

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 6ης Μαΐου 2010 *

Στην υπόθεση C-94/09,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 6 Μαρτίου 2009,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Afonso, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Γαλλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τους G. de Bergues και J.-S. Pilczet,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel και M. Berger (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 28ης Ιανουαρίου 2010,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Με το δικόγραφο της προσφυγής της η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, μη εφαρμόζοντας ενιαίο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για το σύνολο των υπηρεσιών των γραφείων κηδειών και για την παράδοση των σχετικών με τις υπηρεσίες αυτές αγαθών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 96 έως 99,

παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).

Το νομικό πλαίσιο

Η κανονιστική ρύθμιση της Ενώσεως

- ² Η οδηγία 2006/112 καταργεί και αντικαθιστά από 1ης Ιανουαρίου 2007 την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία).
- ³ Το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112, που αντιστοιχεί στο άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

- 4 Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112, που αντιστοιχεί στο άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα III.

[...]»

- 5 Το παράρτημα III της οδηγίας 2006/112, που αντιστοιχεί στο παράρτημα Η της έκτης οδηγίας, περιλαμβάνει έναν κατάλογο δραστηριοτήτων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι δύο ακόλουθες κατηγορίες:

«5) η μεταφορά επιβατών και των συνοδευόμενων αποσκευών τους.

[...]

16) οι παροχές υπηρεσιών από γραφεία κηδειών, περιλαμβανομένης της αποτέφρωσης νεκρών, καθώς και η παράδοση των συναφών ειδών.»

Η εθνική νομοθεσία

- 6 Το άρθρο L. 2223-19 του γενικού κώδικα τοπικής αυτοδιοικήσεως ορίζει την εξωτερική υπηρεσία των γραφείων κηδειών ως ακολούθως:

«Η εξωτερική υπηρεσία των γραφείων κηδειών συνεπάγεται την παροχή δημόσιας υπηρεσίας περιλαμβάνουσας:

1° τη μεταφορά της σορού πριν και μετά την τοποθέτηση στο φέρετρο·

2° την οργάνωση της κηδείας·

3° τις εργασίες διατηρήσεως·

4° την παροχή σαβάνων, φερέτρων και των εξωτερικών ή εσωτερικών παραρτημάτων τους, καθώς και τεφροδόχων·

5° [καταργηθέν]

6° τη διαχείριση και τη χρησιμοποίηση χώρων προς συγκέντρωση των συγγενών προ της ταφής·

7° την παροχή νεκροφόρων και οχημάτων κηδειών·

8° την παροχή προσωπικού και την προμήθεια αντικειμένων, καθώς και την παροχή των αναγκαίων υπηρεσιών για την κηδεία, την ταφή, την εκταφή και την καύση, με εξαίρεση τις ταφόπλακες, τα θρησκευτικά σύμβολα, τα άνθη, τις διάφορες εργασίες εκτυπώσεως εντύπων και τα ταφικά μνήματα.

[...]»

7 Όσον αφορά τον εφαρμοστέο στην παροχή υπηρεσιών γραφείων κηδειών συντελεστή του ΦΠΑ, η υπουργική εγκύκλιος 68, της 14ης Απριλίου 2005 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05), προβλέπει τα εξής:

«[...]

Μόνον η παροχή της υπηρεσίας μεταφοράς σορού, πριν από και μετά την τοποθέτηση στο φέρετρο, που πραγματοποιείται από έχουσες σχετική άδεια επιχειρήσεις με ειδικά διαμορφωμένα προς τούτο οχήματα υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή. Το ίδιο ισχύει, αναλόγως της περιπτώσεως, για τη μεταφορά ατόμων που πραγματοποιείται με μισθωμένα λεωφορεία ή με οχήματα μελών της εκκλησίας.

Όλες οι άλλες υπηρεσίες που μπορούν να παρέχουν οι ως άνω επιχειρήσεις στο πλαίσιο της εξωτερικής υπηρεσίας των γραφείων κηδειών ή οι άλλες συναφείς δραστηριότητες φορολογούνται με τον προβλεπόμενο γι' αυτές συντελεστή, ήτοι, καταρχήν, τον κανονικό συντελεστή.

[...]»

8 Το άρθρο 279 του γενικού κώδικα φορολογίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Ο [ΦΠΑ] επιβάλλεται με μειωμένο συντελεστή 5,50 % όσον αφορά:

[...]

b quater. τη μεταφορά επιβατών·

[...]».

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- 9 Με έγγραφο της 15ης Δεκεμβρίου 2006 η Επιτροπή επέστησε την προσοχή της Γαλλικής Δημοκρατίας επί του γεγονότος ότι ορισμένες εθνικές διατάξεις σχετικές με τον συντελεστή του ΦΠΑ που ισχύει για την παροχή υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών πιθανότατα δεν είναι σύμφωνες προς το δίκαιο της Ενώσεως και ζήτησε από το κράτος μέλος αυτό να καταθέσει τις παρατηρήσεις του, σύμφωνα με το άρθρο 226 ΕΚ.
- 10 Με την από 14 Φεβρουαρίου 2007 απάντησή της, η Γαλλική Δημοκρατία υποστήριξε ότι η εθνική της ρύθμιση στον τομέα του ΦΠΑ είναι σύμφωνη προς το δίκαιο της Ενώσεως.
- 11 Επειδή δεν πείστηκε από την απάντηση αυτή, η Επιτροπή εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη στις 29 Ιουνίου 2007, με την οποία κάλεσε τη Γαλλική Δημοκρατία να λάβει τα αναγκαία μέτρα για συμμορφωθεί προς αυτήν εντός προθεσμίας δύο μηνών από της παραλαβής της.
- 12 Με έγγραφο της 24ης Αυγούστου 2007 η Γαλλική Δημοκρατία επανέλαβε τη θέση της.
- 13 Δεδομένου ότι τα επιχειρήματα της Γαλλικής Δημοκρατίας δεν έπεισαν την Επιτροπή, η τελευταία αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 14 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το σύνολο των παροχών υπηρεσιών και παραδόσεων αγαθών εκ μέρους των γραφείων κηδειών προς τις οικογένειες των θανόντων αποτελούν μία ενιαία σύνθετη δραστηριότητα για τους σκοπούς εφαρμογής του ΦΠΑ, η οποία, κατά συνέπεια, πρέπει να υπόκειται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή.
- 15 Η Επιτροπή στηρίζει την άποψή της στη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία παροχή που αποτελείται από μία μόνον υπηρεσία σε οικονομικό επίπεδο δεν πρέπει να κατακερματίζεται τεχνητά για να μην αλλοιωθεί η λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ (αποφάσεις της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 29, καθώς και της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levoß Verzekeringen και OV Bank, Συλλογή 2005, σ. I-9433, σκέψη 20). Η Επιτροπή φρονεί ότι η οργάνωση της επικήδειας τελετής, την οποία αναθέτει η οικογένεια του θανόντος στο γραφείο κηδειών, αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων και πράξεων που πρέπει να λογίζονται ως μία ενιαία σύνθετη παροχή, καθόσον, για τον μέσο καταναλωτή, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να αποτελούν αντικειμενικά, από οικονομικής απόψεως, ένα σύνολο, ο κατακερματισμός του οποίου είναι τεχνητός.
- 16 Κατά την Επιτροπή, ο τεχνητός διαχωρισμός της υπηρεσίας της μεταφοράς σορού με όχημα έναντι του συνόλου το οποίο αποτελούν οι παρεχόμενες από τα γραφεία κηδειών υπηρεσίες, όπως προκύπτει από την υπουργική εγκύκλιο 68, της 14ης Απριλίου 2005, οδηγεί τη Γαλλική Δημοκρατία στην εφαρμογή δύο διαφορετικών συντελεστών ΦΠΑ σε δύο στοιχεία που συνθέτουν μια παροχή η οποία πρέπει να λογίζεται ως ενιαία. Η παροχή αυτή υπόκειται με τον τρόπο αυτόν σε φορολογικό συντελεστή που αντιστοιχεί στην πράξη σε μέσο συντελεστή χαμηλότερο από τον συνήθη ισχύοντα στη Γαλλία. Επιπροσθέτως, ο εν λόγω συντελεστής θα έχει την τάση να κυμαίνεται ανάλογα με την κάθε πράξη, σε συνάρτηση με τη σχετική θέση που έχει, σε

κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, η μεταφορά σορού με όχημα. Η Επιτροπή φρονεί, επομένως, ότι η γαλλική ρύθμιση συνιστά παράβαση του άρθρου 98, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

- 17 Η Επιτροπή προσθέτει ότι η διαφορετική μεταχείριση της υπηρεσίας μεταφοράς σορού με όχημα δημιουργεί περιπλοκότητα και αδιαφάνεια έναντι του καταναλωτή και των ανταγωνιστών, πράγμα που μπορεί να δημιουργήσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού και, επομένως, να προσβάλει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας που είναι εγγενής στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ.
- 18 Η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι η νομολογία στην οποία στηρίζεται η Επιτροπή είναι άνευ σημασίας εν προκειμένω και ότι, όσον αφορά τις κατηγορίες υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να προβαίνουν σε επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή.
- 19 Η Γαλλική Δημοκρατία στηρίζει τη θέση της στις αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2003, C-384/01, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2003, σ. I-4395, σκέψεις 22 και 23), σχετικά με την παροχή ηλεκτρικής ενέργειας και αερίου, καθώς και της 3ης Απριλίου 2008, C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (Συλλογή 2008, σ. I-1817, σκέψη 39), σχετικά με την παροχή ύδατος. Κατ' αυτήν, από τις αποφάσεις αυτές προκύπτει κατ' αναλογία ότι κανένα στοιχείο των άρθρων 96 έως 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 δεν επιβάλλει να ερμηνεύονται οι διατάξεις αυτές υπό την έννοια ότι επιβάλλουν να εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής μόνον αν αφορά όλες τις πτυχές της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών οι οποίες υπάγονται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας αυτής, έτσι ώστε να μην αποκλείεται η επιλεκτική εφαρμογή μειωμένου συντελεστή, υπό την προϋπόθεση ότι δεν ενέχει κανένα κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού.
- 20 Αναφερόμενη στις προαναφερθείσες αποφάσεις υποστηρίζει επίσης ότι, με την επιφύλαξη της τηρήσεως της εγγενούς στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών. Η Γαλλική Δημοκρατία φρονεί ότι οι προϋποθέσεις αυτές πληρούνται όσον αφορά τη μεταφορά σορού με όχημα. Πρώτον, πρόκειται για

μια συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών, πράγμα το οποίο βεβαιώνεται από το γεγονός ότι η πράξη αυτή αποτελεί το αντικείμενο ειδικής κανονιστικής ρυθμίσεως. Δεύτερον, η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή μόνο στη μεταφορά σορού με όχημα δεν συνεπάγεται παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, καθόσον η εν λόγω παροχή δεν βρίσκεται σε ανταγωνισμό με καμία άλλη παροχή.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

Επί της ερμηνείας των άρθρων 96 έως 99, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112

- 21 Το άρθρο 96 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι επιβάλλεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ, ήτοι ο κανονικός συντελεστής, στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.
- 22 Το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας αυτής αναγνωρίζει στη συνέχεια στα κράτη μέλη, κατά παρέκκλιση από την αρχή ότι εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής, τη δυνατότητα εφαρμογής ενός ή δύο μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή, οι μειωμένοι συντελεστές ΦΠΑ μπορούν να εφαρμόζονται αποκλειστικά στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα III της εν λόγω οδηγίας.
- 23 Το παράρτημα III, σκέψη 16, της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή στην παροχή υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών.

- 24 Οι κανόνες που θέτουν οι διατάξεις αυτές είναι, κατ' ουσίαν, ταυτόσημοι προς εκείνους του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', πρώτο και τρίτο εδάφιο, καθώς και του παραρτήματος Η, δέκατη πέμπτη κατηγορία, της έκτης οδηγίας.
- 25 Το Δικαστήριο έχει κρίνει σχετικά με το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ότι κανένα στοιχείο της διατάξεως αυτής δεν επιβάλλει ερμηνεία της υπό την έννοια ότι απαιτεί την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή μόνον αν αυτός αφορά όλες τις πτυχές μιας κατηγορίας παροχής υπηρεσιών περί της οποίας γίνεται λόγος στο παράρτημα Η της ίδιας οδηγίας, οπότε δεν μπορεί να αποκλείεται μια επιλεκτική εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή, υπό την προϋπόθεση ότι δεν δημιουργείται κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού (βλ. αποφάσεις *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, προαναφερθείσα, σκέψη 41, καθώς και, κατ' αναλογία, Επιτροπή κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα, σκέψη 27).
- 26 Εξ αυτού το Δικαστήριο συνήγαγε ότι, με την επιφύλαξη της εγγενούς στο κοινό σύστημα ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές μιας κατηγορίας υπηρεσιών περί της οποίας γίνεται λόγος στο παράρτημα Η της έκτης οδηγίας (βλ. απόφαση *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, προαναφερθείσα, σκέψη 43).
- 27 Καθόσον το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112 επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, η εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνεία του πρέπει να επεκταθεί και στην τελευταία αυτή διάταξη.
- 28 Επομένως, όταν κράτος μέλος αποφασίζει να κάνει χρήση της δυνατότητας που του παρέχει το άρθρο 98, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112 να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε μια κατηγορία υπηρεσιών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας αυτής, έχει τη δυνατότητα να περιορίζει την εφαρμογή του εν λόγω μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ σε συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της κατηγορίας αυτής, με την επιφύλαξη της τηρήσεως της εγγενούς στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

- 29 Η δυνατότητα επιλεκτικής εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ που αναγνωρίζεται με τον τρόπο αυτόν στα κράτη μέλη δικαιολογείται ιδίως για τον λόγο ότι, δεδομένου ότι ο συντελεστής αυτός αποτελεί εξαίρεση, ο περιορισμός της εφαρμογής του σε συγκεκριμένες και ειδικές περιπτώσεις είναι σύμφωνος προς την αρχή ότι οι εξαιρέσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά (απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, προαναφερθείσα, σκέψη 28).
- 30 Εντούτοις, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η άσκηση της δυνατότητας αυτής εξαρτάται από τη διττή προϋπόθεση, αφενός, ότι δεν απομονώνονται, για τους σκοπούς εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή, παρά μόνο συγκεκριμένες και ειδικές πτυχές της οικείας κατηγορίας υπηρεσιών, και, αφετέρου, ότι τηρείται η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Σκοπός των προϋποθέσεων αυτών είναι να εξασφαλίζεται ότι τα κράτη μέλη θα χρησιμοποιούν τη δυνατότητα αυτή μόνον υπό όρους που εγγυώνται την απλή και ορθή εφαρμογή του επιλεγόμενου μειωμένου συντελεστή, καθώς και ότι θα αποφεύγεται κάθε ενδεχόμενη σχετική απάτη, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.
- 31 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τα κράτη μέλη, όταν κάνουν χρήση της παρεχόμενης από το άρθρο 98 της οδηγίας 2006/112 δυνατότητας να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, οφείλουν να τηρούν τα κριτήρια που συνάγονται από τη νομολογία προκειμένου να προσδιορίσουν αν μια πράξη περιλαμβάνουσα πλείονα στοιχεία πρέπει να θεωρηθεί ως μία ενιαία παροχή, υποκείμενη σε μία μόνη φορολογική μεταχείριση, ή ως δύο ή περισσότερες διαφορετικές παροχές, που μπορούν να τύχουν διαφορετικής μεταχείρισης.
- 32 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι τα εν λόγω κριτήρια, όπως αυτό της προσδοκίας του μέσου καταναλωτή, στο οποίο αναφέρεται η Επιτροπή, έχουν ως σκοπό την προστασία της λειτουργικότητας του συστήματος του ΦΠΑ λαμβανομένης υπόψη της ποικιλίας των εμπορικών πράξεων. Ωστόσο, το ίδιο το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει την αδυναμία του να δώσει εξαντλητική απάντηση στο πρόβλημα αυτό (απόφαση CPP, προαναφερθείσα, σκέψη 27) και έχει υπογραμμίσει την ανάγκη να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες διεξάγεται η οικεία δραστηριότητα (προαναφερθείσες αποφάσεις CPP, σκέψη 28· Levob Verzekeringen και OV Bank, σκέψη 19, καθώς και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, C-425/06, Part Service, Συλλογή 2008, σ. I-897, σκέψη 54).

- 33 Επομένως, καίτοι τα εν λόγω κριτήρια είναι πρόσφορα για μια εφαρμογή κατά περίπτωση, ώστε να αποφεύγεται, ιδίως, το ενδεχόμενο ο τρόπος οργανώσεως της συμβάσεως που επέλεξαν ο υποκείμενος στον ΦΠΑ και ο καταναλωτής να προκαλεί τεχνητό κατακερματισμό σε πλείονες φορολογικές πράξεις μιας πράξεως η οποία, από οικονομικής απόψεως, πρέπει να λογίζεται ως ενιαία, εντούτοις τα κριτήρια αυτά δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αποφασιστικής σημασίας για την εκ μέρους των κρατών μελών άσκηση της εξουσίας που τους παρέχει η οδηγία 2006/112 όσον αφορά την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ. Πράγματι, η άσκηση της εξουσίας αυτής απαιτεί γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, όπως αυτά που συνάγονται από τις προαναφερθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας και Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien και υπενθυμίζονται στις σκέψεις 26, 28 και 30 της παρούσας αποφάσεως.
- 34 Υπό τις συνθήκες αυτές, για να αποφανθεί το Δικαστήριο επί του βασίμου της παρούσας προσφυγής, δεν είναι αναγκαίο να εξακριβωθεί, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, αν η παροχή υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών πρέπει να λογίζεται, από την πλευρά του μέσου καταναλωτή, ως ενιαία παροχή. Αντιθέτως, πρέπει να εξακριβωθεί αν η μεταφορά σορού με όχημα, για την οποία η γαλλική νομοθεσία προβλέπει την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, αποτελεί συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της εν λόγω κατηγορίας υπηρεσιών, όπως αυτή περιλαμβάνεται στο παράρτημα III, σημείο 16, της οδηγίας 2006/112, και, ενδεχομένως, να εξεταστεί αν η εφαρμογή του συντελεστή αυτού συνεπάγεται ή δεν συνεπάγεται παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

Επί του χαρακτηρισμού της μεταφοράς σορού με όχημα ως «συγκεκριμένης και ειδικής πτυχής» της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών

- 35 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αν η μεταφορά σορού με όχημα αποτελεί συγκεκριμένη και ειδική πτυχή της παροχής υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών πρέπει να εξεταστεί αν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας δυνάμενης να εξατομικευτεί, καθαυτή, ανεξάρτητα από άλλες υπηρεσίες που παρέχουν οι επιχειρήσεις αυτές.

- 36 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η μεταφορά σορού με όχημα, ως μεταφορική δραστηριότητα, διακρίνεται από τις άλλες υπηρεσίες που μπορούν να παρέχουν τα γραφεία κηδειών, όπως είναι η προετοιμασία της σορού, η χρησιμοποίηση χώρων προς συγκέντρωση των συγγενών προ της ταφής, η οργάνωση της κηδείας, καθώς και οι εργασίες ταφής ή αποτεφρώσεως.
- 37 Διακρίνεται επίσης από τη μεταφορά σορού από μεταφορείς, καθόσον η μεταφορά αυτή, που περιορίζεται εκ φύσεως σε μικρές αποστάσεις, δεν πραγματοποιείται οπωσδήποτε από μια επιχείρηση αλλά μπορεί να ανατεθεί σε συγγενείς του θανόντος και έχει πρωτίστως τελετουργικό χαρακτήρα.
- 38 Επιπλέον, κατά τις ενδείξεις που παρέσχε η Γαλλική Δημοκρατία και τις οποίες δεν διέψευσε η Επιτροπή, η μεταφορά σορού με όχημα διέπεται στη Γαλλία από ειδική κανονιστική ρύθμιση, καθόσον δεν μπορεί να πραγματοποιείται παρά μόνον από επιχειρήσεις που διαθέτουν σχετική άδεια με ειδικά διαμορφωμένα προς τούτο οχήματα. Όπως υποστήριξε η Γαλλική Δημοκρατία, συμβαίνει ενίοτε η μεταφορά σορού να πραγματοποιείται από μεταφορέα διαθέτοντα σχετική άδεια, ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία σχετική με την επικήδεια τελετή.
- 39 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η μεταφορά σορού με όχημα αποτελεί συγκεκριμένο και ειδικό στοιχείο μεταξύ των υπηρεσιών εκ μέρους των γραφείων κηδειών.

Επί της τήρησης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας

- 40 Όσον αφορά το ζήτημα αν η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή για τη μεταφορά σορού με όχημα προσβάλλει την εγγενή στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, πρέπει να υπομνησθεί ότι το σύστημα αυτό απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, από πλευράς ΦΠΑ, παρόμοιων και, επομένως,

ανταγωνιστικών μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών (βλ., ιδίως, προαναφερθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 25, καθώς και Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, σκέψη 42).

41 Όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 37 της παρούσας απόφασεως, η μεταφορά σορού με όχημα διακρίνεται από τη μεταφορά σορού από μεταφορείς, οπότε δεν πρόκειται για παρόμοιες υπηρεσίες που βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους.

42 Εξάλλου, η Γαλλική Δημοκρατία υποστήριξε, χωρίς η Επιτροπή να διαφωνήσει επί του σημείου αυτού, ότι, όταν η μεταφορά σορού με όχημα πραγματοποιείται χωριστά, δηλαδή ανεξάρτητα από κάθε άλλη παροχή υπηρεσίας επικήδειου χαρακτήρα, από γραφείο κηδειών ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση που διαθέτει σχετική άδεια, όπως μια επιχείρηση μεταφορών με ασθενοφόρα, η σχετική πράξη λογίζεται, σύμφωνα με τη γαλλική νομοθεσία, ως μεταφορά ατόμων υπό την έννοια του παραρτήματος III, σημείο 5, της οδηγίας 2006/112 και, δυνάμει του άρθρου 279 του γενικού φορολογικού κώδικα, υπόκειται στον ίδιο μειωμένο συντελεστή ως αν είχε διενεργηθεί στο πλαίσιο συμβάσεως περιλαμβάνουσας την παροχή ευρύτερης δέσμης υπηρεσιών επικήδειου χαρακτήρα. Επομένως, παρόμοιες υπηρεσίες μεταφοράς σορού με όχημα, που μπορούν να βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους, δεν τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισεως από πλευράς ΦΠΑ.

43 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η διαφορετική μεταχείριση υπηρεσιών μεταφοράς σορού με όχημα είναι ικανή να δημιουργήσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, καθόσον τα γραφεία κηδειών μπορούν να βρεθούν στον πειρασμό να αυξήσουν τεχνητά το μέρος εκείνο της τιμής που χρεώνουν για τη μεταφορά σορού με όχημα, έτσι ώστε να μειώσουν το μέρος της τιμής άλλων παροχών που θα υπόκεινται στον κανονικό συντελεστή.

- 44 Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι η Επιτροπή δεν διευκρίνισε με ποιο τρόπο τέτοιες πρακτικές, την ύπαρξη των οποίων δεν αποδεικνύει, θα μπορούσαν να δημιουργήσουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των παρεχόντων υπηρεσίες. Πρέπει να προστεθεί ότι, σε περίπτωση αποδείξεως της υπάρξεως πρακτικών όπως αυτών στις οποίες αναφέρεται η Επιτροπή, οι αρμόδιες εθνικές αρχές, στις οποίες ανατίθεται η εξασφάλιση της απλής και ορθής εφαρμογής του επιλεγέντος μειωμένου συντελεστή καθώς και η αποτροπή κάθε ενδεχόμενης σχετικής απάτης, φοροαποφυγής ή καταχρήσεως (βλ. σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως) θα πρέπει να εξετάσουν αν οι πρακτικές αυτές μπορούν να στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική με βάση, ενδεχομένως, τα κριτήρια που αναπτύσσει συναφώς η νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 74 έως 76).
- 45 Επομένως, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή για τη μεταφορά σορού με όχημα μπορεί να προσβάλλει την αρχή της εγγενούς στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ φορολογικής ουδετερότητας.
- 46 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η γαλλική νομοθεσία που προβλέπει μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ για τη μεταφορά σορού με όχημα πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει η σχετική ρύθμιση της Ευρωπαϊκής Ενώσεως στον τομέα αυτό.
- 47 Υπό τις συνθήκες αυτές, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 48 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος

διαδίκου. Επειδή η Γαλλική Δημοκρατία ζήτησε την καταδίκη της Επιτροπής και η τελευταία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφασίζει:

- 1) Απορρίπτει την προσφυγή.**
- 2) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.**

(υπογραφές)