

Sprawa C-401/06

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Opodatkowanie – Szósta dyrektywa VAT – Wiadczenie usług – Wykonawca testamentu – Miejsce wykonania wiadczenia – Artykuł 9 ust.1 i 2 lit. e)

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Wiadczenie usług – Określenie miejsca opodatkowania

(dyrektywa Rady 77/388, art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie)

Nie narusza przepisów szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych państwo członkowskie utrzymujące w mocy przepisy, zgodnie z którymi miejscem wiadczenia usług przez wykonawcę testamentu jest miejsce, w którym wykonuje on swą działalność. Usługi wiadczone przez wykonawcę testamentu nie są bowiem objęte zakresem art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, gdyż mają szczególny charakter, który odróżnia je od usług wiadczonej głównie i zwykle przez adwokatów, mających za przedmiot reprezentowanie i ochronę interesów określonej osoby, a nie wprowadzanie w życie oświadczeń woli. Tak samo usługi wykonawcy testamentu i usługi adwokata nie mogą być uważane za podobne, gdyż nie są tym samym celem. W istocie, o ile w większości przypadków usługi wiadczone przez wykonawcę testamentu polegają na dokonywaniu przez niego szacowania i podziału majątku spadkodawcy na rzecz odbiorców tych usług, a czasem, w szczególności w ramach zarządzania majątkiem osób niepełnoletnich, na ochronie i pominięciu tego majątku, o tyle usługi wiadczone przez adwokata mają za cel przede wszystkim umożliwienie realizacji roszczeń o charakterze prawnym.

(por. pkt 36, 37, 39, 40, 42)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 6 grudnia 2007 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Opodatkowanie – Szósta dyrektywa VAT – Wiadczenie usług – Wykonawca testamentu – Miejsce wykonania wiadczenia – Artykuł 9 ust.1 i 2 lit. e)

W sprawie C-401/06

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 26 września 2006 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich reprezentowana przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec reprezentowanej przez M. Lummę, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

TRYBUNA (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 września 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że nieokreślając miejsca świadczenia usług wykonawcy testamentu zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) w przypadku, gdy świadczenia usług są wykonywane na rzecz klientów mających siedzibę poza terytorium Wspólnoty Europejskiej lub podatników mających siedzibę na terytorium Wspólnoty, lecz nie w tym samym państwie, co usługodawca, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy powyższego przepisu szóstej dyrektywy.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

2 Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) podlega świadczenie usług dokonywane „odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

3 Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że „[z]a miejsce, w którym usługa jest

„wiadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca zawarł swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi [...]”.

4 Jednakże art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie tej dyrektywy wyjaśnia, że:

„e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient zawarł swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[...]

— usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji”.

Uregulowania krajowe

5 Artykuł 3a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej UStG) z dnia 26 listopada 1979 r. (BGBl. 1979 I, str. 1953), w brzmieniu wynikającym z ustawy z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, str. 386), stanowi:

„1. Miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym przedsiębiorca wykonuje swą działalność, z zastrzeżeniem art. 3b i 3f [...]

[...]

3. Na zasadzie wyjątku od ust. 1, jeżeli odbiorca jednej z pozostałych usług wymienionych w ust. 4 jest przedsiębiorcą, usługę uważa się za świadczoną w miejscu wykonywania działalności przez odbiorcę [...]

4. »Pozostałymi usługami« w rozumieniu ust. 3 są [...] pozostałe usługi świadczone w ramach wykonywania działalności przez adwokata, [...] doradcę podatkowego, [...] a w szczególności świadczenie doradztwa prawnego, gospodarczego i technicznego”.

6 W odniesieniu do powyższych przepisów Bundesfinanzhof w wyroku z dnia 5 czerwca 2003 r. (V R 25/02, BStBl. 2003 II, str. 734) wyjaśnił, że art. 3a ust. 1 UStG ma zastosowanie do usług wykonawcy testamentu, a usługi typowe dla zawodu adwokata i doradcy podatkowego objęte są zakresem zastosowania art. 3a ust. 4 pkt 3 UStG.

7 Księga 5 rozdział 3 tytuł 6 Bürgerliches (niemieckiego kodeksu cywilnego Gesetzbuch, zwanego dalej „BGB”) dotyczy wykonawcy testamentu.

8 Zgodnie z art. 2221 BGB wykonawca testamentu może żądać odpowiedniego wynagrodzenia z tytułu wykonywania swych czynności, o ile spadkodawca nie postanowił inaczej.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

9 W wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 12 kwietnia 2005 r., doręczonym w dniu 19 kwietnia 2005 r. Komisja wskazała, że jej zdaniem wyżej przywołane krajowe przepisy podatkowe są niezgodne z art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy oraz wezwała władze

niemieckie do przedstawienia swych uwag w terminie dwóch miesi?cy od dnia dor?czenia. Pismem z dnia 21 czerwca 2005 r. Republika Federalna Niemiec odpowiedzia?a, ?e us?ugi wykonawców testamentu nie s? porównywalne z us?ugami adwokatów i nie wchodzi w zakres zastosowania art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

10 Podtrzymuj?c swoje stanowisko Komisja skierowa?a do Republiki Federalnej Niemiec uzasadnion? opini? z dnia 13 grudnia 2005 r., która zosta?a dor?czona w dniu 19 grudnia 2005 r., wzywaj?c do zastosowania si? do niej w terminie dwóch miesi?cy od dnia dor?czenia. Wobec odmowy Republiki Federalnej Niemiec Komisja postanowi?a wnie?? niniejsz? skarg?.

W przedmiocie skargi

Argumenty uczestników

11 W ocenie Komisji z przywo?anych wy?ej przepisów prawa niemieckiego oraz z ich wyk?adni przez s?dy krajowe, jak równie? ze sposobu ich stosowania przez organy administracji wynika, ?e us?ugi wykonawcy testamentu uwa?a si? zawsze za ?wiadczone w miejscu, w którym wykonuje on sw? dzia?alno??. Tak samo jest w przypadku, gdy tego rodzaju dzia?alno?? wykonywana jest przez adwokatów, doradców podatkowych lub rewidentów. Zdaniem Komisji taka praktyka jest sprzeczna z brzmieniem art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym w przypadku klienta maj?cego siedzib? poza terytorium Wspólnoty lub pa?stwa us?ugodawcy miejscem ?wiadczenia us?ug jest miejsce siedziby klienta.

12 Komisja na wst?pie podnosi, ?e orzecznictwo Trybuna?u nie przyznaje ust. 1 powo?anego art. 9, ustanawiaj?cemu zasad? okre?lania miejsca ?wiadczenia wed?ug miejsca wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej przez us?ugodawc?, ?adnego pierwsze?stwa wobec ust. 2 tego artyku?u. Zatem skoro art. 9 ust. 2 lit. e) nie ma charakteru wyj?tku, to nie musi by? interpretowany zaw??aj?co (zob. wyrok z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C?108/00 SPI, Rec. str. I?2361, pkt 17).

13 Komisja jest zdania, ?e us?ugi wykonywane przez wykonawc? testamentu nale?? do us?ug ?wiadczonych g?ównie i zwykle przez adwokatów. W celu okre?lenia, czy dzia?alno?? wykonawcy testamentu obj?ta jest zakresem art. 9 ust. 1, czy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy nie nale?y wi?c przywi?zywa? wagi do nazwy zawodu osoby, która ?wiadczy dane us?ugi, lecz do charakteru tych us?ug. Komisja ponadto przypomina, ?e zawody wymienione w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy podane zosta?y tam jedynie tytu?em przyk?adu, a przepis ten w istocie ma na celu okre?lenie pewnych kategorii us?ug.

14 Wed?ug Komisji zadaniem wykonawcy testamentu jest ochrona interesów i reprezentowanie zleceniodawcy oraz regulowanie konkretnej sytuacji prawnej osób trzecich. Potwierdza to, ?e dzia?alno?? adwokatów nak?ada si? z dzia?alno?ci? wykonawców testamentu, czemu nie stoi na przeszkodzie fakt, i? w przypadku wykonywania testamentu aspekty gospodarcze zwi?zane s? z aspektami prawnymi. Dzia?alno?? o charakterze gospodarczym jest bowiem równie? cz??ci? zwyk?ej dzia?alno?ci adwokackiej i zarz?dzanie spadkiem nie jest pod tym wzgl?dem wyj?tkowe.

15 Zdaniem Komisji niewielkie znaczenie ma okoliczno??, ?e us?ugi ?wiadczone s? na rzecz spadkobierców jak klientów, skoro ?wiadczone s? one z uwzgl?dnieniem woli spadkodawcy.

16 Komisja zwraca uwagę, że ewolucja zawodu adwokata prowadzi do specjalizacji, co dotyczy również Niemiec, szczególnie w dziedzinie prawa spadkowego, w której działają wyspecjalizowani adwokaci („Fachanwalt für Erbrecht”). Specjalizacja zakłada posiadanie doświadczenia praktycznego i wiedzy teoretycznej w określonej dziedzinie.

17 Komisja podnosi ponadto, że spadkodawca nie jest w żaden sposób zobowiązany do wybrania specjalisty, lecz musi przede wszystkim wybrać osobę, której darzy zaufaniem. Owa wiara zaufania charakteryzuje zarówno stosunki z adwokatem w ogólności, jak i z wykonawcą testamentu w szczególności.

18 Komisja wskazuje wreszcie, że chociaż wytyczne komitetu ds. podatku VAT (53 spotkanie w dniach 4 i 5 listopada 1997 r., dokument XXI/97/1.658), zgodnie z którymi miejsce świadczenia usług dotyczących poszukiwania spadkobierców winno być określone zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, nie mają mocy wiążącej, to w niniejszym przypadku dokonanie odzwierciedlającej woli prawodawcy wspólnotowego, by poszukiwania spadkobierców objęte były zakresem tego przepisu. Należy zatem kierować się zasadami stosowanymi w dziedzinie poszukiwania spadkobierców i stosować je w odniesieniu do działania wykonawcy testamentu, niezależnie od ewentualnych trudności praktycznych, jakie mogą wynikać z takiego sposobu określania miejsca świadczenia usług.

19 Republika Federalna Niemiec wnosi o oddalenie skargi i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

20 Twierdzi, że usługi wykonawcy testamentu nie są porównywalne do zwykłych usług świadczonych przez adwokata i różni się także od innych usług, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

21 Państwo to podkreśla, że każda osoba posiadająca zdolność prawną może zostać wyznaczona na wykonawcę testamentu. Wskazuje, że działanie wykonawcy testamentu uzależnione jest od instrukcji spadkodawcy i obejmuje różnorodne sytuacje. Przyznaje, że realizacja woli spadkodawcy przy rozporządzaniu skądnikami spadku zakłada posiadanie wiedzy prawniczej, co powoduje, iż często powoływani są do tego adwokaci, lecz twierdzi, że nie chodzi tu o działanie doradcz.

22 Republika Federalna Niemiec dodaje, że z wyroku z dnia 16 września 1997 r. w sprawie C-145/96 von Hoffmann, Rec. str. I-4857, wynika, iż tylko usługi świadczone głównie i zwykle w ramach wykonywania zawodów, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy objęte są zakresem zastosowania tego przepisu. Nie jest tak w przypadku usług świadczonych przez wykonawcę testamentu, gdy nie ma on zleceńodawcy, którego interesy miałyby chronić. W tym przypadku chodzi o pogodzenie różnych interesów, a nie o reprezentowanie jednej ze stron.

23 Co więcej, świadczenie usług przez adwokata i przez wykonawcę testamentu, nawet jeżeli jest nim adwokat, są ujęte różnym celem: w pierwszym przypadku chodzi o cele prawne i o doradztwo prawne, w drugim przypadku chodzi o cele gospodarcze i o zarządzanie.

24 Zdaniem Republiki Federalnej Niemiec trzeba również wziąć pod uwagę cele szóstej dyrektywy. Z tego względu w świetle zasady neutralności podatku VAT należy, na tyle na ile to możliwe, opodatkowywać usługi w miejscu, gdzie są one świadczone lub używane i wykorzystywane. O ile możliwe jest ustalenie powiązania z określonym miejscem w stosunkach pomiędzy adwokatem a jego klientem, to brak jest takiego powiązania w stosunkach pomiędzy wykonawcą testamentu a spadkobiercą, ponieważ wykonywanie testamentu związane jest przede wszystkim z miejscem położenia masy spadkowej. Ponadto należy spodziewać się trudności w

przypadku zarz?dzania nieruchomo?ciami, poniewa? zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy miejscem opodatkowania jest wówczas miejsce po?o?enia nieruchomo?ci. Okoliczno??, ?e spadkobiercy mog? znajdowa? si? w ró?nych pa?stwach cz?onkowskich lub poza terytorium Wspólnoty równie? stwarza w tym zakresie problem.

25 Republika Federalna Niemiec twierdzi wreszcie, ?e z powy?szych wzgl?dów w niniejszej sprawie nie wyst?puj? us?ugi „podobne” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy. Odrzuca w szczególno?ci wszelkie porównania z dzia?alno?ci? genealogów poszukuj?cych spadkobierców.

Ocena Trybuna?u

26 Na wst?pie nale?y poczyni? nast?puj?ce uwagi.

27 Po pierwsze, trzeba przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach post?powania o uchybienie zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego wszcz?tego na podstawie art. 226 WE obowi?zek udowodnienia istnienia zarzucanego uchybienia spoczywa na Komisji. To Komisja powinna przedstawi? Trybuna?owi dowody niezb?dne do oceny istnienia tego uchybienia bez opierania si? na jakimkolwiek domniemaniu (wyroki: z dnia 20 marca 1990 r. w sprawie C?62/89 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?925, pkt 37 i z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawie C?341/02 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I?2733, pkt 35).

28 Po drugie, nale?y podnie??, ?e w niniejszej sprawie skarga o stwierdzenie uchybienia zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego dotyczy? mo?e jedynie sytuacji, w której z jednej strony ?wiadczenie us?ug przez wykonawc? testamentu ma charakter odp?atny, na co pozwala art. 2221 BGB, a drugiej strony us?ugi te s? ?wiadczone przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, gdy? bez tego us?ugi te nie mog? by? opodatkowane podatkiem VAT.

29 Po trzecie, nale?y wskaza?, ?e je?li chodzi o stosunek pomi?dzy ust. 1 i 2 art. 9 szóstej dyrektywy, to Trybuna? wielokrotnie orzeka?, i? ust. 2 zawiera szczególne przypadki okre?lania miejsca ?wiadczenia, podczas gdy ust. 1 zawiera w tym zakresie regu?? ogóln?. Przepisy te maj? na celu unikni?cie, z jednej strony, zbiegu kompetencji, który mo?e prowadzi? do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony, braku opodatkowania (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 14, z dnia 26 wrze?nia 1996 r. w sprawie C?327/94 Dudda, Rec. str. I?4595, pkt 20 i ww. wyrok w sprawie SPI, pkt 15).

30 Zatem je?li chodzi o wyk?adni? art. 9 szóstej dyrektywy, ust. 1 tego przepisu nie ma ?adnego pierwsze?stwa stosowania w stosunku do ust. 2. Kwestia, jaka powstaje w ka?dej sytuacji sprowadza si? do tego, czy sytuacja ta stanowi jeden z przypadków wskazanych w art. 9 ust. 2. Je?li nie, to obj?ta jest ona zakresem ust. 1 tego artyku?u (zob. w szczególno?ci ww. wyroki w sprawach Dudda, pkt 21, i SPI, pkt 16).

31 W tym miejscu nale?y podkre?li?, ?e art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy nie dotyczy zawodów – takich jak zawód adwokata, doradcy, ksi?gowych lub in?ynierów – lecz us?ug. Prawodawca wspólnotowy u?ywa wymienionych w tym przepisie zawodów jako ?rodka s?u??cego zdefiniowaniu kategorii us?ug b?d?cych jego przedmiotem (zob. ww. wyrok w sprawie von Hoffmann, pkt 15). Okre?lenie „inne podobne us?ugi” odnosi si? nie do jakiego? wspólnego elementu ró?norodnych rodzajów dzia?alno?ci wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, lecz do us?ug podobnych do ?wiadczonych w ramach ka?dego z tych rodzajów dzia?alno?ci rozpatrywanego odr?bnie. Dana us?uga musi by? zatem uznana za podobn? do us?ug ?wiadczonych w ramach jednego z rodzajów dzia?alno?ci wymienionych w tym przepisie, je?eli w obu przypadkach chodzi o realizacj? tego samego celu (zob. podobnie wyrok z dnia 6

marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 19 – 22 i ww. wyrok w sprawie von Hoffmann, pkt 20 i 21).

32 Niniejsze skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego należy rozpatrywać w pełni w świetle powyższych rozważań.

33 Komisja zarzuca w niniejszej sprawie, że Republika Federalna Niemiec w swoim ustawodawstwie przyjęła, iż usługi wykonawcy testamentu objęte są zakresem art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, podczas gdy zdaniem Komisji objęte są one zakresem art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy, bądź to jako usługi świadczone głównie i zwykle przez adwokata, bądź jako usługi podobne do usług świadczonych w ramach działalności adwokackiej.

34 W konsekwencji należy na wstępie przesądzić, czy usługi wykonawcy testamentu należy do usług świadczonych głównie i zwykle w ramach wykonywania zawodu adwokata.

35 Usługi w zakresie wykonywania testamentu znajdują podstawę w woli spadkodawcy, by jedna lub więcej osób wprowadziła w życie jego rozporządzenia testamentowe. BGB przewiduje, że wykonawca testamentu może być wyznaczony bezpośrednio przez spadkodawcę lub przez osobę trzecią wskazaną przez spadkodawcę, lub też w określonych przypadkach, przez Nachlassgericht (sąd właściwy w sprawach spadkowych). Czynności powierzone wykonawcy testamentu różni się – co do ich charakteru i czasu trwania – w zależności od zakresu otrzymanego upoważnienia.

36 Jeżeli chodzi o usługi świadczone głównie i zwykle w ramach wykonywania zawodu adwokata, to Trybunał wyjaśni, że mają one za przedmiot reprezentowanie i ochronę interesów określonej osoby (ww. wyrok w sprawie von Hoffmann, pkt 17).

37 Chociaż prawdą jest, że wykonawcy testamentu są często wybierani spośród adwokatów, szczególnie w Niemczech, ze względu na ich wiedzę prawniczą, która jest wymagana we wszystkich przypadkach dotyczących dziedziczenia, to jednak wykonawca testamentu nie reprezentuje spadkodawcy, lecz ogranicza się do wykonania jego ostatniej woli pozostając bezstronnym wobec osób, na rzecz których świadczy usługi. Nie chroni on ich interesów spadkodawcy, lecz wprowadza w życie oświadczenie woli dokonując jego wykazni. Tymczasem w ramach stosunków łączących adwokata z klientem zadaniem tego pierwszego jest służyć jak najlepszym interesom drugiego, co do zasady w kontekście sporu i przy występowaniu interesów przeciwnych. Wynika z tego, że usługi świadczone w zakresie wykonywania testamentu mają szczególny charakter, który odróżnia je od usług świadczonych głównie i zwykle przez adwokatów.

38 Następnie konieczne jest zbadanie, czy usługi wykonawcy testamentu mogą być uznane za podobne do usług świadczonych przez adwokata, w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

39 Należy zauważyć, że znaczna różnorodność czynności, których może dokonywać wykonawca testamentu – począwszy od zarządzania majątkiem, przez proste rozdzielanie kwot pieniężnych albo rzeczy ruchomych lub nieruchomości, do ochrony interesów niemajątkowych – sprawia, iż trudno jest wskazać typowe usługi w zakresie wykonywania testamentu. Zadaniem wykonawcy testamentu jest bowiem wykonanie woli spadkodawcy, co może obejmować czynności zarządzania, czynności prawne i cały szereg czynności faktycznych i procesowych. Jak to służyć podkreśla Republika Federalna Niemiec usługi w zakresie wykonywania testamentu należy ogólnie do działalności o charakterze gospodarczym, gdyż w większości przypadków polegają na dokonywaniu przez wykonawcę testamentu szacowania i podziału majątku spadkodawcy na rzecz odbiorców tych usług, a czasem, w szczególności w ramach

zarządzania majątkiem osób niepełnoletnich, na ochronie i pomnażaniu tego majątku. Natomiast, chociaż względy gospodarcze nie są obce dla adwokatów, to świadczone przez nich usługi mają za cel przede wszystkim umożliwienie realizacji roszczeń o charakterze prawnym. Te dwa rodzaje usług nie są więc tym samym celem.

40 W tych okolicznościach usługi wykonawcy testamentu i usługi adwokata nie mogą być uważane za podobne.

41 Należy zatem stwierdzić, że usługi w zakresie wykonywania testamentu nie stanowią ani usług świadczonych głównie i zwykle przez adwokatów, ani usług podobnych do świadczonych przez adwokatów.

42 W konsekwencji należy orzec, że Komisja nie wykazała, iż utrzymuje w mocy przepisy, zgodnie z którymi miejscem świadczenia usług przez wykonawcę testamentu jest miejsce, w którym wykonuje on swoją działalność, Republika Federalna Niemiec narusza przepisy szóstej dyrektywy.

43 W związku z tym Trybunał musi oddalić niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

44 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Republika Federalna Niemiec wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją nie tylko kosztami własnymi, ale również kosztami poniesionymi przez Republikę Federalną Niemiec.

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

1) **Skarga zostaje oddalona.**

2) **Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona, poza kosztami własnymi, także kosztami poniesionymi przez Republikę Federalną Niemiec.**

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.