

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

6. května 2010\*

Ve věci C-94/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 6. března 2009,

**Evropská komise**, zastoupená M. Afonso, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

**Francouzské republice**, zastoupené G. de Berguesem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,

žalované,

\* Jednací jazyk: francouzština.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel  
a M. Berger (zpravodajka), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,  
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. ledna 2010,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta,  
rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

- 1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Francouzská republika tím, že neuplatňovala jednotnou sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na veškeré služby poskytované pohřebními ústavy, jakož i na dodání s těmito službami souvisejícího zboží, nesplnila povinnosti, které pro ni

vyplývají z článku 96 až čl. 99 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

## **Právní rámec**

### *Právní předpisy Unie*

- 2 Směrnice 2006/112 zrušuje a nahrazuje s účinností od 1. ledna 2007 šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).
  
- 3 Článek 96 směrnice 2006/112 odpovídající čl. 12 odst. 3 písm. a) prvnímú pododstavci šesté směrnice stanoví:

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.“

- 4 Článek 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 odpovídající čl. 12 odst. 3 písm. a) třetímu pododstavci šesté směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]“

- 5 Příloha III směrnice 2006/112 odpovídající příloze H šesté směrnice obsahuje seznam činností, mezi kterými se vyskytují následující dvě kategorie:

„5) přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel;

[...]

16) poskytnutí služeb pohřebními ústavami a krematorii, jakož i dodání souvisejícího zboží.“

*Vnitrostátní právní úprava*

- 6 Článek L. 2223-19 obecného zákoníku územních samosprávných celků definuje vnější službu pohřebních ústavů následujícím způsobem:

„Vnější služby pohřebních ústavů jsou veřejnými službami, kterými se rozumí:

1° převoz tělesných pozůstatků před a po uložení do rakve;

2° organizace pohřbů;

3° konzervace;

4° dodávka čalounění do rakví, rakví a jejich vnitřního i vnějšího příslušenství, jakož i uren;

5° zrušeno

6° správa a využívání obřadních síní;

7° dodávka pohřebních a smutečních vozů;

8° poskytování personálu, předmětů a služeb nutných pro pohřby, ukládání tělesných pozůstatků, exhumace a kremace, s výjimkou epitafních desek, náboženských symbolů, květin, různých tiskařských a kamenických prací.

[...]"

7 Co se týče sazby DPH uplatnitelné na pohřební služby, ministerský pokyn č. 68 ze dne 14. dubna 2005 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05) stanoví:

„[...]

Snížená sazba daně se uplatní pouze na přepravu tělesných pozůstatků před a po uložení do rakve prováděnou autorizovanými poskytovateli prostřednictvím vozidel zvláště uzpůsobených k tomuto účelu. Totéž platí v případě přepravy osob v rámci pohřebního průvodu nebo v případě vozidel využívaných duchovními.

Na všechna ostatní plnění, která mohou být poskytována v rámci vnější služby pohřebních ústavů nebo v rámci souvisejících činností, se uplatní jejich vlastní sazba daně, tedy v zásadě základní sazba.

[...]“

- 8 Článek 279 code général des impôts (všeobecného daňového zákoníku) stanoví:

„snížená sazba [DPH] ve výši 5,50 % se uplatní na:

[...]

bd) přepravu cestujících;

[...]“

## Postup před zahájením soudního řízení

- 9 Dopisem ze dne 15. prosince 2006 upozornila Komise Francouzskou republiku na to, že určitá ustanovení vnitrostátního práva týkající se sazeb DPH uplatnitelných na služby poskytované pohřebními ústavami se jeví být v rozporu s právem Unie, a vyzvala tento členský stát v souladu s článkem 226 ES, aby se vyjádřil.
- 10 Ve své odpovědi ze dne 14. února 2007 uvedla Francouzská republika, že její vnitrostátní právní úprava v oblasti DPH je v souladu s právem Unie.
- 11 Vzhledem k tomu, že Komise nepovažovala tuto odpověď za přesvědčivou, vydala dne 29. června 2007 odůvodněné stanovisko, kterým vyzvala Francouzskou republiku k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhověla ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení.
- 12 V dopise ze dne 24. srpna 2007 zopakovala Francouzská republika své stanovisko.
- 13 Vzhledem k tomu, že Komise nepovažovala argumenty Francouzské republiky za přesvědčivé, rozhodla se podat tuto žalobu.



**K žalobě***Argumentace účastníků řízení*

- 14 Komise tvrdí, že všechny služby a dodání zboží poskytované pohřebními ústavu rodinám zesnulých představují pro účely DPH jediné komplexní plnění, které musí v důsledku toho podléhat jediné sazbě daně.
- 15 Komise opírá své stanovisko o judikaturu Soudního dvora, podle které nemůže být plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH (rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 29, jakož i ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 20). Komise se domnívá, že se pořádání pohřbu, kterým rodina zesnulého pověřuje pohřební ústav, vyznačuje souborem dílčích plnění a úkonů, které je třeba považovat za jediné komplexní plnění, neboť jsou z pohledu průměrného spotřebitele tak úzce spjaty, že z hospodářského hlediska objektivně tvoří jediné plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.
- 16 Podle Komise vede umělé oddělení služby přepravy tělesných pozůstatků vozidlem od souboru plnění poskytovaných pohřebními ústavu, tak jak vyplývá z ministerského pokynu č. 68 ze dne 14. dubna 2005, Francouzskou republiku k uplatňování dvou různých sazeb DPH na dvě součásti jednoho plnění, které by mělo být považováno za jediné. Toto plnění tak podléhá skutečné sazbě zdanění odpovídající průměrné sazbě, která je nutně nižší než základní sazba uplatnitelná ve Francii. Krom toho má tato sazba tendenci měnit se v závislosti na konkrétním plnění podle významu, který má

v každém jednotlivém případě přeprava tělesných pozůstatků vozidlem. Komise má za to, že francouzské právní předpisy tudíž porušují čl. 98 odst. 1 směrnice 2006/112.

- 17 Komise dodává, že rozdílné zacházení se službami přepravy tělesných pozůstatků vozidlem je zdrojem složitosti a nepřehlednosti pro spotřebitele a ostatní soutěžitele, které mohou narušit hospodářskou soutěž, a tedy porušit zásadu daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH.
- 18 Francouzská republika v podstatě tvrdí, že judikatura, o kterou se opírá Komise, není v projednávaném případě relevantní, a že co se týče kategorií služeb uvedených v příloze III směrnice 2006/112, mají členské státy možnost selektivního uplatnění snížené sazby.
- 19 Francouzská republika zakládá své stanovisko na rozsudku ze dne 8. května 2003, Komise v. Francie (C-384/01, Recueil, s. I-4395, body 22 a 23), týkajícím se dodávky elektřiny a plynu, jakož i na rozsudku ze dne 3. dubna 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Sb. rozh. s. I-1817, bod 39), týkajícím se dodávky vody. Podle Francouzské republiky vyplývá obdobně z těchto rozsudků, že nic v textu článků 96 až čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112 neukládá povinnost vykládat uvedená ustanovení tak, že vyžadují, aby se snížená sazba uplatnila pouze tehdy, vztahuje-li se na veškeré aspekty služeb poskytovaných pohřebními ústavy, spadajících pod přílohu III této směrnice, takže selektivní uplatňování snížené sazby nelze vyloučit, pokud nepředstavuje riziko narušení hospodářské soutěže.
- 20 S odkazem na výše uvedené rozsudky Francouzská republika rovněž tvrdí, že s výhradou dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, mají členské státy možnost uplatnit sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty služeb poskytovaných pohřebními ústavy. Francouzská republika má za to, že pokud jde o přepravu tělesných pozůstatků vozidlem, jsou tyto podmínky splněny. Zprv se jedná o konkrétní a zvláštní aspekt služeb poskytovaných pohřebními

ústavy potvrzený tím, že toto plnění je předmětem zvláštní právní úpravy. Zadruhé uplatnění snížené sazby pouze na přepravu tělesných pozůstatků vozidlem neporušuje zásadu daňové neutrality, neboť tato služba nekonkuruje jiné službě.

### *Závěry Soudního dvora*

K výkladu článku 96 až čl. 99 odst. 1 směrnice 2006/112

- 21 Článek 96 směrnice 2006/112 stanoví, že na dodání zboží a poskytnutí služeb se uplatní stejná, základní, sazba DPH.
- 22 Článek 98 odst. 1 a 2 této směrnice přiznává dále členským státům možnost odchýlit se od zásady, podle které se uplatní základní sazba, a použít jednu či dvě snížené sazby DPH. Podle tohoto ustanovení mohou být snížené sazby DPH uplatněny pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III uvedené směrnice.
- 23 Příloha III bod 16 směrnice 2006/112 umožňuje uplatnění snížené sazby na služby poskytované pohřebními ústavami.

- 24 Pravidla vymezená těmito ustanoveními jsou v podstatě totožná s pravidly stanovenými v čl. 12 odst. 3 písm. a) prvním a třetím pododstavci, jakož i v příloze H patnácté kategorii šesté směrnice.
- 25 Soudní dvůr ohledně čl. 12 odst. 3 písm. a) třetího pododstavce šesté směrnice rozhodl, že nic v textu tohoto ustanovení neukládá povinnost vykládat uvedené ustanovení tak, že vyžaduje, aby se snížená sazba uplatnila pouze tehdy, vztahuje-li se na veškeré aspekty určité kategorie služeb podle přílohy H téže směrnice, takže selektivní uplatňování snížené sazby nelze vyloučit, pokud nepředstavuje riziko narušení hospodářské soutěže (viz výše uvedené rozsudky *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, bod 41, jakož i obdobně *Komise v. Francie*, bod 27).
- 26 Soudní dvůr z toho dovodil, že členské státy mají možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty určité kategorie služeb uvedené v příloze H šesté směrnice, je-li dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (viz výše uvedený rozsudek *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, bod 43).
- 27 Vzhledem k tomu, že čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 v podstatě přejímá znění čl. 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, je třeba jej vykládat ve smyslu výkladu posledně uvedeného ustanovení podaného Soudním dvorem.
- 28 Z toho vyplývá, že pokud se členský stát rozhodne, že využije možnosti nabízené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 uplatnit sníženou sazbu DPH na určitou kategorii služeb uvedenou v příloze III této směrnice, má za podmínky dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, možnost omezit uplatnění této snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty této kategorie.

- 29 Takto přiznaná možnost členských států selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH je odůvodněna zvláště tím, že jelikož tato sazba představuje výjimku, je omezení jejího uplatnění na konkrétní a zvláštní aspekty v souladu se zásadou, podle které musejí být výjimky a odchylky vykládány restriktivně (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 28).
- 30 Nicméně je třeba zdůraznit, že využití této možnosti podléhá dvěma podmínkám, a to jednak oddělit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotyčné kategorie služeb a jednak dodržet zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky mají zabezpečit, aby členské státy využily této možnosti pouze za podmínek, které zaručují jednoduché a správné uplatňování zvolené snížené sazby, jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.
- 31 Komise tvrdí, že pokud členské státy využijí možnosti uplatnit sníženou sazbu DPH, která je jim poskytnuta v článku 98 směrnice 2006/112, musejí dodržet kritéria vytýčená judikaturou za účelem určení, zda je třeba plnění zahrnující více prvků považovat za jediné plnění spadající pod jediné daňové zacházení, či za dvě či více odlišných plnění, se kterými lze zacházet rozdílně.
- 32 V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem těchto kritérií, jako je očekávání průměrného spotřebitele, na které se odvolává Komise, je ochrana fungování systému DPH vzhledem k rozmanitosti obchodních transakcí. Soudní dvůr nicméně sám uznal nemožnost podat vyčerpávající odpověď na tento problém (výše uvedený rozsudek CPP, bod 27) a zdůraznil nutnost vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění (výše uvedené rozsudky CPP, bod 28; Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 19, jakož i ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 54).

- 33 Z toho vyplývá, že ačkoli se uvedená kritéria uplatní v závislosti na konkrétním případě za účelem zamezení zejména tomu, aby struktura smlouvy vytvořená osobou povinnou k dani a spotřebitelem nevedla k umělému členění jednoho plnění, na které je třeba z hospodářského hlediska nahlížet jako na jediné, na několik daňových plnění, nemohou být považována za rozhodující pro výkon posuzovací pravomoci členských států, která jim je svěřena směrnicí 2006/112 v souvislosti s uplatněním snížené sazby DPH. Výkon takové posuzovací pravomoci totiž vyžaduje obecná a objektivní kritéria, jakými jsou ta, která byla vytyčena ve výše uvedených rozsudcích Komise v. Francie a Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien a připomenuta v bodech 26, 28 a 30 tohoto rozsudku.
- 34 Za těchto okolností není za účelem rozhodnutí o opodstatněnosti této žaloby nutné zkoumat, zda, jak tvrdí Komise, má být poskytování služeb pohřebními ústavu považováno z hlediska očekávání průměrného spotřebitele za jediné plnění, či nikoli. Oproti tomu je třeba ověřit, zda přeprava tělesných pozůstatků vozidlem, na kterou se podle francouzských právních předpisů uplatňuje snížená sazba DPH, představuje konkrétní a zvláštní aspekt této kategorie služeb, tak jak je uvedena v příloze III bodu 16 směrnice 2006/112, a případně přezkoumat, zda je uplatněním této sazby porušena zásada daňové neutrality.

Ke kvalifikaci přepravy tělesných pozůstatků vozidlem jako „konkrétního a zvláštního aspektu“ služeb poskytovaných pohřebními ústavu

- 35 Za účelem odpovědi na otázku, zda přeprava tělesných pozůstatků vozidlem představuje konkrétní a zvláštní aspekt služeb poskytovaných pohřebními ústavu, je třeba zkoumat, zda se jedná o poskytnutí služby, které je jako takové určitelně odděleně od ostatních služeb poskytovaných těmito podniky.

- 36 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že přeprava tělesných pozůstatků vozidlem jakožto přepravní činnost se liší od ostatních služeb, které mohou být poskytovány pohřebními ústavami, jako jsou hygienické a thanatopraktické ošetření zesnulých, využívání obřadní místnosti, organizace pohřbů, jakož i pohřbívání nebo kremace.
- 37 Odlišuje se rovněž od přepravy tělesných pozůstatků prostřednictvím nosičů, neboť tento druh přepravy, omezený svou povahou na přemístění na krátkou vzdálenost, není nutně vykonáván podnikem, ale může být svěřen blízkým osobám zemřelého a má především obřadní charakter.
- 38 Krom toho přeprava tělesných pozůstatků vozidlem podléhá podle informací podaných Francouzskou republikou, které nebyly zpochybněny Komisí, ve Francii zvláštní úpravě, neboť může být prováděna pouze autorizovanými poskytovateli prostřednictvím vozidel zvláště uzpůsobených k tomuto účelu. Jak tvrdí Francouzská republika, může ostatně dojít k tomu, že přeprava tělesných pozůstatků je vykonávána autorizovaným přepravcem nezávisle na jakýchkoli službách pohřebních ústavů.
- 39 Za těchto podmínek je třeba shledat, že přeprava tělesných pozůstatků vozidlem představuje konkrétní a zvláštní složku služeb poskytovaných pohřebními ústavami.

#### K dodržení zásady daňové neutrality

- 40 Co se týče otázky, zda uplatněním snížené sazby na přepravu tělesných pozůstatků vozidlem dojde k porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, je třeba připomenout, že tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno

z pohledu DPH rozdílně (viz zejména výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 25, jakož i Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, bod 42).

- <sup>41</sup> Jak bylo uvedeno v bodě 37 tohoto rozsudku, liší se přeprava tělesných pozůstatků vozidlem od přepravy tělesných pozůstatků prostřednictvím nosičů, takže se nejedná o podobné služby, které si navzájem konkurují.
- <sup>42</sup> Krom toho Francouzská republika tvrdila, aniž by jí Komise v tomto bodu oponovala, že pokud se přeprava tělesných pozůstatků vozidlem provádí odděleně, tedy nezávisle na všech ostatních službách pohřebního charakteru, pohřebním ústavem nebo jiným autorizovaným poskytovatelem služeb, jakým je podnik provozující přepravu sanitními vozy, považuje se toto plnění podle francouzských právních předpisů za přepravu osob ve smyslu přílohy III bodu 5 směrnice 2006/112 a v souladu s článkem 279 code général des impôts podléhá stejné snížené sazbě, jako kdyby byla provedena v rámci smlouvy zahrnující poskytnutí širšího spektra pohřebních služeb. Z toho vyplývá, že s podobnými službami přepravy tělesných pozůstatků vozidlem, které si mohou navzájem konkurovat, není z hlediska DPH zacházeno rozdílně.
- <sup>43</sup> Komise tvrdí, že rozdílné zacházení se službami přepravy tělesných pozůstatků vozidlem může narušit hospodářskou soutěž v tom smyslu, že pohřební ústavy mohou být sváděny k tomu, že uměle zvýší část ceny, která odpovídá přepravě tělesných pozůstatků vozidlem, aby snížily část ceny odpovídající jiným službám, které podléhají základní sazbě.



- 44 V tomto ohledu je třeba podotknout, že Komise nevysvětlila, jak by takové praktiky, jejichž existenci neprokázala, mohly mít za následek narušení hospodářské soutěže mezi poskytovateli služeb. Je třeba dodat, že za předpokladu, že by praktiky, kterých se dovolává Komise, mohly být prokázány, bylo by úlohou příslušných vnitrostátních orgánů, kterým přísluší zabezpečovat jednoduché a správné uplatňování snížené sazby, kterou zvolily, jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu (viz bod 30 tohoto rozsudku), aby ověřily, zda výše uvedené praktiky mohou spadat pod pojem „zneužívající praktiky“, přičemž budou případně vycházet z kritérií vytýčených za tímto účelem judikaturou Soudního dvora (viz zejména rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, body 74 až 76).
- 45 Z toho vyplývá, že Komise neprokázala, že uplatnění snížené sazby na přepravu tělesných pozůstatků vozidlem může porušit zásadu daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH.
- 46 S ohledem na výše uvedené je třeba shledat, že francouzské právní předpisy, které stanoví pro přepravu tělesných pozůstatků vozidlem sníženou sazbu DPH, splňují podmínky vyžadované právními předpisy Unie v této oblasti.
- 47 Za těchto podmínek je třeba žalobu zamítnout.

## **K nákladům řízení**

- 48 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Francouzská republika požadovala náhradu nákladů

řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**
  
- 2) **Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.