

Sprawa C-94/09

Komisja Europejska

przeciwko

Republique Francuskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 ust. 1 i 2 – świadczenie usług przez zakłady pogrzebowe – Stosowanie obniżonej stawki do usług przewozu zwłok pojazdem

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania obniżonej stawki do niektórych dostaw towarów i świadczenia usług

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 96, art. 98 ust. 1, 2, załącznik III)

Nie uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 96 i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, państwo członkowskie, które obejmuje przewóz zwłok pojazdem obniżoną stawką podatku od wartości dodanej, odmiennie od stawki mającej zastosowanie do innych usług, jakie mogłyby być świadczone przez zakłady pogrzebowe.

Gdy państwo członkowskie postanawia bowiem skorzystać ze stworzonej przez art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 możliwości zastosowania obniżonej stawki podatku od wartości dodanej do kategorii usług zawartej w załączniku III do tej dyrektywy, ma ono, z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku od wartości dodanej, możliwość ograniczenia stosowania tej obniżonej stawki do określonych i swoistych aspektów tej kategorii. Korzystanie z tej możliwości podlega dwóm warunkom – po pierwsze, wyodrębnienia, dla celów stosowania obniżonej stawki, tylko określonych i swoistych aspektów omawianej kategorii usług, a po drugie, poszanowania zasady neutralności podatkowej. Celem tych warunków jest zapewnienie, że państwa członkowskie będą korzystały z tej możliwości tylko w warunkach gwarantujących proste i prawidłowe stosowanie wybranych obniżonych stawek oraz zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Ze względu na to, że z jednej strony, przewóz zwłok pojazdem stanowi określony i swoisty aspekt kategorii usług świadczonych przez zakłady pogrzebowe, oraz że z drugiej strony, inne usługi podobne do usług przewozu zwłok pojazdem, które mogłyby znajdować się w stosunku konkurencji z usługami objętymi obniżoną stawką podatku, nie są traktowane w różny sposób na gruncie podatku od wartości dodanej, przepisy obejmujące przewóz zwłok pojazdem obniżoną stawką podatku od wartości dodanej spełniają przesłanki wymagane przez dyrektywę 2006/112.

(por. pkt 28, 30, 39, 42, 46)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 6 maja 2010 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 ust. 1 i 2 – świadczenie usług przez zakłady pogrzebowe – Stosowanie obniżonej stawki do usług przewozu zwłok pojazdem

W sprawie C-94/09

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 6 marca 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez M. Afonso, działająca w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republique Francuskiej, reprezentowanej przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, E. Levits, A. Borg Barthet, J.J. Kasel i M. Berger (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 stycznia 2010 r.,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez niezastosowanie jednolitej stawki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w odniesieniu do ogółu usług świadczonych przez zakłady pogrzebowe oraz

w odniesieniu do dostaw towarów powi?zanych ze ?wiadczeniem tych us?ug, Republika Francuska uchybi?a zobowi?zaniom, które na niej ci??? na mocy art. 96–99 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

Ramy prawne

Przepisy unijne

2 Dyrektywa 2006/112 uchyła i zast?puje szóst? dyrektyw? Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwan? dalej „szóst? dyrektyw?”).

3 Artyku? 96 dyrektywy 2006/112, odpowiadaj?cy art. 12 ust. 3 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie stosuj? stawki podstawow? VAT, która jest okre?lana przez ka?de pa?stwo cz?onkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug”.

4 Artyku? 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112, odpowiadaj?cy art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy, przewiduje:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie mog? stosowa? jedn? lub dwie stawki obni?one.

2. Stawki obni?one maj? zastosowanie wy??cznie do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, których kategorie s? okre?lone w za??czniku III.

[...]”.

5 Za??cznik III do dyrektywy 2006/112, odpowiadaj?cy za??cznikowi H do szóstej dyrektywy, zawiera list? czynno?ci, w ród których znajduj? si? nast?puj?ce dwie kategorie:

„5) przewóz osób oraz ich бага?u;

[...]

16) us?ugi ?wiadczone przez zak?ady pogrzebowe i krematoria, wraz z dostaw? towarów zwi?zanych z t? dzia?alno?ci?”.

Uregulowania krajowe

6 Artyku? L. 2223-19 ogólnego kodeksu jednostek samorz?du terytorialnego definiuje us?ugi zewn?trzne zak?adów pogrzebowych w nast?puj?cy sposób:

„Us?uga zewn?trzna zak?adów pogrzebowych jest ?wiadczeniem us?ugi publicznej obejmuj?cym:

1° transport zw?ok przed z?o?eniem i po z?o?eniu do trumny;

2° organizacj? pogrzebów;

3° tanatopraksj?;

4° dostaw? ca?unów, trumien wraz z akcesoriami wewn?trznymi i zewn?trznymi oraz urn na

prochy;

5° uchyłony

6° administrowanie domami pogrzebowymi i korzystanie z nich;

7° dostaw? karawanów i pojazdów dla ?a?obników;

8° zapewnienie personelu i dostaw? przedmiotów oraz ?wiadczenie us?ug koniecznych w zwi?zku z pogrzebem, pochówkiem, ekshumacj? i kremacj?, z wyj?tkiem tablic nagrobnych, symboli religijnych, kwiatów, ró?nych robót drukarskich i kamieniarskich.

[...].

7 W odniesieniu do stawek podatku VAT maj?cych zastosowanie do us?ug pogrzebowych, zarz?dzenie ministerialne nr 68 z dnia 14 kwietnia 2005 r. (*Bulletin officiel des impôts* 3 C?3-05) przewiduje:

„[...]

Obni?onej stawce podlegaj? wy??cznie us?ugi przewozu zw?ok, przed z?o?eniem i po z?o?eniu do trumny, wykonywane przez upowa?nionych us?ugodawców pojazdem przystosowanym do tego celu. W danym wypadku to samo dotyczy przewozu osób w pojazdach towarzyszc?cych lub w pojazdach duchownych.

Wszelkie inne czynno?ci, które mog? by? wykonywane przez tych us?ugodawców w ramach us?ugi zewn?trznej zak?adów pogrzebowych, lub inne powi?zane czynno?ci podlegaj? odpowiedniej dla nich stawce, zasadniczo stawce podstawowej.

[...].

8 Artyku? 279 ogólnego kodeksu podatkowego stanowi:

„[Podatek VAT] jest pobierany wed?ug obni?onej stawki wynosz?cej 5,50% w odniesieniu do:

[...]

b d) przewozu podró?nych;

[...].

Post?powanie poprzedzaj?ce wniesienie skargi

9 Pismem z dnia 15 grudnia 2006 r. Komisja skierowa?a uwag? Republiki Francuskiej na okoliczno??, ?e niektóre przepisy krajowe dotycz?ce stawki podatku VAT maj?cej zastosowanie do us?ug ?wiadczonych przez zak?ady pogrzebowe nie wydaj? si? zgodne z prawem unijnym, i wezwa?a to pa?stwo cz?onkowskie do przedstawienia uwag zgodnie z art. 226 WE.

10 W odpowiedzi z dnia 14 lutego 2007 r. Republika Francuska stwierdzi?a, ?e jej przepisy krajowe z dziedziny podatku VAT s? zgodne z prawem unijnym.

11 Ponieważ uwagi te nie przekonały Komisji, zwróciła się ona w dniu 29 czerwca 2007 r. do Republiki Francuskiej z uzasadnioną opinią, w której wezwała ją do przyjęcia środków wymaganych do usunięcia zarzucanego naruszenia w terminie dwóch miesięcy od dnia otrzymania opinii.

12 Pismem z dnia 24 sierpnia 2007 r. Republika Francuska podtrzymała swoje stanowisko.

13 Ponieważ argumenty Republiki Francuskiej nie przekonały Komisji, postanowiła ona wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

14 Komisja podnosi, że ogół świadczonych usług i dostaw towarów wykonywanych przez zakłady pogrzebowe wobec rodzin zmarłych dla celów podatku VAT stanowi jedną z transakcji, która w konsekwencji powinna podlegać jednej stawce opodatkowania.

15 Komisja opiera swoje stanowisko na orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszała funkcjonalności systemu podatku VAT (wyroki z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 29; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 20). Komisja uważa, że organizacja pogrzebu, której rodzina zmarłego powierza przedsiębiorcy pogrzebowemu, charakteryzuje się zespołem świadczeń i czynności, które należy uważać za jedno złożone świadczenie, ponieważ dla przeciętnego konsumenta są one tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałooby charakter sztuczny.

16 Zdaniem Komisji sztuczne rozdzielenie przewozu zwłok pojazdem od ogółu usług świadczonych przez zakłady pogrzebowe, takie jak wynika z zarządzenia ministerialnego nr 68 z dnia 14 kwietnia 2005 r., prowadzi do tego, że Republika Francuska stosuje dwie różne stawki podatku VAT do dwóch składników jednej usługi, którą należy uważać za jedno świadczenie. Usługa ta podlega bowiem rzeczywistej stawce opodatkowania, która odpowiada przeciętnej stawce z konieczności niżej niż podstawowa stawka stosowana we Francji. Ponadto stawka ta może różnić się w zależności od czynności, według tego, jakie względne znaczenie ma przewóz zwłok pojazdem w każdym przypadku. Komisja uważa, że przepisy francuskie stanowią zatem naruszenie art. 98 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

17 Komisja dodaje, że zróżnicowane traktowanie usług przewozu zwłok pojazdem wprowadza elementy skomplikowane i niezrozumiałe dla konsumentów i konkurentów, które mogą powodować zakłócenia konkurencji, a tym samym naruszać zasadę neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT.

18 Republika Francuska podnosi zasadniczo, że orzecznictwo, na którym opiera się Komisja, nie jest wiążące w niniejszej sprawie, oraz że w odniesieniu do kategorii usług zawartych w załączniku III do dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mają możliwość dokonania selektywnego zastosowania obniżonej stawki.

19 Republika Francuska opiera swoje stanowisko na wyrokach: z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4395, pkt 22 i 23, dotyczącej dostawy elektryczności i gazu, oraz z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-442/05 Zweckverband zur

Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Zb.Orz. s. I?1817, pkt 39, dotycz?cej dostawy wody. Jej zdaniem z wyroków tych wynika przez analogi?, ?e brzmienie art. 96–99 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie przes?dza o tym, ?e przepisy te powinny by? interpretowane jako okre?laj?ce wymóg, i? obni?ona stawka podatku mo?e by? stosowana jedynie, gdy dotyczy ona wszystkich aspektów ?wiadczenia us?ug przez zak?ady pogrzebowe obj?tych zakresem za??cznika III do tej dyrektywy; tote? nie mo?na wykluczy? selektywnego stosowania obni?onej stawki pod warunkiem, ?e nie spowoduje ono ryzyka zak?ócenia konkurencji.

20 W odniesieniu do ww. wyroków twierdzi ona równie?, ?e z zastrze?eniem poszanowania zasady neutralno?ci podatkowej, na której opiera si? wspólny system podatku VAT, pa?stwa cz?onkowskie maj? mo?liwo?? stosowania obni?onej stawki podatku VAT do okre?lonych i swoistych aspektów ?wiadczenia us?ug przez zak?ady pogrzebowe. Republika Francuska uwa?a, ?e warunki te s? spe?nione w odniesieniu do przewozu zw?ok pojazdem. Po pierwsze, chodzi o okre?lony i swoisty aspekt us?ug ?wiadczonych przez zak?ady pogrzebowe, co potwierdza fakt, ?e czynno?? ta stanowi przedmiot przepisów szczególnych. Po drugie, zastosowanie obni?onej stawki jedynie do przewozu zw?ok pojazdem nie narusza zasady neutralno?ci podatkowej, poniewa? ?wiadczenie to nie znajduje si? w konkurencji z ?adnym innym.

Ocena Trybuna?u

W przedmiocie wyk?adni art. 96–99 ust. 1 dyrektywy 2006/112

21 Artyku? 96 dyrektywy 2006/112 przewiduje, ?e jednakowa stawka podatku VAT, stawka podstawowa, ma zastosowanie do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug.

22 Artyku? 98 ust. 1 i 2 tej dyrektywy przyznaje nast?pnie pa?stwom cz?onkowskim, w drodze odst?pstwa od zasady, wed?ug której zastosowanie ma stawka podstawowa, mo?liwo?? zastosowania jednej lub dwóch obni?onych stawek podatku VAT. Zgodnie z tym przepisem, obni?one stawki maj? zastosowanie wy??cznie do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, których kategorie s? okre?lone w za??czniku III do rzeczonyj dyrektywy.

23 Za??cznik III pkt 16 dyrektywy 2006/112 dopuszcza stosowanie obni?onej stawki do us?ug ?wiadczonych przez zak?ady pogrzebowe.

24 Zasady okre?lone przez te przepisy s? w istocie identyczne z zasadami ustalonymi w art. 12 ust. 3 lit. a) akapity pierwszy i trzeci oraz w za??czniku H kategoria 15 szóstej dyrektywy.

25 W odniesieniu do art. 12 ust. 3 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Trybuna? orzek?, ?e brzmienie tego przepisu nie przes?dza o tym, i? powinien on by? interpretowany jako okre?laj?cy wymóg, ?e obni?ona stawka podatku mo?e by? stosowana jedynie, gdy dotyczy ona wszystkich aspektów kategorii us?ug obj?tej zakresem za??cznika H do tej dyrektywy; tote? nie mo?na wykluczy? selektywnego stosowania obni?onej stawki pod warunkiem, ?e nie spowoduje ono ryzyka zak?ócenia konkurencji (zob. ww. wyrok w sprawie Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, pkt 41, oraz analogicznie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27).

26 Trybuna? wywnioskowa? z tego, ?e z zastrze?eniem poszanowania zasady neutralno?ci podatkowej, na której opiera si? wspólny system podatku VAT, pa?stwa cz?onkowskie maj? mo?liwo?? stosowania obni?onej stawki podatku VAT do okre?lonych i swoistych aspektów kategorii us?ug, o której mowa w za??czniku H do szóstej dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, pkt 43).

27 Skoro art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 zasadniczo przejmuje brzmienie art. 12 ust. 3 lit.

a) szóstej dyrektywy, należy rozszerzyć na niego interpretację nadaną przez Trybunał temu ostatniemu przepisowi.

28 Wynika z tego, że gdy państwo członkowskie postanawia skorzystać ze stworzonej przez art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 możliwości zastosowania obniżonej stawki podatku VAT do kategorii usług zawartej w załączniku III do tej dyrektywy, ma ono, z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, możliwość ograniczenia stosowania tej obniżonej stawki podatku VAT do określonych i swoistych aspektów tej kategorii.

29 Przyznana w ten sposób państwu członkowskiemu możliwość dokonywania selektywnego stosowania obniżonej stawki podatku jest uzasadniona w szczególności twierdzeniem, że, ponieważ stawka ta stanowi wyjątek, ograniczenie jej stosowania do określonych i swoistych aspektów jest spójne z zasadą, według której wyjątki i odstąpienia należy interpretować ściśle (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 28).

30 Należy jednak podkreślić, że stosowanie tej możliwości podlega podwójnemu warunkowi – po pierwsze, wyodrębnienia, dla celów stosowania obniżonej stawki, tylko określonych i swoistych aspektów omawianej kategorii usług, a po drugie, poszanowania zasady neutralności podatkowej. Celem tych warunków jest zapewnienie, że państwa członkowskie będą korzystały z tej możliwości tylko w warunkach gwarantujących proste i prawidłowe stosowanie wybranych obniżonych stawek oraz zapobieganie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć.

31 Komisja twierdzi, że państwa członkowskie, korzystając ze stworzonej przez art. 98 dyrektywy 2006/112 możliwości stosowania obniżonej stawki podatku VAT, powinny przestrzegać kryteriów wypracowanych przez orzecznictwo w celu ustalenia, czy transakcja obejmuje wiele elementów należy uważać za jedno świadczenie, podlegające jednemu traktowaniu podatkowemu, czy też za dwa lub więcej odrębnych świadczeń, które mogą być traktowane odmiennie.

32 W tym zakresie należy przypomnieć, że kryteria te, takie jak oczekiwanie przeciwnego konsumenta, do którego odwołuje się Komisja, mają na celu ochronę funkcjonalności systemu podatku VAT w świetle zróżnicowania transakcji handlowych. Jednakże Trybunał sam uznał brak możliwości udzielenia wyczerpującej odpowiedzi na ten problem (ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 27) i podkreślił konieczność uwzględnienia wszystkich okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja (ww. wyroki: w sprawie CPP, pkt 28; w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 19; wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 54).

33 Wynika z tego, że jeśli wspomniane kryteria nadają się do stosowania w konkretnym przypadku, w celu uniknięcia w szczególności tego, aby sposób sformułowania w umowie opracowany przez podatnika i konsumenta prowadzi do sztucznego podziału na wiele czynności podatkowych transakcji, które w aspekcie gospodarczym należy uważać za jedną, nie mogą być uważane za decydujące dla wykonywania przez państwo członkowskie swobodnego uznania pozostawionego im przez dyrektywę 2006/112 w odniesieniu do stosowania obniżonej stawki podatku VAT. Wykonywanie tego swobodnego uznania wymaga bowiem kryteriów ogólnych i obiektywnych, takich jak wypracowane w ww. wyrokach: w sprawie Komisja przeciwko Francji oraz w sprawie Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien i przytoczonych w pkt 26, 28 i 30 niniejszego wyroku.

34 W tych okolicznościach, aby wypowiedzieć się w przedmiocie zasadności niniejszej skargi, nie jest konieczne badanie, czy, jak twierdzi Komisja, usługi świadczone przez zakłady

pogrzebowe należy uważać za jedną transakcję z punktu widzenia oczekiwanego przeciwnego konsumenta. Należy natomiast przeanalizować, czy przewóz zwłok pojazdem, dla którego przepisy francuskie przewidują zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT, stanowi określony i swoisty aspekt tej kategorii usług, jaka figuruje w załączniku III pkt 16 dyrektywy 2006/112, i w danym przypadku zbadać, czy zastosowanie tej stawki narusza zasadę neutralności podatkowej.

W przedmiocie zakwalifikowania przewozu zwłok pojazdem jako „określonego i swoistego aspektu” usług świadczonych przez zakłady pogrzebowe

35 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy przewóz zwłok pojazdem stanowi określony i swoisty aspekt usług świadczonych przez zakłady pogrzebowe, należy zbadać, czy chodzi o świadczenie usługi możliwej do określenia jako takiej, odrębnie od innych usług świadczonych przez te zakłady.

36 W tym zakresie należy stwierdzić, że przewóz zwłok pojazdem, jako działalność przewozowa, odróżnia się od innych usług, które mogą być świadczone przez zakłady pogrzebowe, jakimi są: tanatopraksja, korzystanie z domu pogrzebowego, organizacja pogrzebu oraz czynności dotyczące pochówku lub kremacji.

37 Odróżnia się on również od transportu zwłok przez tragarzy, ponieważ ten ostatni, z samego charakteru ograniczony do przemieszczania na małą odległość, niekoniecznie jest wykonywany przez zakład, lecz może być powierzony bliskim zmarłego i przede wszystkim ma charakter ceremonialny.

38 Ponadto, zgodnie ze wskazówkami dostarczonymi przez Republikę Francuską, którym nie zaprzeczyła Komisja, przewóz zwłok pojazdem podlega we Francji przepisom szczególnym, ponieważ może on być wykonywany wyłącznie przez upoważnionych usługodawców za pomocą pojazdu przystosowanego do tego celu. Jak bowiem podnosi Republika Francuska, zdarza się zresztą, że przewóz zwłok jest wykonywany przez upoważnionego przewoźnika, niezależnie od jakichkolwiek świadczeń pogrzebowych.

39 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że przewóz zwłok pojazdem stanowi określony i swoisty aspekt usług świadczonych przez zakłady pogrzebowe.

W przedmiocie zasady neutralności podatkowej

40 W odniesieniu do pytania, czy zastosowanie obniżonej stawki do przewozu zwłok pojazdem narusza zasadę neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, należy przypomnieć, że ten ostatni sprzeciwia się różnemu traktowaniu na gruncie podatku VAT podobnych towarów lub świadczenia usług, znajdujących się w wyniku tego w stosunku konkurencji (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 25; w sprawie Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, pkt 42).

41 Jak bowiem stwierdzono w pkt 37 niniejszego wyroku, przewóz zwłok pojazdem różni się od transportu zwłok przez tragarzy, a zatem nie chodzi o usługi podobne znajdujące się w stosunku konkurencji.

42 Ponadto Republika Francuska podnosi, czemu w tym punkcie nie przeczy Komisja, że jeżeli przewóz zwłok pojazdem jest dokonywany odrębnie, tj. niezależnie od wszelkich innych usług pogrzebowych, przez zakład pogrzebowy lub przez jakiegokolwiek innego upoważnionego usługodawcę, jak przedsiębiorstwo transportu medycznego, według przepisów francuskich czynność ta jest uważana za przewóz osób w rozumieniu załącznika III pkt 5 dyrektywy 2006/112

i zgodnie z art. 279 ogólnego kodeksu podatkowego podlega tej samej obniżonej stawce, jak gdyby została dokonana w ramach umowy obejmującej szerszą gamę usług pogrzebowych. Wynika z tego, że podobne usługi przewozu zwłok pojazdem, które mogą znajdować się w stosunku konkurencji, nie są traktowane w różny sposób na gruncie podatku VAT.

43 Komisja podnosi, że zróżnicowane traktowanie usług przewozu zwłok pojazdem może wprowadzić zakłócenia konkurencji, ponieważ zakłady pogrzebowe mogą skłaniać się do sztucznego zwiększenia części ceny, jaka według nich odpowiada przewozowi zwłok pojazdem, aby zmniejszyć części ceny innych usług, które podlegają stawce podstawowej.

44 W tym zakresie należy stwierdzić, że Komisja nie wyjaśnia, w jaki sposób takie praktyki, których istnienia nie wykazała, mogą wprowadzić zakłócenia konkurencji pomiędzy usługodawcami. Należy dodać, że w przypadku gdyby praktyki takie, do których odnosi się Komisja, mogły zostać stwierdzone, do właściwych organów krajowych, którym przypada zagwarantowanie prostego i prawidłowego stosowania wybranych obniżonych stawek oraz zapobieżenie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć (zob. pkt 30 niniejszego wyroku), należy zbadać, czy mogą one podlegać pojęciu nadużycia, odwołując się w danym przypadku do kryteriów wypracowanych w tym zakresie przez orzecznictwo Trybunału (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 74–76).

45 Wynika z tego, że Komisja nie wykazała, iż zastosowanie obniżonej stawki do przewozu zwłok pojazdem może naruszać zasadę neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT.

46 W świetle powyższego należy stwierdzić, że przepisy francuskie obejmujące przewóz zwłok pojazdem obniżoną stawkę podatku VAT spełniają przesłanki wymagane przez przepisy unijne w tej dziedzinie.

47 W tych okolicznościach należy oddalić skargę.

W przedmiocie kosztów

48 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Republika Francuska wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

* Język postępowania: francuski.