DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

6. maj 2010 *

I sag C-94/09,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 6. marts 2009,

**Europa-Kommissionen** ved M. Afonso, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

**Den Franske Republik** ved G. de Bergues og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

* Processprog: fransk.

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel og M. Berger (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. januar 2010,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

**Dom**

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november

2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), idet den ikke har anvendt en enhedssats for merværdiafgiften (herefter »moms«) på al begravelsesvirksomhed samt levering af varer i forbindelse hermed.

## Retsforskrifter

*EU-retlige forskrifter*

2 Direktiv 2006/112 ophæver og erstatter fra den 1. januar 2007 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 Direktiv 2006/112's artikel 96, der svarer til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), første afsnit, bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

4 Direktiv 2006/112's artikel 98, stk. 1 og 2, der svarer til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[…]«

5 Direktiv 2006/112's bilag III, der svarer til sjette direktivs bilag H, indeholder en liste over virksomhed, heriblandt følgende to kategorier:

»5) Befordring af personer og disses bagage

[…]

16) Begravelsesvirksomhed og ligbrænding samt levering af varer i forbindelse hermed.«

*Nationale bestemmelser*

6 Artikel L. 2223-19 i code général des collectivités territoriales (den franske almindelige lov om regionale myndigheder) definerer begravelsesvirksomheders praktiske foranstaltninger på følgende måde:

»Begravelsesvirksomheders praktiske foranstaltninger hører til public serviceopgaver og består af:

1. transport før og efter kistelægningen

2. foretagelse af bisættelser

3. balsamering

4. levering af tæpper, kister og deres indvendige og udvendige tilbehør samt af askeurner

5. slettet punkt

6. forvaltning og brug af begravelseslokaler

7. levering af rustvogne og sørgevogne

8. tilrådighedsstillelse af personale og levering af genstande og ydelser, der er nødvendige i forbindelse med bisættelser, begravelser, opgravning og ligbrænding, med undtagelse af gravsten, religiøse symboler, blomster, diverse tryksager og gravmæleudsmykninger i marmor.

[…]«

7 For så vidt angår den momssats, der skal anvendes i forbindelse med begravelsesydelser, bestemmes det i ministeriel bekendtgørelse nr. 68 af 14. april 2005 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05):

»[...]

Det er kun ydelser i form af ligtransport før og efter kistelægningen, der udføres af godkendte tjenesteydere ved hjælp af et køretøj, som er særligt indrettet hertil, der pålægges en nedsat sats. Det samme gælder i givet fald transport af personer i busser i følget eller i præstens køretøj.

Alle andre foranstaltninger, der kan udføres af disse tjenesteydere inden for rammerne af begravelsesvirksomhedens praktiske foranstaltninger eller anden hertil knyttet virksomhed, er omfattet af den for dem anvendelige sats, dvs. i princippet den normale sats.

[...]«

8 Artikel 279 i code général des impôts (den almindelige skattelov) bestemmer:

»Der opkræves en nedsat [moms]sats på 5,5% for så vidt angår:

[…]

b c. passagertransport

[…]«

**Den administrative procedure**

9 Kommissionen henledte ved brev af 15. december 2006 Den Franske Republiks opmærksomhed på den omstændighed, at visse nationale bestemmelser vedrørende den anvendelige momssats på begravelsesvirksomheders ydelser ikke forekom at være i overensstemmelse med EU-retten, og opfordrede medlemsstaten til at fremkomme med sine bemærkninger, jf. artikel 226 EF.

10 Den Franske Republik gjorde i sit svar af 14. februar 2007 gældende, at dens nationale lovgivning vedrørende moms var forenelig med EU-retten.

11 Da Kommissionen ikke fandt dette svar overbevisende, fremsatte den en begrundet udtalelse over for Den Franske Republik den 29. juni 2007, hvori den opfordrede medlemsstaten til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at bringe sig i overensstemmelse med udtalelsen inden for en frist på to måneder fra modtagelsen af denne.

12 Den Franske Republik gentog sit standpunkt i skrivelse af 24. august 2007.

13 Da Kommissionen ikke fandt Den Franske Republiks argumentation overbevisende, har den anlagt denne sag.

## Om søgsmålet

*Parternes argumenter*

14 Kommissionen har gjort gældende, at alle de tjenesteydelser og varer, som en begravelsesvirksomhed leverer til den afdødes familie, i momsmæssig henseende udgør en enkelt sammensat transaktion, der derfor skal pålægges en enhedssats.

15 Kommissionen støtter sit standpunkt på Domstolens praksis, ifølge hvilken en transaktion, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng (dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 29, og af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 20). Kommissionen er af den opfattelse, at foretagelsen af bisættelser, som den afdødes familie overlader til en begravelsesvirksomhed, karakteriseres ved en gruppe omstændigheder og handlinger, der skal anses for en enkelt sammensat ydelse i det omfang, de for gennemsnitsforbrugeren er så nært forbundet, at de økonomisk set objektivt udgør en helhed, som det ville være kunstigt at opdele.

16 Ifølge Kommissionen medfører den kunstige adskillelse af tjenesteydelsen i form af ligtransport med køretøj fra helheden af ydelser, der leveres af begravelsesvirksomheder, som er resultatet af ministeriel bekendtgørelse nr. 68 af 14. april 2005, at Den Franske Republik anvender to forskellige momssatser på to dele af en ydelse, som skal betragtes som en enkelt. Denne ydelse pålægges således en faktisk afgiftssats, der svarer til en gennemsnitssats, som nødvendigvis er lavere end den normale sats, der anvendes i Frankrig. Desuden vil denne sats have en tendens til at variere fra transaktion til transaktion afhængig af den relative betydning, som ligtransporten med

køretøj har i hvert enkelt tilfælde. Kommissionen er af den opfattelse, at den franske lovgivning derfor er i strid med direktiv 2006/112's artikel 98, stk. 1.

17 Kommissionen har derudover anført, at forskelsbehandlingen af ydelser i form af ligtransport med køretøj medfører sammensatte og uigennemskuelige omstændigheder for forbrugeren og konkurrenterne, der kan skabe konkurrencefordrejning og dermed være i strid med princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem.

18 Den Franske Republik har nærmere bestemt gjort gældende, at den retspraksis, som Kommissionen støtter sig til, ikke er relevant i det foreliggende tilfælde, og at medlemsstaterne, for så vidt angår de kategorier af ydelser, der fremgår af direktiv 2006/112's bilag III, har mulighed for at foretage en selektiv anvendelse af en nedsat sats.

19 Den Franske Republik støtter sit standpunkt på dom af 8. maj 2003, Kommissionen mod Frankrig (sag C-384/01, Sml. I, s. 4395, præmis 22 og 23), vedrørende levering af elektricitet og gas og af 3. april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (sag C-442/05, Sml. I, s. 1817, præmis 39), vedrørende vandforsyning. Ifølge medlemsstaten fremgår det analogt af disse domme, at der intet er i ordlyden af direktiv 2006/112's artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1, der pålægger, at disse bestemmelser fortolkes som et krav om, at den nedsatte sats kun anvendes, hvis den omfatter alle aspekter af begravelsesvirksomhed, der er omfattet af direktivets bilag III, således at det ikke er udelukket at foretage en selektiv anvendelse af en nedsat sats på den betingelse, at der ikke er risiko for konkurrencefordrejning.

20 Den Franske Republik har også under henvisning til nævnte domme gjort gældende, at medlemsstaterne har mulighed for at anvende en nedsat momssats på konkrete og specifikke aspekter af begravelsesvirksomhed, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes. Medlemsstaten er af den opfattelse, at disse betingelser er opfyldt for så vidt angår ligtransport med køretøj. For det første

drejer det sig om et konkret og specifikt aspekt af begravelsesvirksomhed, hvilket bekræftes af, at denne transaktion er genstand for en særlig lovgivning. For det andet er den omstændighed, at der kun anvendes en nedsat sats på ligtransport med køretøj, ikke i strid med princippet om afgiftsneutralitet, eftersom denne ydelse ikke er i konkurrence med nogen anden.

*Domstolens bemærkninger*

Om fortolkning af direktiv 2006/112's artikel 96-98 og artikel 99, stk. 1

21 Direktiv 2006/112's artikel 96 bestemmer, at den samme momssats, normalsatsen, anvendes på levering af varer og tjenesteydelser.

22 Som undtagelse fra princippet om, at normalsatsen anvendes, indrømmes medlemsstaterne i direktivets artikel 98, stk. 1 og 2, mulighed for at anvende en eller to nedsatte momssatser. Ifølge denne bestemmelse må de nedsatte satser kun anvendes på levering af de kategorier af varer og tjenesteydelser, der er anført i direktivets bilag III.

23 Ifølge direktiv 2006/112's bilag III, nr. 16), kan begravelsesvirksomhed pålægges en nedsat sats.

24 De regler, der er fastsat i disse bestemmelser, er i det væsentlige identiske med dem, der er fastsat i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), første og tredje afsnit, og dette direktivs bilag H, kategori 15.

25 Domstolen har med hensyn til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, fastslået, at der intet er i ordlyden af denne bestemmelse, der pålægger, at denne bestemmelse fortolkes som et krav om, at den nedsatte sats kun anvendes, hvis den omfatter alle aspekter af en kategori af ydelser, der er omfattet af dette direktivs bilag H, således at det ikke er udelukket at foretage en selektiv anvendelse af den nedsatte sats på den betingelse, at der ikke er risiko for konkurrencefordrejning (jf. dommen i sagen Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, præmis 41, og analogt dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 27).

26 Domstolen har udledt heraf, at medlemsstaterne har mulighed for at anvende en nedsat momssats på konkrete og specifikke aspekter af en kategori af ydelser som omhandlet i sjette direktivs bilag H, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes (jf. dommen i sagen Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, præmis 43).

27 Eftersom direktiv 2006/112's artikel 98, stk. 1 og 2, i det væsentlige gentager ordlyden af sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), skal Domstolens fortolkning af sidstnævnte bestemmelse udvides til også at gælde for den.

28 Heraf følger, at når en medlemsstat har besluttet at anvende muligheden ifølge direktiv 2006/112's artikel 98, stk. 1 og 2, for at anvende en nedsat momssats på en af de kategorier af ydelser, der fremgår af dette direktivs bilag III, kan medlemsstaten begrænse anvendelsen af den nedsatte momssats til konkrete og specifikke aspekter af denne kategori, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes.

29 Muligheden for selektiv anvendelse af den nedsatte momssats, som er indrømmet medlemsstaterne, er navnlig begrundet i den omstændighed, at satsen er undtagelsen, og at det derfor er i overensstemmelse med princippet om, at undtagelser og fravigelser skal fortolkes strengt, at begrænse anvendelsen af den nedsatte sats til konkrete og specifikke aspekter (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 28).

30 Det skal imidlertid fremhæves, at denne mulighed er undergivet en dobbelt betingelse. For det første må kun konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser adskilles med henblik på anvendelsen af den nedsatte sats, og for det andet skal princippet om afgiftsneutralitet overholdes. Disse betingelser har til formål at sikre, at medlemsstaterne kun anvender muligheden på betingelser, der sikrer en korrekt og enkel anvendelse af den valgte nedsatte sats og hindrer enhver form for svig, unddragelse og misbrug.

31 Kommissionen har gjort gældende, at medlemsstaterne, når de gør brug af muligheden for at anvende en nedsat momssats ifølge direktiv 2006/112's artikel 98, skal iagttage de kriterier, der er fastsat i retspraksis, med henblik på at afgøre, om en transaktion, som består af flere dele, skal anses for en enkelt ydelse, der er undergivet en enkelt skattemæssig behandling, eller som to eller flere særskilte ydelser, der kan behandles forskelligt.

32 Det bemærkes i denne forbindelse, at disse kriterier, som Kommissionen har henvist til, såsom gennemsnitsforbrugerens forventninger, har til formål at beskytte momssystemets sammenhæng, henset til de kommercielle transaktioners forskellighed. Domstolen har imidlertid erkendt, at det er umuligt at give et udtømmende svar på problemet (CPP-dommen, præmis 27), og har fremhævet nødvendigheden af at tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion (CPP-dommen, præmis 28, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 19, og dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 54).

33 Det følger heraf, at selv om disse kriterier er egnet til at blive anvendt fra sag til sag for navnlig at undgå, at den afgiftspligtige person og forbrugeren opretter et kontraktindhold, der fører til en kunstig opdeling af en transaktion til flere skattetransaktioner, som økonomisk set bør anses som en enkelt, kan de ikke anses for afgørende for medlemsstaternes udøvelse af den skønsbeføjelse, der er givet dem i direktiv 2006/112, med hensyn til anvendelsen af den nedsatte momssats. Udøvelsen af en sådan skønsbeføjelse kræver nemlig generelle og objektive kriterier, såsom dem, der er fastslået i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig og i sagen Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, jf. nærværende doms præmis 26, 28 og 30.

34 For at træffe afgørelse om, hvorvidt sagsøgeren kan gives medhold, er det på denne baggrund ikke nødvendigt at efterprøve, som Kommissionen har hævdet, om de tjenesteydelser, der leveres af begravelsesvirksomheder, skal anses for en enkelt transaktion eller ej ud fra en gennemsnitsforbrugers forventninger. Derimod skal det efterprøves, om ligtransport med køretøj, for hvilken den franske lovgivning fastsætter en nedsat momssats, udgør et konkret og specifikt aspekt af denne kategori af ydelser, som den fremgår af direktiv 2006/112's bilag III, nr. 16), og i givet fald undersøges, om anvendelsen af denne sats er i strid med princippet om afgiftsneutralitet eller ej.

Om kvalificationen af ligtransport med køretøj som »et konkret og specifikt aspekt« af begravelsesvirksomhed

35 For at besvare spørgsmålet, om ligtransport med køretøj udgør et konkret og specifikt aspekt af begravelsesvirksomhed, skal det undersøges, om det drejer sig om en tjenesteydelse, der kan fastslås som en sådan, adskilt fra andre ydelser leveret af disse virksomheder.

36 Det bemærkes i denne henseende, at ligtransport med køretøj som transportvirksomhed adskiller sig fra de andre ydelser, der kan leveres af begravelsesvirksomheder, som er legemlig pleje, brug af begravelseslokaler, foretagelse af bisættelser, begravelser og ligbrænding.

37 Ligtransport med køretøj adskiller sig også fra transport af liget ved hjælp af bærere, da dette i sagen natur er begrænset til, at liget flyttes over en kort afstand, og ikke nødvendigvis foretages af en virksomhed, men kan være overladt til den afdødes nærmeste pårørende, og frem for alt er af ceremoniel karakter.

38 Ifølge de oplysninger, som Den Franske Republik har afgivet, og som ikke er blevet bestridt af Kommissionen, er ligtransport med køretøj desuden omfattet af en særlig lovgivning i Frankrig, for så vidt som den kun kan udføres af godkendte tjenesteydere ved hjælp af et køretøj, der er særligt indrettet hertil. Som Den Franske Republik har gjort gældende, hænder det i øvrigt, at ligtransporten udføres af en godkendt transportør, uafhængigt af nogen begravelsesydelser.

39 På denne baggrund må ligtransport med køretøj anses for en konkret og specifik del af de tjenesteydelser, der leveres af begravelsesvirksomheder.

Om overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet

40 For så vidt angår spørgsmålet, om anvendelsen af en nedsat sats for ligtransport med køretøj er i strid med princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning, bemærkes, at dette princip er til hinder for, at lignende varer eller tjenesteydelser,

som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 25, og i sagen Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, præmis 42).

41 Ligtransport med køretøj adskiller sig fra transport af liget ved hjælp af bærere, som det blev konstateret i denne doms præmis 37, idet det ikke drejer sig om lignende ydelser, der er i konkurrence med hinanden.

42 Den Franske Republik har desuden gjort gældende, uden at Kommissionen har bestridt dette, at når en ligtransport med køretøj udføres isoleret, dvs. uafhængigt af enhver anden begravelsesydelse, af en begravelsesvirksomhed eller enhver anden godkendt tjenesteyder, såsom en virksomhed, der yder sygetransport, anses denne transaktion ifølge den franske lovgivning for befordring af personer i den betydning, der er anvendt i direktiv 2006/112's bilag III, nr. 5), og er i overensstemmelse med artikel 279 i code général des impôts pålagt den samme nedsatte sats, som hvis den var blevet udført under en kontrakt, der omfattede en længere række af begravelsesydelser. Det følger heraf, at lignende ydelser i form af ligtransport med køretøj, der kan være i indbyrdes konkurrence, ikke behandles forskelligt med hensyn til moms.

43 Kommissionen har gjort gældende, at forskelsbehandlingen af ydelser i form af ligtransport med køretøj kan føre til konkurrencefordrejning, idet begravelsesvirksomheder kan forledes til kunstigt at forhøje den del af prisen, som de henfører til ligtransporten med køretøj, for at nedsætte den del af prisen, der angår de andre ydelser, som vil være pålagt den normale sats.

44 I denne henseende bemærkes, at Kommissionen ikke har belyst, hvordan en sådan praksis, hvis forekomst den ikke har godtgjort, vil kunne føre til konkurrencefordrejning mellem tjenesteyderne. Såfremt en sådan praksis, som Kommissionen henviser til, blev godtgjort, ville det desuden tilkomme de nationale kompetente myndigheder, som det påhviler at sikre en korrekt og enkel anvendelse af den valgte nedsatte sats og hindre enhver form for svig, unddragelse og misbrug (jf. denne doms præmis 30), at undersøge, om den kan anses for misbrug, ved i givet fald at henvise til de kriterier, der er udviklet herom i Domstolens praksis (jf. bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 74-76).

45 Det følger heraf, at Kommissionen ikke har påvist, at anvendelsen af en nedsat sats på ligtransport med køretøj kan være i strid med princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning.

46 I lyset af de ovenfor anførte betragtninger findes den franske lovgivning, der pålægger ligtransport med køretøj en nedsat momssats, at opfylde de nødvendige betingelser i henhold til EU-retten på dette område.

47 På denne baggrund bør Den Franske Republik frifindes.

**Sagens omkostninger**

48 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Den Franske Republik

har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og den har tabt sagen, bør det pålægges Kommissionen at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

**1) Den Franske Republik frifindes.**

**2) Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter