

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 6 maj 2010 *

I mål C-94/09,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 6 mars 2009,

Europeiska kommissionen, företrädd av M. Afonso, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, företrädd av G. de Bergues och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

* Rättegångsspråk: franska.

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel och M. Berger (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 januari 2010,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96–99.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), genom att inte ha tillämpat

samma mervärdesskattesats på samtliga tillhandahållanden av tjänster av begravningsentreprenörer och leveranser av varor med karaktär av bitransaktion till sådant tillhandahållande.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

- 2 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) (nedan kallat sjätte direktivet) har sedan den 1 januari 2007 upphävts och ersatts av direktiv 2006/112.
- 3 I artikel 96 i direktiv 2006/112, som motsvarar artikel 12.3 a första stycket i sjätte direktivet, anges följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

- 4 I artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112, som motsvarar artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet, föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...”

- 5 Bilaga III till direktiv 2006/112, som motsvarar bilaga H till sjätte direktivet, innehåller en förteckning över verksamheter. Bland dessa verksamheter anges följande två kategorier:

”5. Persontransporter och medfört bagage.

...

16. Tillhandahållande av tjänster av begravningsentreprenörer och krematorietjänster samt leverans av varor med karaktär av bitransaktion till sådant tillhandahållande.”

Den nationella lagstiftningen

- 6 I artikel L. 2223-19 i allmänna lagen om regionala och lokala myndigheter (code général des collectivités territoriales) definieras begravningsentreprenörers externa tjänster på följande sätt:

”Begravningsentreprenörers externa tjänster är ett allmännyttigt uppdrag som innefattar följande:

- 1 Transporter av avlidna före och efter placering i kista.
- 2 Ombesörjande av begravingar.
- 3 Balsamering.
- 4 Tillhandahållande av överdrag, kista, in- och utvändiga tillbehör till kistan samt urnor.
- 5 Stycket upphävt.

6 Förvaltning och användning av bisättningslokaler.

7 Tillhandahållande av begravningsbil och bilar i begravningsståget.

8 Tillhandahållande av personal, föremål och nödvändiga tjänster för begravingar, jordfästningar, exhumeringar och kremeringar, förutom begravningsinskriftioner religiösa symboler, blommor, diverse tryckeriarbeten och stenhuggeriarbeten.

...”

7 I anvisningar från behörigt ministerium nr 68, av den 14 april 2005 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05), föreskrivs följande beträffande den mervärdesskattesats som ska tillämpas på begravningsstjänster:

”...

Endast de transporter av avlidna som, före och efter placering i kista, utförs av auktoriserade personer genom att de använder fordon som är särskilt anordnade för sådana transporter, ska vara föremål för reducerad skattesats. I förekommande fall gäller detta även persontransporter som utförs i följefordon eller i fordon som tillhör kyrkan.

Alla andra transaktioner som har samband med begravningsentreprenörers externa tjänster eller annan därtill hörande verksamhet är föremål för den skattesats som gäller för transaktionen i fråga eller för normalskattesatsen.

... ”

8 I artikel 279 i den allmänna skattelagen (code général des impôts) anges följande:

”En reducerad [mervärdes]skattesats om 5,50 procent ska tillämpas på följande:

...

b quater. Transporter av resande,

... ”

Det administrativa förfarandet

- 9 Genom skrivelse av den 15 december 2006 underrättade kommissionen Republiken Frankrike om att vissa nationella bestämmelser om mervärdesskattesats som tillämpas på tillhandahållande av tjänster av begravningsentreprenörer inte verkade vara förenliga med unionslagstiftningen och gav denna medlemsstat tillfälle att inkomma med sina synpunkter i enlighet med artikel 226 EG.
- 10 Republiken Frankrike har i sitt svar av den 14 februari 2007 gjort gällande att de nationella bestämmelserna om mervärdesskatt är förenliga med unionslagstiftningen.
- 11 Eftersom kommissionen inte övertygades av Republiken Frankrikes svar, avgav den ett motiverat yttrande den 29 juni 2007, i vilket medlemsstaten anmodades att vidta nödvändiga åtgärder för att efterkomma det motiverade yttrandet inom två månader från delgivningen av detsamma.
- 12 Genom skrivelse av den 24 augusti 2007 vidhöll Republiken Frankrike sin ståndpunkt.
- 13 Eftersom kommissionen inte övertygades av Republiken Frankrikes argument, väckte den förevarande talan.

Talan*Parternas argument*

- ¹⁴ Kommissionen har gjort gällande att samtliga tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor från begravningsentreprenörer till den avlidnes familj utgör en enda sammansatt transaktion i mervärdesskattelhänseende, som följaktligen ska vara föremål för samma skattesats.
- ¹⁵ Kommissionen har grundat sin ståndpunkt på domstolens praxis enligt vilken en transaktion, som ur en ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs (dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 29, och dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekering en och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkt 20). Kommissionen anser att begravingar, som den avlidnes familj uppdrar åt begravningsentreprenörer att ombesörja, kännetecknas av en rad delar och handlingar som ska anses utgöra en enda sammansatt tjänst, eftersom de har ett så nära samband för genomsnittskonsumenten att de objektivt sett och ur en ekonomisk synvinkel utgör en helhet. Det vore därför konstlat att skilja dem åt.
- ¹⁶ Enligt kommissionen leder en konstlad åtskillnad mellan transporter av avlidna, med fordon (nedan kallad transporter av avlidna) och de andra tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller, såsom det framgår av anvisningar nr 68 av den 14 april 2005, till att Republiken Frankrike tillämpar två olika mervärdesskattesatser för två delar av en tjänst som ska anses som en enda tjänst. Detta innebär enligt kommissionen att denna tjänst påförs en effektiv skattesats som motsvarar en genomsnittlig skattesats, som med nödvändighet är lägre än den normalskattesats som tillämpas i Frankrike. Denna skattesats varierar dessutom från transaktion till transaktion beroende på den relativa betydelse som transporten av avlidna har i respektive fall.

Kommissionen anser därmed att de franska bestämmelserna strider mot artikel 98.1 i direktiv 2006/112.

- 17 Kommissionen har därutöver anfört att en olikartad behandling av tjänster avseende transporter av avlidna innebär ökad komplexitet och otillräcklig insyn för konsumenter och konkurrenter. Detta kan innebära snedvridning av konkurrensen och kan, därmed, strida mot principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 18 Republiken Frankrike har gjort gällande att den rättspraxis som kommissionen har grundat sin talan på inte är relevant i förevarande fall. Medlemsstaterna kan tillämpa den reducerade skattesatsen selektivt på de tjänstekategorier som anges i bilaga III till direktiv 2006/112.
- 19 Republiken Frankrike har grundat sin ståndpunkt på dom av den 8 maj 2003 i mål C-384/01, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-4395), punkterna 22 och 23, som rör tillhandahållande av elektricitet och naturgas, och på dom av den 3 april 2008 i mål C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (REG 2008, s. I-1817), punkt 39, som rör tillhandahållande av vatten. Enligt medlemsstaten framgår det analogt av dessa domar att det inte finns någonting i lydelsen av artiklarna 96–99.1 i direktiv 2006/112 som innebär att dessa bestämmelser måste tolkas så att den reducerade skattesatsen endast får tillämpas om den avser samtliga aspekter av de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller, vilket innebär att en selektiv tillämpning av den reducerade skattesatsen inte är utesluten, under förutsättning att den inte medför någon risk för snedvridning av konkurrensen.
- 20 Med hänvisning till domarna i de ovannämnda målen har Republiken Frankrike även gjort gällande att om medlemsstaterna iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, får de tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av de tjänster som

begravningsentreprenörer tillhandahåller. Medlemsstaten anser att dessa villkor är uppfyllda beträffande transporter av avlidna. Det handlar, enligt medlemsstaten, för det första om en konkret och specifik aspekt av tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller, vilket bekräftas av det förhållandet att transaktionen omfattas av särskilda bestämmelser. Det förhållandet att en reducerad skattesats endast tillämpas på transporter av avlidna strider för det andra inte mot principen om skatteneutralitet, eftersom denna tjänst inte konkurrerar med någon annan tjänst.

Domstolens bedömning

Tolkning av artiklarna 96–99.1 i direktiv 2006/112

- 21 I artikel 96 i direktiv 2006/112 föreskrivs att normalskattesatsen för mervärdesskatt är densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.
- 22 Genom undantag från principen om att normalskattesats ska tillämpas, har medlemsstaterna vidare rätt att enligt artikel 98.1 och 98.2 i direktivet tillämpa en eller två reducerade mervärdesskattesatser. Enligt den bestämmelsen får de reducerade mervärdesskattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till direktivet.
- 23 En reducerad skattesats får tillämpas på tillhandahållande av tjänster av begravningsentreprenörer enligt punkt 16 i bilaga III till direktiv 2006/112.

- 24 Dessa bestämmelser är i huvudsak identiska med dem som föreskrevs i artikel 12.3 a första och andra styckena och kategori 15 i bilaga H till sjätte direktivet.
- 25 Domstolen har fastställt att det inte finns någonting i lydelsen av artikel 12.3 a tredje stycket i sjätte direktivet som innebär att den måste tolkas så, att den reducerade skattesatsen endast får tillämpas om den avser samtliga aspekter av de tjänster som ingår i en av de kategorier som anges i bilaga H till sjätte direktivet. Detta innebär att en selektiv tillämpning av den reducerade skattesatsen inte är utesluten, under förutsättning att den inte medför någon risk för snedvridning av konkurrensen (se domen i det ovannämnda målet *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, punkt 41, och se, analogt, domen i det ovannämnda målet *kommissionen mot Frankrike*, punkt 27).
- 26 Domstolen har dragit den slutsatsen att medlemsstaterna får tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på konkreta och specifika aspekter av en tjänstekategori som anges i bilaga H till sjätte direktivet, under förutsättning att de iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se domen i det ovannämnda målet *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, punkt 43).
- 27 Eftersom artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112 i huvudsak har samma lydelse som artikel 12.3 a i sjätte direktivet, ska domstolens tolkning av den sistnämnda bestämmelsen även gälla artikel 98.1 och 98.2.
- 28 Av detta följer att när en medlemsstat har beslutat att använda sig av möjligheten enligt artikel 98.1 och 98.2 i direktiv 2006/112 att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på en tjänstekategori i bilaga III till detta direktiv, får medlemsstaten begränsa tillämpningen av den reducerade mervärdesskattesatsen till att gälla konkreta och specifika aspekter av tjänstekategorin, under förutsättning att den iakttar principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

- 29 Den möjlighet att tillämpa den reducerade mervärdesskattesatsen selektivt som sålunda tillerkänts medlemsstaterna motiveras särskilt av att den reducerade skattesatsen är ett undantag. Att den endast tillämpas på konkreta och specifika aspekter står således i överensstämmelse med principen om att undantag och avvikelser ska tolkas restriktivt (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 28).
- 30 Det ska emellertid påpekas att denna möjlighet är underkastad två villkor. Dels ska endast konkreta och specifika aspekter av tjänstekategorin i fråga avskiljas för tillämpningen av den reducerade skattesatsen. Dels ska principen om skatteneutralitet iakttas. Dessa villkor avser att säkerställa att medlemsstaterna endast använder sig av denna möjlighet i enlighet med de villkor som garanterar en korrekt och enkel tillämpning av den reducerade skattesats som valts och att skatteundandragande, skatteflykt och missbruk förhindras.
- 31 Kommissionen har anfört att när medlemsstaterna använder sig av den möjlighet som ges enligt artikel 98 i direktiv 2006/112 att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats, ska de iaktta de kriterier som fastställts i domstolens praxis för att avgöra huruvida en transaktion innehåller flera delar som ska anses som ett enda tillhandahållande, som är föremål för en enhetlig skattemässig behandling, eller om transaktionen ska anses som två eller flera fristående tillhandahållanden, som kan behandlas olika.
- 32 Dessa av kommissionen anförda kriterier, såsom den genomsnittliga konsumentens förväntningar, syftar till att skydda mervärdesskattesystemets funktion med hänsyn till mångfalden av affärstransaktioner. Domstolen har emellertid medgett att det är omöjligt att uttömmande ange en lösning på detta problem (se domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 27). Domstolen har vidare påpekat att det ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga (se domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 28, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 19, och dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service, REG 2008, s. I-897, punkt 54).

33 Av detta följer att kriterierna är lämpliga att tillämpa från fall till fall, för att bland annat undvika att avtalet mellan den beskattningsbara personen och konsumenten ges en utformning som innebär en konstlad uppdelning av en transaktion i flera skattetransaktioner, vilken ur en ekonomisk synvinkel ska anses som en enda transaktion. Kriterierna kan emellertid inte anses bestämmande för medlemsstaternas utövande av sitt utrymme för skönsmässig bedömning enligt direktiv 2006/112 i fråga om tillämpningen av reducerade mervärdesskattesatser. För att ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning ska kunna utövas krävs det att det finns allmänna och objektiva kriterier, såsom de kriterier som har slagits fast i domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike och Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, till vilka det hänvisas i punkterna 26, 28 och 30 i förevarande dom.

34 För att avgöra huruvida förevarande talan ska bifallas, är det mot denna bakgrund inte nödvändigt att, såsom kommissionen har anfört, undersöka huruvida de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller, utifrån genomsnittskonsumentens förväntningar, ska anses som en enda transaktion. Däremot ska domstolen pröva huruvida transporter av avlidna, för vilka det enligt fransk lagstiftning föreskrivs en reducerad mervärdesskattesats, utgör en konkret och specifik aspekt av den tjänstekategori som anges i punkt 16 i bilaga III till direktiv 2006/112. Domstolen ska vidare pröva huruvida tillämpningen av denna skattesats i förekommande fall strider mot principen om skatteneutralitet eller inte.

Huruvida transporter av avlidna kan kvalificeras som en ”konkret och specifik aspekt” av de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller

35 För att besvara frågan huruvida transporter av avlidna utgör en konkret och specifik aspekt av de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller, ska domstolen pröva huruvida det handlar om tillhandahållande av en tjänst som i sig är urskiljbar från de andra tjänster som begravningsentreprenörerna tillhandahåller.

- 36 Det ska därvid konstateras att transporter av avlidna, såsom transportverksamhet, skiljer sig från andra tjänster som begravningsentreprenörer kan tillhandahålla, till exempel balsamering, användningen av en bisättningslokal, ombesörjande av begravingar, och jordfästning eller kremering.
- 37 Transporter av avlidna med fordon skiljer sig även från transporter av avlidna med kistbärare, vilka av naturliga skäl begränsar sig till kortare förflyttningar. Det är inte nödvändigtvis ett företag som måste utföra denna uppgift, utan den kan anförtros den avlidnes nära anhöriga och är framför allt av ceremoniell karaktär.
- 38 Enligt de uppgifter som Republiken Frankrike har lämnat, vilka kommissionen inte har bestritt, omfattas transporter av avlidna dessutom av särskilda bestämmelser i Frankrike och kan således endast utföras av en auktoriserade person med användning av ett fordon som är särskilt utrustat för sådana transporter. I likhet med vad Republiken Frankrike har gjort gällande kan det för övrigt hända att transporter av avlidna utförs av en auktoriserad transportör, oberoende av andra tjänster som tillhandahålls av en begravningsentreprenör.
- 39 Domstolen finner mot denna bakgrund att transporter av avlidna ska anses utgöra en konkret och specifik del av de tjänster som begravningsentreprenörer tillhandahåller.

Huruvida principen om skatteneutralitet har iakttagits

- 40 Beträffande frågan huruvida tillämpningen av en reducerad skattesats på transporter av avlidna strider mot principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, ska det erinras om att denna princip utgör

hinder för att jämförbara och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se bland annat domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 25, och Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, punkt 42).

41 Såsom domstolen har slagit fast i punkt 37 i denna dom, skiljer sig transporter av avlidna med fordon från transporter av avlidna med kistbärare på ett sådant sätt att det inte handlar om jämförbara och således konkurrerande tjänster.

42 Republiken Frankrike har dessutom gjort gällande, vilket kommissionen inte har bestritt, att när en transport av en avliden, som utförs av en begravningsentreprenör eller någon annan auktoriserad person (såsom ett sjuktransportföretag), sker utan samband med andra begravnings tjänster är denna transaktion enligt fransk lagstiftning att anse som persontransport i den mening som avses i punkt 5 i bilaga III till direktiv 2006/112. Transaktionen är därför i enlighet med artikel 279 i den allmänna skattelagen föremål för samma reducerade mervärdesskattesats som om den hade utförts i enlighet med ett avtal om tillhandahållande av ett större antal begravnings tjänster. Av detta följer att tjänster som är jämförbara med transporter av avlidna, och som således utgör konkurrerande tjänster, inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende.

43 Kommissionen har gjort gällande att en olikartad behandling av tjänster avseende transporter av avlidna kan innebära snedvridning av konkurrensen, eftersom begravningsentreprenörerna kan frestas att konstlat höja den del av priset som motsvarar transporten av avlidna på så sätt att den del av priset som motsvarar andra tjänster, vilka är föremål för en normalskattesats, minskas.

- 44 Det ska därvid framhållas att kommissionen inte har förklarat varför en sådan tillämpning, som den inte har styrkt föreligger, skulle kunna innebära snedvridning av konkurrensen mellan tjänsteleverantörerna. För det fall en sådan tillämpning som kommissionen har hänvisat till skulle kunna fastställas, ska det tilläggas att det ankommer på behöriga nationella myndigheter – vilka ska säkerställa en enkel och korrekt tillämpning av den reducerade skattesats som myndigheten har valt och se till att skatteundandragande, skatteflykt och allt eventuellt missbruk förhindras (se punkt 30 i denna dom) – att pröva om sådan tillämpning kan omfattas av begreppet missbruk, genom att i förekommande fall grunda sig på de kriterier som för detta ändamål har utvecklats i domstolens praxis (se bland annat dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2002, s. I-1609, punkterna 74–76).
- 45 Av detta följer att kommissionen inte har styrkt att tillämpningen av en reducerad skattesats på transporter av avlidna strider mot principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.
- 46 Mot bakgrund av det ovan anförda konstaterar domstolen att den franska lagstiftningen, genom vilken transporter av avlidna är föremål för en reducerad mervärdesskattesats, uppfyller de villkor som krävs enligt unionslagstiftningen på detta område.
- 47 Mot denna bakgrund ska talan ogillas.

Rättegångskostnader

- 48 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Republiken Frankrike har yrkat att

kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Republiken Frankrikes yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) Talan ogillas.**
- 2) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter