

Byla C-401/06

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Vokietijos Federacinė Respubliką

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Mokesčiai – Šeštoji PVM direktyva – Paslaugų teikimas – Testamento vykdytojas – Paslaugos teikimo vieta – 9 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies e punktas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Paslaugų teikimas – Apmokestinimo vietos nustatymas

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia trauka)

Nepakeisdama teisės aktų, kuriuose numatyta, kad testamentą vykdytojo paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugų teikėjas vykdo savo veiklą, valstybės narė nepažeidžia Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo nuostatų. Testamentą vykdytojo teikiamoms paslaugoms netaikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia trauka, nes ši veikla skiriasi nuo daugiausia ir paprastai advokatų teikiamų paslaugų, kurios dažniausiai teikiamos atstovaujant ir ginant asmens interesus, o ne vykdant jau pareikštą valių. Kadangi testamentą vykdytojo ir advokato teikiamomis paslaugomis nesiekama to paties tikslo, jų negalima laikyti panašiomis. Iš tiesų testamentą vykdytojui dažniausiai tenka vertinti ir padalyti palikėjo turtą paslaugos gavėjams ir kartais, visų pirma nepilnamečių vaikų atveju, apsaugoti šį turtą bei pasirūpinti, kad jis duotų pelno, o advokato teikiamų paslaugų tikslas yra visų pirma sąkmingai apginti teisinį reikalavimą.

(žr. 36–37, 39–40, 42 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. gruodžio 6 d.(*)

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Mokesčiai – Šeštoji PVM direktyva – Paslaugų teikimas – Testamentą vykdytojas – Paslaugos teikimo vieta– 9 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies e punktas“

Byloje C-401/06

dėl 2006 m. rugsėjo 26 d. pagal EB sutarties 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl sąsipareigojimų nevykdymo

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama D. Triantafyllou, nurodžiusi adresą dokumentams
teikti Liuksemburge,

ieškovų,

prieš

Vokietijos Federacinė Respublika, atstovaujama M. Lumma,

atsakovų,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ir
A. Arabadžiev (pranešėjas),

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius H. Von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

susipažinęs su 2007 m. rugsėjo 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Savo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Vokietijos Federacinė Respublika, ne pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1., toliau — Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies e punktą nustatydama testamentinio vykdymo paslaugų teikimo vietą tuomet, kai paslaugos teikiamos už Europos bendrijos ribų įsisteigusiems asmenims arba Europos bendrijoje, bet ne toje pačioje valstybėje kaip paslaugų teikėjas esantiems apmokestinamiesiems asmenims, nevykdyti įsipareigojimų pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

2 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį Pridėtinės vertės mokesčiu (toliau — PVM) apmokestinamas „paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

3 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatoma, kad „paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą arba nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą arba nuolatinio padalinio vietą, iš kurios teikia paslaugas <...>“. (Pataisytas vertimas)

4 Toliau šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečioje įtraukoje patikslinama:

„e) toliau nurodytą paslaugą, teikiamą klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip

paslaugų teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjas savo verslo arba turi nuolatinio padalinio vietą, kuri teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

– konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterų paslaugos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas“. (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

5 1979 m. lapkričio 26 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz BGBl. I 1979, 1953 m., toliau – UStG), iš dalies pakeisto 2005 m. vasario 21 d. įstatymu (BGBl. I 2005, 386), 3a straipsnyje numatoma:

„1. Paslaugos yra teikiamos toje vietoje, kur verslininkas vykdo savo veiklą, išskyrus 3a ir 3f straipsniuose numatytus atvejus <...>.

<...>

3. Jei vienos iš 4 dalyje nurodytų paslaugų gavėjas yra monetas, nukrypstant nuo 1 dalies, paslaugos suteikimo vieta yra laikoma ta vieta, kur paslaugos gavėjas vykdo savo veiklą <...>.“

4. „Kitos paslaugos“ 3 dalies prasme yra: <...> kitos advokatų, <...> finansinių patarėjų, <...> teikiamos paslaugos ir visų pirma teisinės, ekonominės ir techninės konsultacijos“.

6 2003 m. birželio 5 d. Sprendime (V R 25/02, BStBl. 2003 II. P. 734) *Bundesfinanzhof* šiuo klausimu patikslino, kad UStG 3a straipsnio 1 dalis taikoma testamentų vykdytojų veiklai, o advokatų ir mokesčių patarėjų veiklai taikomas UStG 3a straipsnio 4 dalies 3 punktas.

7 Vokietijos civilinio kodekso (*Bürgerliches Gesetzbuch*, toliau – BGB) 5 knygos 3 dalies 6 skyriuje numatomos testamentų vykdytojui taikomos taisyklės.

8 Pagal BGB 2221 punktą testamentų vykdytojas už savo veiklą gali reikalauti tinkamo atlyginimo, jei testatorius nenumatė kitaip.

Ikiteisminis procedūra

9 2005 m. balandžio 12 d. oficialiame pranešime, kuris buvo teiktas to paties mėnesio 19 d., Komisija nurodė, kad, jos manymu, minėtos nacionalinės mokesčių nuostatos pažeidžia Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiąją traūką ir paprašė Vokietijos valdžios steigėjų per du mėnesius pateikti savo pastabas. 2005 m. birželio 21 d. laišku Vokietijos Federacinė Respublika atsakė, kad testamentų vykdytojo teikiamos paslaugos nėra panašios į advokato teikiamas paslaugas, todėl joms netaikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia trauka.

10 Komisija nepakeitė savo nuomonės ir 2005 m. gruodžio 13 d. pirmąją pagręstą nuomonę, kuri buvo teikta 2005 m. gruodžio 19 d., nurodydama šiai valstybei narei per du mėnesius nuo gavimo imtis būtinų priemonių, kad būtų tinkamai atsižvelgta. Vokietijos Federacinės Respublikos institucijoms atsisakius atsižvelgti į šią pagręstą nuomonę, Komisija nusprendė pareikšti šį ieškinį.

Dėl ieškinio

Šalių argumentai

11 Komisija mano, kad dėl minėtų Vokietijos teisės nuostatų, į aiškinimo nacionaliniuose teismuose, taip pat į taikymo administracinėse institucijose testamentą vykdytojo teikiamos paslaugos visais atvejais laikomos suteiktomis ten, kur jis vykdo savo veiklą. Tas pats taikoma ir tada, kai ši veikla vykdo advokatai, mokesčiai patarėjai ar žmonių auditoriai. Ši praktika pažeidžia Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą, kuriame numatoma, kad tuomet kai paslaugą gavėjas yra už Bendrijos ribų arba kitoje valstybėje nei paslaugą teikėjo valstybė, sistei, asmuo, paslaugą suteikimo vieta laikoma paslaugą gavėjo vieta.

12 Komisija visų pirma teigia, jog Teisingumo Teismo praktikoje nėra pripažinta, kad šio 9 straipsnio 1 dalis, numatanti principą, jog paslaugą teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugą teikėjas vykdo savo veiklą, turi pirmenybę prieš to paties straipsnio 2 dalį. Todėl, kadangi šis 2 dalies e punktas nenumato išimties, jis neturi būti aiškinamas siaurai (žr. 2001 m. kovo 15 d. Sprendimo *SPI*, C-108/00, Rink. p. I-2361, 17 punktą).

13 Komisija mano, kad testamentą vykdytojo teikiamos paslaugos patenka tarp tokių paslaugų, kurias dažniausia ir paprastai teikia advokatas. Todėl norint nustatyti, ar testamentą vykdytojo veiklai taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ar 2 dalis, dmes reikėtų kreipti ne į paslaugas teikiančio asmens profesijos pavadinimą, bet į teikiamą paslaugą pobūdį. Komisija, be to, primena, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojoje įtraukoje minimos profesijos turėtų pateiktos kaip pavyzdžiai ir iš tiesų šia nuostata siekiama nurodyti paslaugų tipus.

14 Jos manymu, testamentą vykdytojo užduotis yra apsaugoti testatoriaus interesus, jam atstovauti ir sutvarkyti kitų asmenų konkrečias teises situacijas. Tai patvirtina, kad advokatų ir testamentą vykdytojų veikla iš dalies sutampa, ir to negali paneigti aplinkybės, kad vykdant testamentą ekonominiai ir teisiniai aspektai yra susiję. Iš tiesų ir paprastai bylose, su kuriomis dirba advokatai, yra ekonominių aspektų, todėl palikimo tvarkymas šia prasme nėra išskirtinis.

15 Komisijos teigimu, nėra svarbu, kad paslaugos teikiamos žpudinams, nes paslauga teikiama pagal testatoriaus valią.

16 Ji pastebi, kad advokato profesijai vystantis atsiranda specializacijos, tai galioja ir Vokietijai, be kita ko, ir paveldėjimo teisės srityje, yra advokatų, besispecializuojančių paveldėjimo teise (*Fachanwalt für Erbrecht*), o kiekviena specializacija reiškia, kad asmuo privalo turėti praktinę patirties toje srityje ir teorinį žinį apie ją.

17 Ji taip pat nurodo, kad testatorius neprivalo pasirinkti specialisto; svarbiausia, kad tai būtų patikimas žmogus, o toks pasitikėjimas apibūdina tiek bendrai santykius su advokatu, tiek konkrečiai santykius su testamentą vykdytoju.

18 Taip pat Komisija galiausiai nurodo, kad nors PVM komiteto gairės (1997 m. lapkričio 4–5 dienomis vykusių 53 susitikimas, dokumentas XXI/97/1.658), kuriose numatoma, kad žpudinų paieškos paslaugos teikimo vieta turi būti nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktą, nėra saistantis, tačiau aiškiai parodo Bendrijos įstatymų leidėjo valią žpudinų paieškos veiklai taikyti būtent šią nuostatą. Todėl, vadovaujantis žpudinų paieškai taikomomis taisyklėmis, jas reikėtų taikyti ir testamentą vykdytojų veiklai, nepaisant galimų sunkumų, galinčių kilti nustatant paslaugos teikimo vietą.

19 Vokietijos Federacinė Respublika prašo atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos visas bylinėjimosi išlaidas.

20 Ši valstybė narė teigia, kad testamentą vykdytojo teikiamos paslaugos negali būti lyginamos su paslaugomis, kurias paprastai teikia advokatas, ir jos taip pat skiriasi nuo kitų Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojoje pastraipoje minimų paslaugų.

21 Ši valstybė pabrėžia, kad bet kuris teisiškai veiksnus asmuo gali būti paskirtas testamentą vykdytoju. Ji nurodo, kad testamentą vykdytojo veikla priklauso nuo testatoriaus nurodymų ir apima įvairias situacijas. Ji pripažįsta, kad palikėjo palikimui tvarkyti pagal jo valią reikia teisinių žinių ir dėl to dažnai pasirenkamas advokatas, tačiau pažymi, kad tai nėra konsultacijų veikla.

22 Vokietijos Federacinė Respublika priduria, kad 1997 m. rugsėjo 16 d. Sprendime *von Hoffmann* (C-145/96, Rink. p. I-4857) buvo nuspręsta, jog Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečia pastraipa taikoma tik įprastai šioje nuostatoje minimų profesijų veiklai. Tai netaikoma testamentą vykdytojo paslaugoms, nes jis neturi kliento, kurio interesus privalėtų ginti.

23 Be to, advokato teikiamos paslaugos ir testamentą vykdytojo teikiamos paslaugos, net jeigu jas teikia advokatas, turi skirtingus tikslus, pirmuoju atveju tai yra teisinės ir teisinės konsultacijos paslaugos, o antruoju – valdymo paslaugos.

24 Vokietijos Federacinės Respublikos teigimu, taip pat svarbu atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslus. Šiuo požiūriu reikėtų, kiek tai įmanoma, taikant PVM neutralumo principą, paslaugas apmokestinti ten, kur jos yra teikiamos, naudojamos ar eksploatuojamos. Nors advokato ir jo kliento atveju galima nustatyti tokį su vieta susijusį ryšį, tokio ryšio nėra testamentą vykdytojo ir paveldėtojo santykiuose, nes testamentą vykdydamas visų pirma susijęs su palikimo atsiradimo vieta. Taip pat galėtų kilti problemų dėl nekilnojamojo turto valdymo, nes pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą apmokestinimo vieta turėtų būti šių daiktų buvimo vieta. Papildiniams suradimams įvairiose Bendrijos valstybėse narėse ir už jos ribų taip galėtų kelti problemų šiuo požiūriu.

25 Vokietijos Federacinė Respublika galiausiai teigia, kad tai nėra „panašios paslaugos“ Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiosios pastraipos prasme. Ji atmeta bet koks palyginimas su paveldėjimo genealogo veikla.

Teisingumo Teismo vertinimas

26 Visų pirma reikia atkreipti dėmesį į šias pastabas.

27 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką byloje dėl valstybės įsipareigojimų nevykdymo pagal EB 226 straipsnį pareiga parodyti tariamą valstybės įsipareigojimų nevykdymą tenka Komisijai. Ji turi Teisingumo Teismui pateikti argumentus, reikalingus šiam valstybės įsipareigojimų nevykdymo faktui patikrinti, ir negali remtis kokia nors prezumpcija (žr., be kita ko, 1990 m. kovo 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 62/89, Rink. p. I-925, 37 punktą ir 2005 m. balandžio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-341/02, Rink. p. I-2733, 35 punktą).

28 Antra, reikia priminti, kad šioje byloje ieškinys dėl įsipareigojimų nevykdymo gali būti pareikštas tik dėl situacijos, kai, viena vertus, testamentą vykdytojo paslaugos buvo atliktos už atlygą, o tai leidžia BGB 2221 straipsnis, ir, kita vertus, ši paslauga turi suteikti PVM apmokestinamas asmui, veikdamas kaip toks Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme, nes priešingu atveju ši paslauga nebus apmokestinta PVM.

29 Trečia, reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalių santykio, jog 9 straipsnio 1 dalyje numatoma bendroji taisyklė, o

2 dalyje nustatomi atskiri tam tikrų paslaugų teikimo vietos būdai. Šiomis nuostatomis siekiama, viena vertus, išvengti kompetencijos konfliktų, dėl kurių pajamos galėtų būti dvigubai apmokestintos arba visiškai neapmokestintos (šiuo klausimu žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 14 punktų; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktų ir minėto sprendimo *SPI*, 15 punktų).

30 Taigi aiškinant Šeštosios direktyvos 9 straipsnį jo 1 dalis neturi didesnės galios už 2 dalį. Kiekvienu atveju reikia atsakyti į klausimą, ar konkrečiai situacijai taikoma 9 straipsnio 2 dalis; jei ne, tuomet ji reglamentuoja šio straipsnio 1 dalis (šia prasme žr. minėto sprendimo *Dudda* 21 punktų ir minėto sprendimo *SPI* 16 punktų).

31 Šiuo požiūriu reikia pabrėžti, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojoje traukoje nurodomos ne advokatų, konsultantų, buhalterių arba inžinierių profesijos, o paslaugos. Bendrijos statymų leidžias šioje nuostatoje nurodo profesijas, siekdamas parodyti, kokioms paslaugų kategorijoms ji taikoma (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *von Hoffmann* 15 punktų). Suvoka „kitos panašios paslaugos“ nurodo ne bendrąjį 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojoje traukoje nurodytą skirtingą paslaugų elementą, bet paslaugas, panašias kiekvieną iš išvardytų veiklų. Paslauga turi būti laikoma panašia vieną iš šiame straipsnyje išvardytų veiklų tuomet, kai abiem siekiama to paties tikslo (šiuo klausimu žr. 1997 m. kovo 6 d. Sprendimo *Linthorst, Pouwels en Scheres*, C-167/95, Rink. p. I-1195, 19–22 punktus ir minėto sprendimo *von Hoffmann* 20–21 punktus).

32 Šis ieškinys dėl įsipareigojimų nevykdymo reikia nagrinėti atsižvelgiant į tas pastabas.

33 Komisija šioje byloje kaltina Vokietijos Federacinę Respubliką savo teisės aktuose numatius, kad testamentą vykdytojo veiklai taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis, nors, Komisijos nuomone, dėl to, kad ji paprastai teikia advokatas, arba dėl to, kad ji panaši į advokato teikiamas paslaugas, jai taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis.

34 Visų pirma reikia nustatyti, ar testamentą vykdytojo teikiama paslauga yra tokia veikla, kuri daugiausia ir paprastai vykdoma kaip advokato profesijos dalis.

35 Testamentą vykdytojo paslaugos pagrindas yra palikėjo valia, kad vienas ar keli asmenys gyvendintų jo testamentą nuostatas. BGB numato, kad testamentą vykdytojas gali paskirti pats palikėjas, jo nurodytas trečiasis asmuo arba tam tikrais atvejais *Nachlassgericht* (paveldėjimo klausimus nagrinėjantis teismas). Veiksmai, kuriuos jam gali tekti atlikti, skiriasi savo pobūdžiu ir trukme, atsižvelgiant į jam suteiktus įgaliojimus.

36 Dėl paslaugų, kurios daugiausia ir paprastai yra teikiamos vykdančiam advokato profesijai, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad tai yra paslaugos, kuriomis atstovaujami ir ginami asmens interesai (minėto sprendimo *von Hoffmann* 17 punktą).

37 Nors kaip testamentą vykdytojai, visų pirma Vokietijoje, dažnai pasirenkami advokatai dėl to, kad jie išmano teisę, o to reikia tvarkant kiekvieną palikimą, tai nepakeičia fakto, kad testamentą vykdytojas ne atstovauja palikėjui, bet paprasčiausiai vykdo jo paskutinę valią, laikydamasis nešališkumo asmenų, kurie gauna naudos iš testamentą, atžvilgiu. Griežtai kalbant, jis negina palikėjo interesų, bet tik vykdo jau išreikštą valią, jei išaiškindamas; o esant advokato ir kliento santykiui, pirmojo užduotis yra kuo geriau pasirūpinti pastarojo interesais, paprastai kilus ginčui ir esant priešingų interesų. Todėl testamentą vykdytojo veikla yra specifinė ir skiriasi nuo daugiausia ir paprastai advokatų teikiamų paslaugų.

38 Paskui svarbu patikrinti, ar testamentą vykdytojo teikiamos paslaugos nėra analogiškos advokato teikiamoms paslaugoms Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiosios

įtraukos prasme.

39 Reikia pastebėti, kad testamentą vykdytojas gali atlikti labai įvairias užduotis – nuo palikimo valdymo iki neturtinių interesų apsaugos, taip pat paprasčiausiai padalyti lėšas, kilnojamą ir nekilnojamą turtą, todėl labai sunku apibrėžti jo paprastai atliekamą veiklą. Testamentą vykdytojo užduotis išties yra vykdyti testatoriaus valią, o tai gali reikšti valdymo veiklą, juridinę reikšmę turintį aktą sudarymą ir labai įvairius faktinius ar teisinius veiksmus. Testamentą vykdytojo teikiama paslauga, kaip teisingai pažymi Vokietijos Federacinė Respublika, yra labiau susijusi su ekonomine veikla, nes dažniausiai testamentą vykdytojui tenka įvertinti ir padalyti palikėjo turtą paslaugos naudos gavėjams ir kartais, visų pirma nepilnamečių vaikų atveju, apsaugoti šio turtą pasirūpinti, kad jis duotų pelno. Ir nors advokato veikla taip pat yra susijusi su ekonominėmis aplinkybėmis, pagrindinis advokato teikiamų paslaugų tikslas yra visų pirma sąkmingai apginti teisinį reikalavimą. Todėl šiomis dviem paslaugų rūšimis nesiekama to paties tikslo.

40 Šiomis aplinkybėmis testamentą vykdytojo ir advokato teikiamos paslaugos negali būti laikomos panašiomis.

41 Reikia daryti išvadą, kad testamentą vykdomo paslauga nėra nei paslauga, kuri daugiausia ir paprastai vykdo advokatas, nei paslauga, kuri panaši į advokato vykdomas paslaugas.

42 Todėl reikia pripažinti, kad Komisija neturėjo, jog Vokietijos Federacinė Respublika, nepakeisdama teisės akto, kuriuose numatyta, kad testamentą vykdytojo paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugų teikėjas vykdo savo veiklą, pažeidė Šeštosios direktyvos nuostatas.

43 Taigi Teisingumo Teismui telieka atmesti šį ieškinį dėl įsipareigojimų nevykdymo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašo. Kadangi Vokietijos Federacinė Respublika prašo priteisti iš ieškovų bylinėjimosi išlaidas ir pastaroji pralaimėjo bylą, reikia priteisti iš Europos Bendrijų Komisijos, be savo išlaidų, padengti ir Vokietijos Federacinės Respublikos išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1. **Atmesti ieškinį.**

2. **Europos Bendrijų Komisija, be savo išlaidų, turi padengti Vokietijos Federacinės Respublikos išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.