

Lieta C-94/09

Eiropas Komisija

pret

Francijas Republiku

Valsts pienākumu neizpilde – PVN – Direktīva 2006/112/EK – 98. panta 1. un 2. punkts – Apbedīšanas uzņēmumu sniegtie pakalpojumi – Samazinātas likmes piemērošana mirušo personu transportēšanas ar transportlīdzekļi pakalpojumiem

Sprieduma kopsavilkums

*Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Dalībvalstu iespēja piemērot samazinātu nodokļa likmi dažām preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai*

*(Padomes Direktīvas 2006/112 96. pants, 98. panta 1. un 2. punkts un III pielikums)*

Dalībvalsts, kura mirušo personu transportēšanai piemēro samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi, kas atšķiras no likmes, kura tiek piemērota citiem pakalpojumiem, ko var sniegt apbedīšanas uzņēmumi, ir izpildījusi Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 96. pantu un 98. panta 1. un 2. punktu paredzētos pienākumus.

Ja dalībvalsts nolēmj izmantot Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punktu noteikto iespēju piemērot samazinātu pievienotās vērtības nodokļa likmi vienai no šīs direktīvas III pielikumā esošo pakalpojumu kategorijām, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas piemērots kopējai pievienotās vērtības nodokļa sistēmai, tai ir iespēja ierobežot šīs samazinātās likmes piemērošanu ar konkrētiem un specifiskiem šīs kategorijas aspektiem. Šīs iespējas izmantošana ir pakāpta diviem nosacījumiem, pirmkārt, samazinātās likmes piemērošanas nolūkā izdalīt tikai konkrētus un specifiskus attiecīgās pakalpojumu kategorijas aspektus un, otrkārt, ievērot nodokļu neitralitātes principu. Šo nosacījumu mērķis ir nodrošināt, lai dalībvalstis izmantotu šo iespēju tikai apstākļos, kuri nodrošina, ka izvēlētā samazinātā likme tiek piemērota vienrīši un korekti, kā arī, lai novērstu jebkādu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un jebkādu iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu. Tā kā, pirmkārt, mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekļi apbedīšanas uzņēmumu sniegto pakalpojumu vidū ir konkrēts un specifisks elements un, otrkārt, pakalpojumi, kuri ir līdzīgi mirušo personu transportēšanai ar transportlīdzekļi un kuri var ar to konkurēt, no pievienotās vērtības nodokļa viedokļa netiek vērtēti atšķirīgi, ar tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru mirušo personu transportēšanai ar transportlīdzekļi ir piemērojama samazināta pievienotās vērtības nodokļa likme, tiek izpildīti nosacījumi, kuri prasīti Direktīvā 2006/112.

(sal. ar 28., 30., 39., 42. un 46. punktu)

## TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2010. gada 6. maij? (\*)

Valsts pien?kumu neizpilde – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 98. panta 1. un 2. punkts –  
Apbed?šanas uz??mumu sniegtie pakalpojumi – Samazin?tas likmes piem?rošana mirušo  
personu transport?šanas ar transportl?dzekli pakalpojumiem

Lieta C?94/09

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2009. gada 6.  
mart? c?la

**Eiropas Komisija**, ko p?rst?v M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?ve, kas nor?d?ja adresi  
Luksemburg?,

pras?t?ja,

pret

**Francijas Republiku**, ko p?rst?v Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un Ž. S. Pilcers [*J. S. Pilczer*],  
p?rst?vji,

atbild?t?ja.

TIESA (pirm? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši E. Levits, E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*],  
Ž. Ž. K?zels [*J. J. Kasil*] un M. Bergere [*M. Berger*] (referente),

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2010. gada 28. janv?ra tiesas s?di,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez  
?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Ar savu pras?bas pieteikumu Eiropas Kopienu Komisija l?dz Tiesu konstat?t, ka Francijas  
Republika, nepiem?rojot apbed?šanas uz??mumu sniegtajiem pakalpojumiem, k? ar? ar tiem

saistītu preču piegādēm vienotu pievienotās vārtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") likmi, nav izpildījusi Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vārtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 96.–99. panta 1. punkta paredzētos pienākumus.

## **Atbilstošās tiesību normas**

### *Savienības tiesiskais regulējums*

2 Ar Direktīvu 2006/112 kopš 2007. gada 1. janvāra ir atcelta un aizstāta Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vārtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva").

3 Direktīvas 2006/112 96. pantā, kurš atbilst Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta pirmajai daļai, ir noteikts:

"Dalībvalstis piemēro PVN pamatlīkmi, ko katrā dalībvalstī nosaka procentos no summas, kurai uzliek nodokli; preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai pamatlīkme ir vienāda."

4 Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punktā, kurš atbilst Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešajai daļai, ir paredzēts:

"1. Dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes.

2. Samazinātas likmes piemēro tikai tādā kategorijā preču piegādei vai tādā kategorijā pakalpojumu sniegšanai, kas minēti III pielikumā.

[..]"

5 Direktīvas 2006/112 III pielikumā, kurš atbilst Sestās direktīvas H pielikumam, ir darbību saraksts, starp kurām ir šādas divas kategorijas:

"5) pasažieru un viņu bagāžas pārvadājumi;

[..]

16) apbedīšanas un kremāšanas uzdevumu pakalpojumu sniegšana, kā arī ar tiem saistītu preču piegāde."

### *Valsts tiesiskais regulējums*

6 Vispārīgajā vietējo valsts pārvaldes iestāžu kodeksa L. 2223/19. pantā apbedīšanas tirdzniecības pakalpojums ir definēts šādi:

"Apbedīšanas tirdzniecības pakalpojums ir sabiedrisko pakalpojumu uzdevums, kurš ietver:

1° mirušo personu transportēšanu pirms un pēc guldīšanas zārķī;

2° būru organizēšanu;

3° uzglabāšanu;

4° pārklājumu, zārķu un to iekšējo un ārējo aksesuāru, kā arī apbedīšanas urnu piegādi;

5° punkts sv?trots

6° kapli?u p?rvald?šanu un izmantošanu;

7° l??ratu un katafalku pieg?di;

8° person?la nodrošin?šanu, b?r?m, apbed?šanai, atrakšanai un krem?šanai nepieciešamo priekšmetu pieg?di un pakalpojumu sniegšanu, iz?emot piemi?as pl?ksnes, reli?iskus simbolus, ziedus, daž?dus apdrukas darbus un marmora kapu pieminek?u izgatavošanu.

[..]"

7 Attiec?b? uz apbed?šanas pakalpojumiem piem?rojamo PVN likmi ministrijas 2005. gada 14. apr??a instrukcij? Nr. 68 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05) ir paredz?ts:

"[..]

Samazin?t? likme attiecas tikai uz tiem mirušo personu transport?šanas pakalpojumiem pirms un p?c guld?šanas z?rk?, kurus administrat?vu at?auju sa??muši pakalpojumu sniedz?ji veic ar šaj? sakar? speci?li apr?kotiem transportl?dzek?iem. Tas pats attiecas uz personu p?rvad?jumiem, kuri veikti ar autobusiem, kuros p?rvad? izvad?t?jus, vai maš?n?m, kur?s p?rvad? gar?dzniekus.

Vis?m p?r?j?m darb?b?m, kuras šie pakalpojumu sniedz?ji var?tu veikt ?r?j? apbed?šanas pakalpojuma vai citu pielikum? min?to darb?bu ietvaros, tiek piem?rota t?m atbilstoša likme, proti, parast? likme.

[..]"

8 Visp?r?j? nodok?u kodeksa 279. pant? ir noteikts:

"Par 5,50 % samazin?ta [PVN] likme tiek iekas?ta par:

[..]

b c. pasažieru transport?šanu;

[..]"

### **Pirmstiesas proced?ra**

9 Ar 2006. gada 15. decembra v?stuli Komisija v?rsa Francijas Republikas uzman?bu uz to, ka noteiktas valsts ties?bu normas par piem?rojamo PVN likmi apbed?šanas uz??mumu sniegtajiem pakalpojumiem neš?iet atbilstošas Eiropas Savien?bas ties?b?m, un lika šai dal?bvalstij iesniegt savus apsv?rumus atbilstoši EKL 226. pantam.

10 Sav? 2007. gada 14. febru?ra atbildes v?stul? Francijas Republika nor?d?ja, ka t?s valsts tiesiskais regul?jums PVN jom? esot sader?gs ar Eiropas Savien?bas ties?b?m.

11 T? k? šie apsv?rumi nebija p?rliecin?juši Komisiju, t? 2007. gada 29. j?nij? nos?t?ja argument?to atzinumu, kur? t? aicin?ja Francijas Republiku veikt pas?kumus, kas nepieciešami, lai izpild?tu š? atzinuma pras?bas divu m?nešu termi?? no t? sa?emšanas br?ža.

12 2007. gada 24. augusta v?stul? Francijas Republika atk?rtoti izteica savu nost?ju.

13 T? k? Francijas Republikas argumenti nebija p?rliecin?juši Komisiju, t? nol?ma celt šo pras?bu.

## Par pras?bu

### *Lietas dal?bnieku argumenti*

14 Komisija nor?da, ka pakalpojumu sniegšanu un pre?u pieg?žu kopums, ko apbed?šanas uz??mumi sniedz aizg?ju ?imen?m, no PVN viedok?a esot viena kompleksa darb?ba, kurai l?dz ar to esot j?piem?ro vienota nodok?a likme.

15 Komisija savu nost?ju pamato ar Tiesas judikat?ru, saska?? ar kuru dar?jumu, kas no ekonomisk? viedok?a uzskat?ms par vienu pakalpojumu, nedr?kst m?ksl?gi sadal?t, lai neizkrop?otu PVN sist?mas darb?bu (1999. gada 25. febru?ra spriedums liet? C?349/96 *CPP, Recueil*, l?973. lpp., 29. punkts, k? ar? 2005. gada 27. oktobra spriedums liet? C?41/04 *Levob Verzekeringen un OV Bank*, Kr?jums, l?9433. lpp., 20. punkts). Komisija uzskata, ka b?ru organiz?šanu, par kuru aizg?ja ?imene maks? apbed?šanas uz??mumam, raksturojot elementu un darb?bu kopums, kuri esot j?uzskata par vienu kompleksu pakalpojumu tikt?l, cikt?l vidusm?ra pat?rt?jam t?s ir tik tieši saist?tas, ka no ekonomisk? viedok?a objekt?vi veido kopumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga.

16 P?c Komisijas dom?m, no ministrijas 2005. gada 14. apr??a instrukcijas Nr. 68 izrietoš? mirušo personu transport?šanas ar transportl?dzekli pakalpojuma m?ksl?g? nodal?šana no apbed?šanas uz??mumu sniegto pakalpojumu kopuma liekot Francijas Republikai piem?rot divas atš?ir?gas PVN likmes div?m viena pakalpojuma sast?vda??m, kuras esot j?uzskata par vienu pakalpojumu. Šim pakalpojumam tiktu piem?rota faktisk? nodok?u likme, kura atbilst vid?jai likmei, kas nenov?ršami ir zem?ka par Francij? parasti piem?roto likmi. Turkl?t š? likme mainoties atkar?b? no katras konkr?t?s darb?bas, ?emot v?r? noz?m?gumu, kura katr? atseviš?? gad?jum? ir mirušo personu transport?šanai ar transportl?dzekli. Komisija uzskata, ka l?dz ar to Francijas tiesiskais regul?jums ietverot Direkt?vas 2006/112 98. panta 1. punkta p?rk?pumu.

17 Komisija piebilst, ka atš?ir?g? attieksme pret mirušo personu transport?šanas ar transportl?dzekli pakalpojumiem pat?rt?jiem un konkurentiem radot sarež??t?bu, k? ar? neskaidr?bas, kam sekas varot b?t konkurences trauc?jumi un l?dz ar to kop?jai PVN sist?mai rakstur?g? nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pums.

18 Francijas Republika b?t?b? apgalvo, ka judikat?ra, uz kuru atsaucas Komisija, neesot atbilstoša šim gad?jumam un ka attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 III pielikum? esošaj?m pakalpojumu kategorij?m dal?bvalst?m esot iesp?ja piem?rot samazin?to likmi selekt?vi.

19 Francijas Republika savu nost?ju pamato ar 2003. gada 8. maija spriedumu liet? C?384/01 Komisija/Francija (*Recueil*, l?4395. lpp., 22. un 23. punkts) par elektr?bas un g?zes pieg?di, k? ar? ar 2008. gada 3. apr??a spriedumu liet? C?442/05 *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (Kr?jums, l?1817. lpp., 39. punkts) par ?dens pieg?di/?densapg?di. P?c t?s dom?m, no šiem spriedumiem p?c analo?ijas izrietot, ka Direkt?vas 2006/112 96.–99. panta 1. punkta tekst? neesot noteikts, ka š?s ties?bu normas b?tu interpret?jamas k? pras?ba piem?rot samazin?tu likmi tikai tad, ja t?s attiecas uz visiem apbed?šanas uz??mumu sniegto pakalpojumu aspektiem atbilstoši š?s direkt?vas III pielikumam, l?dz ar to nav izsl?gta selekt?va samazin?tas likmes piem?rošana ar nosac?jumu, ka t? nerada nek?du konkurences trauc?juma risku.

20 T?pat, atsaucoties uz iepriekš min?tajiem spriedumiem, t? apgalvo, ka, iev?rojot nodok?u

neitralitātes principu, kas piemērt kopējai PVN sistēmai, dalībvalstīm esot iespējama piemērot samazinātu PVN likmi apbedīšanas uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrētiem un īpašiem aspektiem. Francijas Republika uzskata, ka attiecībā uz mirušo personu transportēšanu ar transportlīdzekļi šie nosacījumi esot izpildīti. Pirmkārt, runa esot par konkrētu un specifisku apbedīšanas uzņēmumu sniegto pakalpojumu aspektu, ko apliecinot tas, ka šā darbība ir īpaša tiesiskā regulējuma priekšmets. Otrkārt, samazinātas likmes piemērošana tikai mirušo personu transportēšanai ar transportlīdzekļi neapdraudot nodokļu neitralitātes principu, jo šā pakalpojuma sniegšana nekonkurē ne ar vienu citu pakalpojuma sniegšanu.

### *Tiesas vērtējums*

Par Direktīvas 2006/112 96.–99. panta 1. punkta interpretāciju

21 Direktīvas 2006/112 96. pantā ir paredzēts, ka preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai ir piemērojama tādā pati PVN likme – parastā likme.

22 Pēc tam šīs direktīvas 98. panta 1. un 2. punktā, atspoguļojoties no principa, saskaņā ar kuru ir piemērojama parastā likme, dalībvalstīm ir dota iespēja pievienot vienu vai divas samazinātās PVN likmes. Saskaņā ar šo tiesību normu samazinātās PVN likmes var piemērot tikai minētās direktīvas III pielikuma esošo kategoriju preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai.

23 Direktīvas 2006/112 III pielikuma 16. punktā samazinātu likmi ir atļauts piemērot apbedīšanas uzņēmumu sniegtajiem pakalpojumiem.

24 Šādas tiesību normas ietvertie noteikumi būtībā ir identiski Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta pirmajam un trešajam daļām, kā arī H pielikuma piecpadsmitajai kategorijai paredzētajiem noteikumiem.

25 Tiesa attiecībā uz Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta trešo daļu ir nospriedusi, ka šīs tiesību normas tekstā nav noteikts, ka tādā būtībā interpretējama kā prasība piemērot samazinātu likmi tikai tad, ja tā attiecas uz visiem pakalpojumu kategorijas aspektiem atbilstoši tās pašas direktīvas H pielikumam; līdz ar to nav izslēgta selektīva samazinātas likmes piemērošana ar nosacījumu, ka tā nerada nekādu konkurences traucējuma risku (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, 41. punkts, kā arī pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 27. punkts).

26 Līdz ar to Tiesa secināja, ka, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas piemērt kopējai PVN sistēmai, dalībvalstīm ir iespējama piemērot samazinātu PVN likmi pakalpojumu kategorijas, kas noteikta Sestās direktīvas H pielikumā, konkrētiem un specifiskiem aspektiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, 43. punkts).

27 Tā kā Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punktā būtībā ir pārņemts Sestās direktīvas 12. panta 3. punkta a) apakšpunkta formulējums, uz to ir jāattiecinā Tiesas sniegtā interpretācija par šo pārdēļo tiesību normu.

28 No tā izriet, ka, ja dalībvalsts nolemj izmantot Direktīvas 2006/112 98. panta 1. un 2. punktā noteikto iespēju piemērot samazinātu PVN likmi vienai no šīs direktīvas III pielikuma esošo pakalpojumu kategorijām, ievērojot nodokļu neitralitātes principu, kas piemērt kopējai PVN sistēmai, tai ir iespējama ierobežot šīs samazinātās PVN likmes piemērošanu uz konkrētiem un specifiskiem šīs kategorijas aspektiem.

29 Dalībvalstīm noteikto iespēju selektīvi piemērot samazinātu PVN likmi paši pamato apsvērumus, ka, t?k? š? likme ir izņēmums, t?s piemērošanas attiecināšana tikai uz konkrētiem un specifiskiem aspektiem ir saskaņā ar principu, ka izņēmumi un atkāpes ir jāinterpretē šauri (skat. iepriekš minēto spriedumu liet? Komisija/Francija, 28. punkts).

30 Tomēr ir jānorāda, ka š?s iespējas izmantošana ir pakāuta diviem nosacījumiem, pirmkārt, samazināt?s likmes piemērošanas nol?k? izdalīt tikai konkrētus un specifiskus attiecīg?s pakalpojumu kategorijas aspektus un, otrkārt, ievērot nodokļu neitralitētes principu. Šo nosacījumu mērķis ir nodrošināt, lai dalībvalstis izmantotu šo iespēju tikai apstāk?os, kuri nodrošina, ka izvēlēt? samazināt? likme tiek piemērota vienrēši un korekti, k? ar?, lai novērstu kr?pšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un jebk?du iespējamu ?aunprēt?gu izmantošanu.

31 Komisija norāda, ka dalībvalstīm, ja t?s izmanto Direkt?vas 2006/112 98. pant? doto iespēju piemērot samazinātu PVN likmi, ir jāievēro judikat?r? izklāstītie kritēriji, lai noteiktu, vai darb?ba, kura sast?v no vairākiem elementiem, ir jāuzskata par vienu pakalpojumu, kas pakāauts vienam nodokļu režīmam, vai par diviem vai vairākiem atsevišiem pakalpojumiem, kuriem var piemērot atšķirīgus režīmus.

32 Šaj? sakar? ir jāatgādina, ka t?du šo kritēriju k? vidusmēra patrēt?ja viedoklis, uz ko atsaucas Komisija, mērķis, ?emot vēr? komercdarījumu dažād?bu, ir aizsargāt PVN sistēmas darb?bu. Tomēr Tiesa pati ir atzinusi nespēju sniegt uz šo problēmu izsmēošu atbildi (iepriekš minētais spriedums liet? CPP, 27. punkts) un ir norādījusi uz nepieciešam?bu ?emt vēr? visus apstāk?us, k?dos notiek attiecīg? darb?ba (iepriekš minētie spriedumi liet? CPP, 28. punkts, un liet? *Levob Verzekerings* un *OV Bank*, 19. punkts, k? ar? 2008. gada 21. februāra spriedums liet? C/425/06 *Part Service*, Kr?jums, l?897. lpp., 54. punkts).

33 No t? izriet, ka, ja minētie kritēriji ir paredzēti piemērošanai katr? atseviš?? gadījum?, lai tostarp nepie?autu, ka nodokļu maksāt?ja un patrēt?ja ieviest? l?gumisk? struktūra rad?tu darb?bas, kura no ekonomisk? viedokļa ir jāuzskata par vienu darb?bu, m?ksl?gu sadalīšanu vairāk?s nodokļu darb?b?s, šos kritērijus nevar uzskatīt par noteicošiem, lai dalībvalstis izmantotu r?c?bas brīv?bu, kas t?m attiecībā uz samazinātas PVN likmes piemērošanu ir pieširta Direkt?v? 2006/112. Š?das r?c?bas brīv?bas izmantošana pieprasa t?dus vispārīgus kritērijus un mērķus k? tie, kuri noteikti iepriekš minētajos spriedumos liet? Komisija/Francija, k? ar? liet? *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* un atgādinti š? sprieduma 26., 28. un 30. punkt?.

34 Š?dos apstāk?os, lai lemtu par š?s pras?bas pamatot?bu, nav nepieciešams noskaidrot, vai, k? to apgalvo Komisija, apbedīšanas uzņēmumu sniegtie pakalpojumi no vidusmēra patrēt?ja viedokļa ir vai nav jāuzskata par vienu darījumu. Toties ir jāp?rbauda, vai mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekli, kurai Francijas tiesiskaj? regulējum? ir paredzēta samazinātas PVN likmes piemērošana, ir t?ds š?s pakalpojumu kategorijas konkrēts un specifisks aspekts, k?ds ir minēts Direkt?vas 2006/112 III pielikuma 16. punkt?, un vajadz?bas gadījum? ir jāp?rbauda, vai š?s likmes piemērošana apdraud nodokļu neitralitētes principu.

Par mirušo personu transportēšanas ar transportlīdzekli klasificēšanu par apbedīšanas uzņēmumu sniegtu pakalpojumu "konkrētu un specifisku aspektu"

35 Lai atbildētu uz jautājumu, vai mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekli ir apbedīšanas uzņēmumu sniegto pakalpojumu konkrēts un specifisks aspekts, ir jāpārbauda, vai runa ir par pakalpojuma sniegšanu, kura kā tādā ir identificējama atsevišķi no citiem šā uzņēmuma sniegtajiem pakalpojumiem.

36 Šajā sakarā ir jākonstatē, ka mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekli kā pārvadājums atšķiras no citiem pakalpojumiem, kurus varētu sniegt apbedīšanas uzņēmumi, proti, somatiskās aprūpes, kaplietas izmantošanas, bērnu organizēšanas, kā arī apbedīšanas vai kremācijas.

37 Tāpat tā atšķiras no mirušo personu transportēšanas nesot, jo pārdzīvo, kura sava rakstura dēļ ir piemērota tikai šiem attiecīgiem, ne vienmēr veic kāds uzņēmums, bet tā var tikt uzticēta aizgājēja tuviniekiem un tai piemēri ir ceremonijas raksturs.

38 Turklāt saskaņā ar Francijas Republikas sniegtajam norādēm, pret ko nav iebildusi Komisija, Francijā uz mirušo personu transportēšanu ar transportlīdzekli attiecas pašs tiesiskais regulējums, tādēļ kā to var veikt tikai administratīvu atļauju saņēmēji pakalpojumu sniedzēji ar šajā sakarā speciāli aprīkotiem transportlīdzekļiem. Kā to norādēja Francijas Republika, gadās, ka mirušo personu transportēšanu, neatkarīgi no apbedīšanas pakalpojumiem, veic atļauju saņēmējis pārvadātājs.

39 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekli apbedīšanas uzņēmumu sniegto pakalpojumu vidū ir konkrēts un specifisks elements.

Par nodokļu neitralitātes principa ieviešanu

40 Attiecībā uz jautājumu, vai samazinātas likmes piemērošana mirušo personu transportēšanai ar transportlīdzekli apdraud kopējai PVN sistēmai raksturīgo nodokļu neitralitātes principu, ir jāatgādina, ka šis princips nepieļauj no PVN viedokļa atšķirīgi izvērtēt līdzīgus pakalpojumus, starp kuriem pastāv konkurence (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Francija, 25. punkts, kā arī lietā *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, 42. punkts).

41 Kā tas tika konstatēts šā sprieduma 37. punktā, mirušo personu transportēšana ar transportlīdzekli atšķiras no mirušo personu transportēšanas nesot, tādēļ kā nav runa par līdzīgiem pakalpojumiem, kuri savā starpā konkurētu.

42 Turklāt Francijas Republika apgalvoja un Komisija tam nav iebildusi, ka, kad mirušo personu transportēšanu ar transportlīdzekli izolēti, proti, neatkarīgi no pārējiem apbedīšanas kārtības pakalpojumiem, ir veicis apbedīšanas uzņēmums vai tāds cits atļauju saņēmējs pakalpojuma sniedzējs kā sanitārā transporta uzņēmums, šā darbība saskaņā ar Francijas tiesisko regulējumu tiek uzskatīta par personu pārvadājumu Direktīvas 2006/112 III pielikuma 5. punkta izpratnē un atbilstoši Vispārīgā nodokļu kodeksa 279. pantam tai ir piemērojama tāda pati samazinātā likme kā tad, ja tā būtu veikta Iegūta ietvaros, kurš ietvertu plašāka klāsta apbedīšanas kārtības pakalpojumu sniegšanu. No tā izriet, ka pakalpojumi, kuri ir līdzīgi mirušo personu transportēšanai ar transportlīdzekli un kuri var konkurēt savā starpā, no PVN viedokļa netiek vērtēti atšķirīgi.



43 Komisija apgalvo, ka atširg? attieksme pret mirušo personu transportšanas ar transportlīdzekli pakalpojumiem var?tu rad?t konkurences trauc?jumus, jo apbedšanas uz?mumi var?tu m?ksl?gi paaugstin?t mirušo personu transportšanas ar transportlīdzekli cenas da?u, lai samazin?tu cenas da?u citiem pakalpojumiem, kuriem tiktu piem?rota parast? likme.

44 Šaj? sakar? ir j?nor?da, ka Komisija nav paskaidrojusi, k? š?da prakse, kuras past?v?šanu t? nepier?da, var?tu rad?t konkurences trauc?jumus pakalpojumu sniedz?ju starp?. J?piebilst, ka gad?jum?, ja t?da prakse, uz k?du atsaucas Komisija, var?tu tikt pier?d?ta, kompetentaj?m valsts iest?d?m, kur?m ir j?nodrošina to izv?l?t?s samazin?t?s likmes vienkr?ša un korekta piem?rošana, k? ar? j?nov?rš kr?pšana, izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas un jebk?da iesp?jama ?aunpr?t?ga izmantošana (skat. š? sprieduma 30. punktu), b?tu j?p?rbauda, vai uz to var attiekties ?aunpr?t?gas r?c?bas j?dziens, vajadz?bas gad?jum? atsaucoties uz šaj? nol?k? Tiesas judikat?r? izstr?d?tajiem krit?rijiem (skat. it ?paši 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax* u.c., Kr?jums, l?1609. lpp., 74.–76. punkts).

45 No t? izriet, ka Komisija nav pier?d?jusi, ka, piem?rojot samazin?tu likmi mirušo personu transportšanai ar transportlīdzekli, tiktu p?rk?pts kop?gai PVN sist?mai rakstur?gais nodok?u neitralit?tes princips.

46 ?emot v?r? iepriekš min?to, ir j?atz?st, ka ar Francijas tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru mirušo personu transportšanai ar transportlīdzekli ir piem?rojama samazin?ta PVN likme, tiek izpild?ti nosac?jumi, kuri pras?ti Eiropas Savien?bas tiesiskaj? regul?jum? attiec?b? uz šo jomu.

47 Š?dos apst?k?os pras?ba ir j?noraida.

#### **Par ties?šan?s izdevumiem**

48 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dal?bniekam, kuram spriedums ir nelabv?l?gs, piespriež atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus, ja to ir pras?jis lietas dal?bnieks, kuram spriedums ir labv?l?gs. T? k? Francijas Republika ir pras?jusi piespriet Komisijai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus un t? k? šai iest?dei spriedums ir nelabv?l?gs, tad j?piespriež Komisijai atl?dzin?t ties?šan?s izdevumus.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

- 1) **pras?bu noraid?t;**
- 2) **Eiropas Komisija atl?dzina ties?šan?s izdevumus.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – fran?u.