, че Комисията не е изяснила по какъв начин подобни практики, чието наличие тя не доказва, биха могли да засегнат конкуренцията между доставчиците на услуги. Следва да се добави, че в хипотезата, при която може да се докаже съществуването на практики като изтъкнатите от Комисията, компетентните национални органи, които са длъжни да гарантират правилно и ясно прилагане на избраната от тях намалена ставка, както и да предотвратят евентуални измами, избягване на данъци и злоупотреба (вж. точка 30 от настоящото решение), имат за задача да проверят дали тези практики могат да попаднат в понятието злоупотреба, като евентуално се позоват на критериите, разработени в това отношение от практиката на Съда (вж. по-специално Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точки 74—76).
- 45 От това следва, че Комисията не успява да докаже, че прилагането на намалена ставка спрямо превоза на тленни останки с превозно средство може да наруши присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет.
- 46 С оглед на гореизложеното следва да се констатира, че френската правна уредба, предвиждаща облагане с намалена ставка на превоза на тленни останки с превозно средство, отговаря на условията, поставени от правната уредба на Съюза в тази област.
- 47 При тези обстоятелства искът трябва да се отхвърли.

### **По съдебните разноски**

- 48 По силата на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Френската република е направила искане за осъждане на Комисията

и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) **Отхвърля иска.**
  
- 2) **Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски.**

Подписи