

KOMISIJA PROTI FRANCIJI

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 6. maja 2010 *

V zadevi C-94/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene
6. marca 2009,

Evropska komisija, ki jo zastopa M. Afonso, zastopnica, z naslovom za vročanje
v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Francoski republiki, ki jo zastopata G. de Bergues in J.-S. Pilczer, zastopnika,

tožena stranka,

* Jezik postopka: francoščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel, sodniki,
in M. Berger (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. januarja 2010,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi
razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Francoska republika s tem, da ni uporabila enotne stopnje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za vse storitve podjetij, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, in za dobavo blaga v zvezi s tem, ni izpolnila obveznosti iz členov od 96 do 99(1) Direktive

Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

Pravni okvir

Ureditev Unije

- 2 Direktiva 2006/112 je z učinkom od 1. januarja 2007 razveljavila in nadomestila Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 3 Člen 96 Direktive 2006/112, ki je enak členu 12(3)(a), prvi odstavek, Šeste direktive, določa:

„Države članice uporabljajo splošno stopnjo DDV, ki jo določi vsaka država članica kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev.“

- 4 Člen 98(1) in (2) Direktive 2006/112, ki je enak členu 12(3)(a), tretji odstavek, Šeste direktive, določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“

- 5 Priloga III k Direktivi 2006/112, ki ustreza Prilogi H k Šesti direktivi, vsebuje seznam dejavnosti, med katerimi sta ti kategoriji:

„(5) prevoz potnikov in njihove spremljajoče prtljage;

[...]

(16) opravljanje storitev s strani podjetij, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo in upepelitvijo, ter dobava blaga s tem v zvezi.“

Nacionalna ureditev

- 6 Člen L. 2223-19 code général des collectivités territoriales (splošni zakonik teritorialnih skupnosti) opredeljuje zunanjo službo pogrebnih zavodov tako:

„Zunanja služba pogrebnih zavodov je naloga javne službe, ki zajema:

- 1° prevoz trupla pred položitvijo v krsto in po njej;
- 2° organizacijo pogreba;
- 3° storitve ureditve pokojnika;
- 4° dobavo prevlek, krst in njihovih notranjih in zunanjih dodatkov ter žar;
- 5° črtana točka

6° upravljanje in uporabo mrtvašnic;

7° dajanje na voljo mrliških vozov in žalnih vozil;

8° dajanje na voljo osebja in predmetov ter opravljanje storitev, potrebnih za pogreb, pokop, ekshumacijo in upepelitev, razen dobave spominskih plošč, verskih simbolov, rož, različnih tiskarskih in kamnoseških del.

[...]“

7 V zvezi s stopnjo DDV za pogrebne storitve ministrsko navodilo št. 68 z dne 14. aprila 2005 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05) določa:

„[...]

Samo storitve prevoza trupla pred položitvijo v krsto in po njej, ki jih opravijo pooblaščen izvajalci z vozili, ki so posebej urejena za to, so obdavčene po nižji stopnji. Enako velja po potrebi za prevoz oseb v vozilih, ki spremljajo mrliški voz, ali vozilih duhovščine.

Vsi drugi posli, ki bi jih lahko opravljali ti izvajalci v okviru zunanje službe pogrebnih zavodov ali drugih s tem povezanih dejavnosti, so načeloma obdavčeni po splošni stopnji.

[...]“

- 8 Člen 279 code général des impôts (splošni davčni zakonik) določa:

„[DDV] se obračuna po nižji stopnji 5,50 % za:

[...]

bc. prevoz potnikov;

[...]“

Predhodni postopek

- 9 Komisija je z dopisom z dne 15. decembra 2006 opozorila Francosko republiko, da nekatere nacionalne določbe o stopnji DDV, ki velja za storitve podjetij, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, niso v skladu s pravom Unije, in to državo članico v skladu s členom 226 ES z uradnim opominom pozvala, naj predloži pripombe.
- 10 Francoska republika je v odgovoru z dne 14. februarja 2007 navedla, da so njeni nacionalni predpisi o DDV v skladu s pravom Unije.
- 11 Ker Komisije ta odgovor ni prepričal, je 29. junija 2007 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je Francosko republiko pozvala, naj v dveh mesecih od prejema tega mnenja sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim.
- 12 Francoska republika je z dopisom z dne 24. avgusta 2007 ponovila svoje stališče.
- 13 Ker argumenti Francoske republike Komisije niso prepričali, se je odločila vložiti to tožbo.

Tožba*Trditve strank*

- 14 Komisija trdi, da sta celotno opravljanje storitev in dobava blaga, ki ju zagotavljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, za družine pokojnih, za namene DDV enoten in kompleksen posel, za katerega bi se torej morala uporabiti enotna davčna stopnja.
- 15 Komisija svoje mnenje opira na sodno prakso Sodišča, v skladu s katero se transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV (sodbi z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 29, in z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 20). Komisija meni, da je za organizacijo pogreba, za katero družina pokojnika pooblasti pogrebni zavod, značilen skupek elementov in dejanj, ki jih je treba obravnavati kot enoten in kompleksen posel, če so za povprečnega potrošnika tako tesno povezani, da objektivno in z gospodarskega vidika predstavljajo celoto, katere razdelitev bi bila umetna.
- 16 Po mnenju Komisije Francoska republika zaradi umetne ločitve storitve prevoza trupla z vozilom od preostalih storitev, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, kot je razvidno iz ministrskega navodila št. 68 z dne 14. aprila 2005, uporablja dve različni stopnji DDV za dva sestavna dela storitve, ki bi jo bilo treba šteti za enotno. Ta storitev je tako dejansko obdavčena po davčni stopnji, enaki povprečni davčni stopnji, ki je nujno nižja od splošne davčne stopnje, ki velja v Franciji. Poleg

tega se ta stopnja od transakcije do transakcije razlikuje glede na relativni pomen prevoza trupa z vozilom v posameznem primeru. Komisija meni, da francoski predpisi zato kršijo člen 98(1) Direktive 2006/112.

- 17 Komisija dodaja, da različna obravnava storitev prevoza trupa z vozilom uvaja elemente kompleksnosti in nerazvidnosti za potrošnika in konkurente, ki bi lahko ustvarili izkrivljanje konkurence in torej kršili načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV.
- 18 Francoska republika v bistvu trdi, da sodna praksa, na katero se opira Komisija, v tej zadevi ni upoštevna in da imajo v zvezi s kategorijami storitev iz Priloge III k Direktivi 2006/112 države članice možnost selektivno uporabiti nižjo stopnjo.
- 19 Francoska republika opira svoje stališče na sodbi z dne 8. maja 2003 v zadevi Komisija proti Franciji (C-384/01, Recueil, str. I-4395, točki 22 in 23) v zvezi z dobavo elektrike in plina in z dne 3. aprila 2008 v zadevi Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, ZOdl., str. I-1817, točka 39) v zvezi z oskrbo vode. Po njenem mnenju je po analogiji iz teh sodb razvidno, da besedilo členov od 96 do 99(1) Direktive 2006/112 ne nalaga, da bi bilo treba te določbe razlagati tako, da zahtevajo, da se nižja stopnja uporabi samo, če se nanaša na vse vidike storitev, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo iz Priloge III k tej direktivi, tako da selektivne uporabe nižje stopnje ni mogoče izključiti, če ne obstaja nevarnost izkrivljanja konkurence.
- 20 Ob sklicevanju na zgoraj navedeni sodbi trdi tudi, da imajo države članice pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, možnost uporabiti nižjo stopnjo DDV za konkretne in posebne vidike storitev, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo. Francoska republika meni, da so ti pogoji izpolnjeni v zvezi s prevozom trupa z vozilom. Prvič, šlo naj

bi za konkreten in poseben vidik storitev, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, kar naj bi potrdilo dejstvo, da je ta transakcija predmet posebne ureditve. Drugič, z uporabo nižje stopnje zgolj za prevoz trupla z vozilom naj se ne bi kršilo načelo davčne nevtralnosti, saj ta storitev ni konkurenčna nobeni drugi.

Presoja Sodišča

Razlaga členov od 96 do 99(1) Direktive 2006/112

- ²¹ Člen 96 Direktive 2006/112 določa, da je stopnja DDV splošna stopnja, enaka za dobavo blaga in opravljanje storitev.
- ²² Člen 98(1) in (2) te direktive nato priznava državam članicam možnost, da uporabljajo eno ali dve nižji stopnji DDV kot odstopanje od načela uporabe splošne stopnje. V skladu s to določbo se lahko nižje stopnje DDV uporabljajo samo za dobavo blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k tej direktivi.
- ²³ Točka 16 Priloge III k Direktivi 2006/112 dovoljuje uporabo nižje stopnje za opravljanje storitev s strani podjetij, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo.

- 24 Pravila, opredeljena s temi določbami, so v bistvu enaka pravilom iz člena 12(3)(a), prvi in tretji odstavek, in kategorije 15 Priloge H k Šesti direktivi.
- 25 Sodišče je v zvezi s členom 12(3)(a), tretji odstavek, Šeste direktive odločilo, da besedilo te določbe ne nalaga, da bi se razlagala tako, kot da se zahteva, da se nižja stopnja uporablja le, če se nanaša na vse vidike kategorije storitev iz Priloge H k isti direktivi, tako da selektivna uporaba nižje stopnje ne more biti izključena, razen če obstaja nevarnost izkrivljanja konkurence (glej zgoraj navedeno sodbo Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, točka 41, in po analogiji zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 27).
- 26 Na podlagi tega je Sodišče sklenilo, da imajo države članice pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, možnost uporabiti nižjo stopnjo DDV za konkretne in posebne vidike kategorije storitev iz Priloge H k Šesti direktivi (glej zgoraj navedeno sodbo Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, točka 43).
- 27 Ker člen 98(1) in (2) Direktive 2006/112 v bistvu povzema besedilo člena 12(3)(a) Šeste direktive, je treba razlago, ki jo je podalo Sodišče v zvezi z zadnjo določbo, razširiti na prvo omenjeno določbo.
- 28 Iz tega sledi, da ima država članica, če se odloči, da bo uporabila možnost, ki jo daje člen 98(1) in (2) Direktive 2006/112, in sicer uporabiti nižjo stopnjo DDV za kategorijo storitev iz Priloge III k tej direktivi, možnost, da pod pogojem spoštovanja načela davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, omeji uporabo te nižje stopnje DDV na konkretne in posebne vidike te kategorije.

- 29 Možnost selektivne uporabe nižje stopnje DDV, ki je tako priznana državam članicam, je med drugim utemeljena s tem, da – ker je ta stopnja izjema – je omejitev njene uporabe na konkretne in posebne vidike skladna z načelom, po katerem je treba izjeme in odstopanja razlagati ozko (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 28).
- 30 Vendar je treba poudariti, da je izvajanje te možnosti podrejeno dvojnemu pogoju, prvič, da se za uporabo nižje stopnje izločijo le konkretni in posebni vidiki zadevne kategorije storitev in, drugič, da se upošteva načelo davčne nevtralnosti. Ta pogoja naj bi zagotovila, da države članice uporabijo to možnost le v okoliščinah, ki zagotavljajo preprosto in pravilno uporabo izbrane nižje stopnje ter preprečevanje vsakršnih mogočih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.
- 31 Komisija trdi, da morajo države članice, če izkoristijo možnost, ki jim jo daje člen 98 Direktive 2006/112, uporabiti nižjo stopnjo DDV, upoštevati merila, ki jih je razvila sodna praksa, da določijo, ali je treba transakcijo, ki je sestavljena iz več elementov, šteti za enotno storitev, ki jo je treba enotno davčno obravnavati, ali za dve ali več različnih storitev, ki jih je mogoče obravnavati različno.
- 32 V zvezi s tem je treba spomniti, da je cilj teh meril, kakršno je pričakovanje povprečnega potrošnika, na katero se sklicuje Komisija, varovati delovanje sistema DDV z vidika različnosti komercialnih transakcij. Vendar je Sodišče samo priznalo, da za ta problem ni mogoče dati izčrpnega odgovora (zgoraj navedena sodba CPP, točka 27), in poudarilo, da je nujno upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi obravnavana transakcija (zgoraj navedeni sodbi CPP, točka 28, in Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 19, ter sodba z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service, C-425/06, ZOdl., str. I-897, točka 54).

33 Iz tega sledi, da so ta merila sicer primerna za uporabo od primera do primera, da bi se med drugim izognili temu, da bi se s pogodbenim dogovorom med davčnim zavezancem in potrošnikom transakcija, ki bi jo bilo treba z gospodarskega vidika šteti za enotno, umetno razdelila na več davčnih transakcij, vendar pa teh meril ni mogoče obravnavati, kot da so odločilna za izvajanje diskrecijske pravice držav članic, ki jim jo pušča Direktiva 2006/112 v zvezi z uporabo nižje stopnje DDV. Izvajanje take diskrecijske pravice namreč zahteva splošna in objektivna merila, kot so bila razvita v zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji in Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien in ki so navedena v točkah 26, 28 in 30 te sodbe.

34 Da bi se odločilo o utemeljenosti te tožbe, v teh okoliščinah ni treba raziskati, ali – kot trdi Komisija – je treba storitve, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, obravnavati kot enotno transakcijo z vidika pričakovanja povprečnega potrošnika. Nasprotno, treba je preveriti, ali prevoz trupla z vozilom, za katerega francoski predpisi določajo uporabo nižje stopnje DDV, pomeni konkreten in poseben vidik te kategorije storitev, ki je navedena v točki 16 Priloge III k Direktivi 2006/112, in po potrebi preučiti, ali uporaba te stopnje pomeni kršitev načela davčne nevtralnosti.

Razvrstitev prevoza trupla z vozilom kot „konkreten in poseben vidik“ storitev, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo

35 Da bi se odgovorilo na vprašanje, ali je prevoz trupla z vozilom konkreten in poseben vidik storitev, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, je treba preučiti, ali gre za storitev, ki jo je kot tako mogoče prepoznati kot ločeno od drugih storitev, ki jih opravljajo ta podjetja.

- 36 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se prevoz trupla z vozilom kot dejavnost prevoza razlikuje od drugih storitev, ki jih lahko opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, kakršne so oskrba telesa, uporaba mrtvašnic, organizacija pogrebov ter pokop in upepelitev.
- 37 Prav tako se razlikuje od prenosa trupel z nosači, saj tega prenosa, ker je po svoji naravi omejen na kratke razdalje, ne opravi nujno podjetje, ampak ga je mogoče zaupati svojcem pokojnika in je predvsem obredne narave.
- 38 Poleg tega v skladu z navedbami Francoske republike, ki jim Komisija ne ugovarja, v Franciji za prevoz trupla z vozilom velja posebna ureditev, saj ga lahko opravljajo le pooblaščen izvajalci z vozili, ki so posebej urejena za to. Kot trdi Francoska republika, prevoz lahko dejansko opravi pooblaščen izvajalec, neodvisno od kakršnih koli storitev pogrebnega zavoda.
- 39 V teh okoliščinah je treba upoštevati, da je prevoz trupla z vozilom konkreten in poseben del storitev, ki jih opravljajo podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo.

Spoštovanje načela davčne nevtralnosti

- 40 V zvezi z vprašanjem, ali uporaba nižje stopnje za prevoz trupla z vozilom krši načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV, je treba spomniti, da

omenjeni sistem nasprotuje temu, da se podobno blago ali podobne storitve, ki so med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji, točka 25, in Zweckverband zur Trinkwasserversorgung in Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, točka 42).

41 Kot je bilo ugotovljeno v točki 37 te sodbe, se prevoz trupla z vozilom razlikuje od pre-nosa trupla z nosači, tako da ne gre za podobne storitve, ki so med seboj konkurenčne.

42 Poleg tega Francoska republika navaja, ne da bi ji Komisija glede tega nasprotovala, da če podjetje, ki se ukvarja s pogrebno dejavnostjo, ali kateri koli drugi pooblaščen izvajalec, kot je podjetje za sanitarni prevoz, prevoz trupla z vozilom opravi ločeno, torej neodvisno od kakršne koli druge pogrebne storitve, je to transakcijo po mnenju francoske vlade treba šteti za prevoz oseb v smislu točke 5 Priloge III k Direktivi 2006/112 in zanj v skladu s členom 279 code général des impôts velja enaka nižja stopnja, kot če bi bila opravljena v okviru pogodbe, ki zajema širšo paletu pogrebnih storitev. Iz tega sledi, da storitve, ki so podobne prevozu trupla z vozilom in ki bi lahko bile med seboj konkurenčne, niso obravnavane različno z vidika DDV.

43 Komisija trdi, da različno obravnavanje storitev prevoza trupla z vozilom lahko pov-zroči izkrivljanje konkurence, saj bi podjetja, ki se ukvarjajo s pogrebno dejavnostjo, lahko poskušala umetno zvišati del cene, ki ustreza prevozu trupla z vozilom, in tako znižati del cene, ki zajema druge storitve in za katerega velja splošna stopnja.

- 44 V zvezi s tem je treba poudariti, da Komisija ni pojasnila, zakaj bi lahko taka praksa, katere obstoja ni dokazala, povzročila izkrivljanje konkurence med izvajalci storitev. Dodati je treba, da če bi bilo mogoče dokazati take prakse, kot jih navaja Komisija, morajo pristojni nacionalni organi, ki morajo zagotavljati preprosto in pravilno uporabo nižje stopnje, ki so jo izbrali, ter preprečevanje vsakršnih mogočih davčnih utaj, izogibanja in zlorab (glej točko 30 te sodbe), preučiti, ali te prakse lahko spadajo pod pojem zlorabe, tako da se po potrebi sklicujejo na merila, ki jih je v zvezi s tem Sodišče razvilo v svoji sodni praksi (glej zlasti sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točke od 74 do 76).
- 45 Iz tega sledi, da Komisija ni dokazala, da lahko uporaba nižje stopnje za prevoz trupel z vozilom krši načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV.
- 46 Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da francoski predpisi, ki za prevoz trupla z vozilom določajo nižjo stopnjo DDV, izpolnjujejo pogoje, ki jih na tem področju zahteva zakonodaja Unije.
- 47 V teh okoliščinah je treba tožbo zavrniti.

Stroški

- 48 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Francoska republika je predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s tožbenimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1. Tožba se zavrne.**
- 2. Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi