

V?c C-401/06

Komise Evropských spole?enství

v.

Spolková republika N?mecko

„Nespln?ní povinnosti státem – Dan? – Šestá sm?rnice o DPH – Poskytování služeb – Správce záv?ti – Místo poskytování služeb – ?lánek 9 odst. 1 a odst. 2 písm. e)“

Stanovisko generálního advokáta Y. Bota p?ednesené dne 13. září 2007

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 6. prosince 2007

Shrnutí rozsudku

*Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb – Ur?ení místa rozhodného pro vznik da?ové povinnosti*

*(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 9 odst. 2, písm. e) t?etí odrážka)*

Ustanovení šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu neporušuje ?lenský stát, který ponechá v platnosti právní p?edpisy, podle kterých musí být jako místo poskytování služeb ze strany správce záv?ti ur?eno místo, kde poskytovatel služeb vykonává svou ?innost. Na službu poskytovanou správcem záv?ti se totiž nevztahuje ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážka šesté sm?rnice, jelikož tato služba má zvláštní povahu, která ji odlišuje od služeb p?evážn? a obvykle zajiš?ovaných advokátem, jejichž cílem je zastupování a obrana zájm? ur?ité osoby, a nikoliv uplat?ování jasn? projevené v?le. Stejn? tak nemohou být služby poskytované správcem záv?ti a advokátem považovány za podobné, jelikož nemají stejný cíl. Zatímco totiž správce záv?ti ve v?tšin? p?ípad? provádí ohodnocení a rozd?lení majetku z?stavitele ve prosp?ch oprávn?ných osob, jež jsou p?íjemci pln?ní, a n?kdy, zejména v rámci správy majetku nezletilých d?tí, ochranu a rozmnožování tohoto majetku, služby poskytované advokátem mají p?edevším za cíl prosazení právního nároku.

(viz body 36–37, 39–40, 42)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

6. prosince 2007(\*)

„Nespln?ní povinnosti státem – Dan? – Šestá sm?rnice o DPH – Poskytování služeb – Správce záv?ti – Místo poskytování služeb – ?lánek 9 odst. 1 a odst. 2 písm. e)“

Ve věci C-401/06,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 26. září 2006,

**Komise Evropských společenství**, zastoupená D. Triantafyllouem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyní,

proti

**Spolkové republice Německo**, zastoupené M. Lummou, jako zmocněncem,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, zástupce vedoucího kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. září 2007,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spolková republika Německo tím, že neurčila místo poskytování služeb ze strany správce závěti v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jsou-li služby poskytovány zákazníkům usazeným mimo Evropské společenství nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejném státě jako dodavatel, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z tohoto ustanovení šesté směrnice.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Společenství*

2 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) poskytování služeb za „protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

3      §lánek 9 odst. 1 šesté sm?rnice stanoví, že „[z]a místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje [...]“.

4      §lánek 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážka této sm?rnice však up?es?uje:

„e)      za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazník?m usazeným mimo Spole?enství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Spole?enství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodá?ské ?innosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové úst?edí ?i provozovnu, místo, kde má trvalé bydlišt?, pop?ípad? místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

–      služby poradc?, technik?, poradenských organizací, advokát?, ú?etních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací.“

#### *Vnitrostátní právní úprava*

5      Ustanovení § 3a zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) ze dne 26. listopadu 1979 (BGBl. 1979 I, s. 1953), ve zn?ní zákona ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), stanoví:

„1.      Místem poskytování služeb je místo, kde podnikatel vykonává svou ?innost, s výhradou § 3b a 3f [...]

[...]

3.      Jestliže je odb?ratelem jedné z dalších služeb uvedených v odstavci 4 podnik, pak se odchýln? od odstavce 1 považuje poskytnutí služby za uskute?né v míst?, kde odb?ratel vykonává svou ?innost [...]

4.      Ve smyslu odstavce 3 se ‚dalšími službami‘ rozumí: [...] další služby poskytované v rámci ?inností advokáta, [...], da?ového poradce [...] a p?edevším poskytování právního, ekonomického a technického poradenství.“

6      Bundesfinanzhof (spolkový finan?ní soud) v tomto ohledu v rozsudku ze dne 5. ?ervna 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, s. 734) up?esnil, že § 3a odst. 1 UStG se použije na služby správce záv?ti, zatímco na zvláštní služby poskytované advokátem a da?ovým poradcem se vztahuje § 3a odst. 4 bod 3 UStG.

7      V knize 5 oddílu 3 n?meckého ob?anského zákoníku (Bürgerliches Gesetzbuch, dále jen „BGB“) je v?nována hlava 6 správci záv?ti.

8      Podle § 2221 BGB m?že správce záv?ti požadovat za výkon své funkce p?im??enou náhradu, nerozhodl-li z?stavitel jinak.

#### **Postup p?ed zahájením soudního ?ízení**

9      Komise ve své výzv? dopisem ze dne 12. dubna 2005, doru?eným dne 19. dubna 2005, uvedla, že podle ní jsou výše uvedené vnitrostátní da?ové p?edpisy neslu?itelné s ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážkou šesté sm?rnice, a vyzvala n?mecké orgány k podání jejich vyjád?ení ve lh?t? dvou m?síc? od uvedeného doru?ení. Spolková republika N?mecko odpov?d?la dopisem ze

dne 21. června 2005, že poskytování služeb správce závěti není srovnatelné s poskytováním služeb advokáta a nespadá do působnosti čl. 9 odst. 2 písm. e) této odrážky šesté směrnice.

10 Komise trvala na své analýze, a proto zaslala německému státu odvodné stanovisko ze dne 13. prosince 2005, doručené dne 19. prosince 2005, kterým mu nařídila, aby tomuto stanovisku vyhověl ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení. Komise se poté, co Spolková republika Německo odmítla uvedenému stanovisku vyhovět, rozhodla podat tuto žalobu.

## K žalobě

### *Argumentace účastníků řízení*

11 Komise má za to, že z výše uvedených ustanovení německého práva, jak jsou vykládána vnitrostátními soudy i jak jsou administrativně uplatňována, vyplývá, že služby správce závěti se považují vždy za poskytované v místě, kde správce vykonává svou činnost. Totéž platí podle Komise také v případě, že tato činnost je vykonávána advokáty, daňovými poradci nebo podnikovými revizory. Taková praxe je v rozporu se zněním čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, které považuje místo zákazníka služeb za místo poskytnutí služeb, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo mimo stát poskytovatele služeb.

12 Komise především poukazuje na to, že judikatura Soudního dvora nepoznává odstavci 1 uvedeného článku 9, který stanoví zásadu určení místa poskytování služeb podle sídla výkonu hospodářské činnosti poskytovatele služeb, vzhledem k tomu, že uvedený odst. 2 písm. e) nemá povahu výjimky, nesmí být tedy vykládán restriktivně (viz rozsudek ze dne 15. března 2001, SPI, C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 17).

13 Komise má za to, že služby poskytované správcem závěti náleží k řadě služeb, které jsou převážně a obvykle zajišťovány advokátem. Pro účely určení, zda se na činnost správce závěti vztahuje odstavec 1, nebo odstavec 2 článku 9 šesté směrnice, je třeba se tedy zaměřit nikoli na název povolání toho, kdo dotčené služby poskytuje, ale na samotnou povahu těchto služeb. Komise kromě toho připomíná, že povolání uvedená v čl. 9 odst. 2 písm. e) této odrážky šesté směrnice jsou uvedena pouze příkladmo a že cílem tohoto ustanovení je ve skutečnosti popis kategorií poskytovaných služeb.

14 Podle Komise má správce závěti za úkol bránit zájmy mandanta, zastupovat ho a řešit konkrétní právní situaci jiných osob. To potvrzuje, že činnosti advokátů a správců závěti se překrývají, aniž by tomu mohla bránit skutečnost, že v rámci výkonu závěti jsou hospodářské aspekty spojeny s právními aspekty. Hospodářská činnost je totiž také součástí běžné činnosti advokátů a vypořádání důdictví není v tomto ohledu výjimečné.

15 Podle Komise nezáleží příliš na tom, že služby jsou poskytovány důdicím jakožto zákazníkům uvedených služeb, neboť tyto služby jsou poskytovány s ohledem na vůli zřizovatele.

16 Komise poznamenává, že vývoj povolání advokáta vede ke specializacím, včetně Německa, a to zejména v občanském právu, s advokáty specialisty na občanské právo („Fachanwalt für Erbrecht“), přičemž každá specializace předpokládá praktické zkušenosti v dotčené oblasti a teoretické znalosti použitelné v oblasti specializace.

17 Kromě toho Komise podotýká, že pořizovatel závěti není nikterak povinen si zvolit specialistu, ale musí zvolit především osobu, ke které má důvěru, přičemž toto pouto důvěry je charakteristické jak pro vztahy s advokáty obecně, tak i konkrétně pro vztahy se správcem závěti.

18 Komise nakonec uvádí, že i když pokyny Poradního výboru pro DPH (53. zasedání, konané

ve dnech 4. a 5. listopadu 1997, dokument XXI/97/1.658), podle kterých musí být místo poskytování služeb osobou, která se zabývá vyhledáváním d?dic?, stanoveno v souladu s ?l. 9 odst. 2 písm. e) šesté sm?rnice, nemají závaznou hodnotu, vyjad?ují v projednávaném p?ípad? v?li zákonodárce Spole?enství podrobit osobu, která se zabývá vyhledáváním d?dic?, tomuto ustanovení. Je tedy t?eba se inspirovat pravidly použitelnými v oblasti vyhledávání d?dic? za úelem jejich použití na ?innosti správce záv?ti, bez ohledu na p?ípadné praktické obtíže, jež m?že tento zp?sob ur?ení místa poskytování služeb vyvolat.

19 Spolková republika N?mecko navrhuje, aby byla žaloba zamítnuta a Komisi byla uložena náhrada všech náklad? ?ízení.

20 Tento ?lenský stát tvrdí, že služby poskytované správcem záv?ti nejsou srovnatelné se službami, které b?žn? poskytuje advokát, a že se rovn?ž liší od ostatních služeb uvedených v ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážce šesté sm?rnice.

21 Uvedený stát zd?raz?uje, že jakákoliv osoba, která má zp?sobilost k právním úkon?m, m?že být ustanovena správcem záv?ti. Uvádí, že ?innost správce záv?ti závisí na pokynech z?stavitele a zahrnuje rozmanité skutkové situace. Uznává, že realizace v?le z?stavitele b?hem vypo?ádání d?dictví p?edpokládá znalosti práva, a proto je jí ?asto pov?zen advokát, ale tvrdí, že se nejedná o poradenskou ?innost.

22 Spolková republika N?mecko dodává, že z rozsudku ze dne 16. zá?í 1997, von Hoffmann (C?145/96, Recueil, s. I?4857), vyplývá, že pouze služby poskytované p?evážn? a obvykle v rámci povolání uvedených v ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážce šesté sm?rnice spadají do p?sobnosti tohoto ustanovení. Není tomu tak v p?ípad? služeb poskytovaných v postavení správce záv?ti, nebo? správce záv?ti nemá klienta, kterého by obhajoval. Jedná se o slad?ní zájm?, nikoliv o zastupování úastníka.

23 Navíc služby poskytované v postavení advokáta a služby poskytované v postavení správce záv?ti odpovídají – i v p?ípad?, že je jím advokát – r?zným úel?m, a to právním úel?m a úel?m právního poradenství v prvním p?ípad?, a hospodá?ským úel?m a úel?m správy v druhém p?ípad?.

24 Podle Spolkové republiky N?mecko je nutné také zohlednit cíle šesté sm?rnice. V tomto ohledu je t?eba v mezích možností zdanit poskytování služeb v míst?, ve kterém jsou poskytnuty nebo využity a p?evzaty, na základ? zásady neutrality DPH. Zatímco spojitost místa mezi advokátem jeho klientem je možné prokázat, taková spojitost chybí v rámci vztahu mezi správcem záv?ti a d?dicem, nebo? správa záv?ti má p?edevším spojení s místem poz?stalosti. Navíc je nutné se obávat obtíží v p?ípad? správy nemovitého majetku, nebo? na základ? ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice musí být pak místem zdan?ní místo lokalizace nemovitostí. Lokalizace d?dic? v r?zných ?lenských státech a uvnit? Spole?enství také vyvolává v tomto ohledu problémy.

25 Spolková republika N?mecko kone?n? tvrdí, že se nejedná o „podobné služby“ ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážky šesté sm?rnice. Vyvrací zejména jakékoliv srovnání s ?inností osoby, která vyhledává d?dice.

#### *Záv?ry Soudního dvora*

26 Na úvod je t?eba u?init následující poznámky.

27 Zaprvé je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury p?ísluší Komisi v rámci ?ízení pro nespln?ní povinnosti zahájeném na základ? ?lánku 226 ES prokázat existenci tvrzeného nespln?ní povinnosti. Komise musí p?edložit Soudnímu dvoru skute?nosti nezbytné k tomu, aby

Soudní dvůr ověřil existenci tohoto nesplnění povinnosti, přičemž nemůže vycházet z žádné domněnky (viz rozsudky ze dne 20. března 1990, Komise v. Francie, C-62/89, Recueil, s. I-925, bod 37, a ze dne 14. dubna 2005, Komise v. Německo, C-341/02, Sb. rozh. s. I-2733, bod 35).

28 Zadruhé je třeba uvést, že v projednávaném případě se žaloba pro nesplnění povinnosti může vztahovat pouze na případ, kdy jednak k poskytování služeb správce závěti dochází za protiplnění, jak to umožňuje § 2221 BGB, a jednak toto poskytování služeb provádí osoba povinná k dani, která jedná jako taková, ve smyslu § 2 odst. 1 šesté směrnice, nebo v opačném případě by dotčené poskytování nepodléhalo DPH.

29 Zatřetí je třeba uvést, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že, co se týče vztahu mezi odstavcem 1 a odstavcem 2 článku 9 šesté směrnice, uvedený odstavec 2 uvádí celou řadu specifických případů určení, zatímco odstavec 1 stanoví v tomto ohledu obecné pravidlo. Cílem těchto ustanovení je předejít jednak stětným pravomocím, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak neuložení daně (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20, a výše uvedený rozsudek SPI, bod 15).

30 Pokud jde o výklad článku 9 šesté směrnice, nemá tedy odstavec 1 v žádném případě přednost před odstavcem 2 tohoto ustanovení. V každé situaci vyvstává otázka, zda se na ni vztahuje některý z případů uvedených v § 9 odst. 2. Pokud nikoli, spadá do působnosti odstavce 1 téhož článku (viz zejména výše uvedené rozsudky Dudda, bod 21, a SPI, bod 16).

31 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že § 9 odst. 2 písm. e) této odrážky šesté směrnice se vztahuje nikoliv na povolání, jako jsou povolání advokátů, poradců, účetních nebo techniků, nýbrž na služby. Legislativce Společenství používá povolání uvedená v tomto ustanovení jako prostředek k definování kategorií služeb, které toto ustanovení upravuje (viz výše uvedený rozsudek von Hoffmann, bod 15). Výraz „další podobné služby“ neodkazuje na nějaký společný prvek různých činností uvedených v § 9 odst. 2 písm. e) této odrážky šesté směrnice, ale na služby, jež jsou ve vztahu ke každé z těchto činností, posuzované jednotlivě, podobné. Služba musí být tedy považována za podobnou ve vztahu k jedné z činností uvedených v tomto článku, pokud obě slouží ke stejnému účelu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, s. I-1195, body 19 až 22, a výše uvedený rozsudek von Hoffmann, body 20 až 21).

32 Ve světle těchto úvah je třeba přezkoumat tuto žalobu pro nesplnění povinnosti.

33 Komise v projednávaném případě Spolkové republiky Německo vytýká, že ve svých právních předpisech má za to, že na služby poskytované správcem závěti se vztahuje § 9 odst. 1 šesté směrnice, zatímco podle ní spadají do působnosti § 9 odst. 2 šesté směrnice, a to buď jakožto služby poskytované převážně a obvykle advokátem, nebo jakožto služby, jež mají určitou podobnost se službami, jež náleží do činnosti advokáta.

34 Nejprve je tedy třeba určit, zda služby poskytované správcem závěti spadají mezi služby, které jsou převážně a obvykle poskytovány v rámci povolání advokáta.

35 Služba poskytovaná správcem závěti má svůj původ ve vůli zřizovatele, aby jedna nebo více osob provedla realizaci ustanovení závěti. BGB stanoví, že správce závěti může být přímo vybrán zřizovatelem nebo třetí osobou, kterou označí zřizovatel, nebo v určitých případech jej zvolí Nachlassgericht (pozůstalostní soud). Úkony, které má provést, se liší, pokud jde o jejich povahu a dobu trvání, podle mandátu, který mu připadne.

36 Pokud jde o služby převážně a obvykle poskytované v rámci povolání advokáta, Soudní

dv?r up?esnil, že jejich cílem je zastupování a obrana zájm? ur?ité osoby (výše uvedený rozsudek von Hoffmann, bod 17).

37 I když je pravda, že správci záv?ti jsou, zejména v N?mecku, ?asto vybírání mezi advokáty z d?vodu jejich znalostí práva a okolnosti, že jakékoliv d?dictví vyžaduje tyto znalosti, nic to nem?ní na tom, že správce záv?ti nezastupuje z?stavitele, ale omezuje se na provedení jeho poslední v?le, p?i?emž v??i p?íjemc?m pln?ní z?stává správce záv?ti neutrální. Jinými slovy nebrání zájmy z?stavitele, ale uplat?uje jasn? projevenou v?li, kterou vykládá, zatímco v rámci vztahu spojujícího advokáta s jeho klientem je úkolem prvn? jmenovaného co nejlépe sloužit zájm?m toho druhého, k ?emuž dochází zpravidla v kontextu rozep?í a za p?ítomnosti protich?dných zájm?. Z toho vyplývá, že služba poskytovaná správcem záv?ti má zvláštní povahu, která ji odlišuje od služeb p?evážn? a obvykle zajiš?ovaných advokátem.

38 Dále je nutné ov??it, zda služby poskytované správcem záv?ti lze považovat za služby obdobné službám poskytovaným advokátem ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážky šesté sm?rnice.

39 Je t?eba poznamenat, že zna?ná rozmanitost úkol?, jejichž spln?ním m?že být správce záv?ti pov??en, od správy majetku p?es pouhé rozd?lení pen?žitých ?ástek nebo movitých a nemovitých v?cí až po ochranu morálních zájm?, ?iní ur?ení typické služby poskytované správcem záv?ti obtížným. Posláním správce záv?ti je totiž vyhov?t v?li po?izovatele záv?ti, což m?že zahrnovat ?innosti správy, právní akty a celou škálu materiálních a právních úkon?. Služby poskytované správcem záv?ti však spo?ívají p?evážn?, jak správn? zd?raz?uje Spolková republika N?mecko, v hospodá?ské ?innosti, jelikož ve v?tšin? p?ípad? správce záv?ti provádí ohodnocení a rozd?lení majetku z?stavitele ve prosp?ch oprávn?ných osob, jež jsou p?íjemci pln?ní a n?kdy, zejména v rámci správy majetku nezletilých d?tí, ochranu a rozmnožování tohoto majetku. Naopak, i když hospodá?ské aspekty nemohou být p?irozen? cizí ?innosti advokáta, služby poskytované advokátem mají p?edevším za cíl prosazení právního nároku. Tyto dv? služby nemají tedy stejný cíl.

40 Za t?chto podmínek nemohou být služby poskytované správcem záv?ti a advokátem považovány za podobné.

41 Je proto namíst? u?init záv?r, že služba poskytovaná správcem záv?ti nep?edstavuje ani službu p?evážn? a obvykle poskytovanou advokátem, ani službu vykazující podobnost se službami zajiš?ovanými advokátem.

42 Je t?eba tudíž rozhodnout, že Komise neprokázala, že Spolková republika N?mecko tím, že ponechala v platnosti právní p?edpisy, podle kterých musí být jako místo poskytování služeb ze strany správce záv?ti ur?eno místo, kde poskytovatel služeb vykonává svou ?innost, porušila ustanovení šesté sm?rnice.

43 Soudní dv?r tedy musí projednávanou žalobu pro nespln?ní povinnosti zamítnout.

## **K náklad?m ?ízení**

44 Podle ?l. 69 odst. 2 jednacího ?ádu bude ú?astníku ?ízení, který byl ve sporu neúsp?šný, uložena náhrada náklad? ?ízení, pokud ú?astník, který byl ve sporu úsp?šný, náhradu náklad? ve svém návrhu požadoval. Vzhledem k tomu, že Spolková republika N?mecko požadovala náhradu náklad? ?ízení ve svém návrhu a Komise byla ve sporu neúsp?šná, je namíst? poslehn? jmenované uložit náhradu náklad? ?ízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Komise Evropských společenství ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení Spolkové republiky Německo.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.