

Zadeva C-401/06

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Zvezni republiki Nemčiji

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdavčitev – Šesta direktiva o DDV – Opravljanje storitev – Izvršitelj oporoke – Kraj izvedbe storitve – Člen 9(1) in (2)(e)“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Y. Bota, predstavljeni 13. septembra 2007

Sodba Sodišča (tretji senat) z dne 6. decembra 2007

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Opravljanje storitev – Določitev davčno upoštevne navezne okoliskine

(Direktiva Sveta 77/388, člen 9(2)(e), tretja alineja)

Država članica, ki ohrani v veljavi predpise, v skladu s katerimi se kraj, kjer izvršitelj oporoke izvede storitev, določi po kraju, kjer izvajalec opravlja svojo dejavnost, ne krši določb iz Šeste direktive o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. Člen 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive se namreč ne nanaša na storitve izvršitelja oporoke, ker ima storitev izvršitve oporoke poseben značaj, zaradi česar se razlikuje od storitev, ki jih predvsem in običajno opravlja odvetnik, kjer gre za zastopanje in obrambo interesov mandanta, ne pa za izvršitev njegove zadnje volje. Prav tako dejavnosti izvršitelja oporoke in dejavnosti odvetnika ni mogoče šteti za podobni, ker ne zasledujeta istega cilja. Izvršitelj v večini primerov oceni in razdeli premoženje zapustnika v korist prejemnikov storitve, včasih pa, zlasti v okviru upravljanja premoženja mladoletnikov, premoženje varuje in zagotavlja, da prinaša donos. Nasprotno pa so storitve odvetnika namenjene zlasti temu, da se uspešno uveljavijo pravni zahtevki.

(Glej točke 36, 37, 39, 40 in 42.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 6. decembra 2007(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdavčitev – Šesta direktiva DDV – Opravljanje storitev –

Izvršitelj oporoke – Kraj izvedbe storitve – člen 9(1) in (2)(e)“

V zadevi C-401/06,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 26. septembra 2006,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa D. Triantafyllou, zastopnik, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Zvezni republiki Nemčiji, ki jo zastopa M. Lumma, zastopnik,

tožena stranka,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, sodnika, P. Lindh, sodnica, in A. Arabadjiev (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. septembra 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nemčija, s tem ko ni določila kraja izvedbe storitev izvršitelja oporoke v skladu s členom 9(2)(e) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva), če se storitve opravijo za naročnike s sedežem izven Evropske skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v državi izvajalca, ni izpolnila svojih obveznosti, ki izhajajo iz te določbe Šeste direktive.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

2 V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive je „storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“, predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

3 V skladu s členom 9(1) Šeste direktive se za „kraj opravljanja storitve [...] šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev [...]“.

4 Vendar je v ?lenu 9(2)(e), tretja alineja, te direktive dolo?eno:

„e) kraj, kjer so navedene storitve opravljene, ?e se opravijo za naro?nike s sede?em izven Skupnosti ali za dav?ne zavezance s sede?em v Skupnosti, vendar ne v isti dr?zavi, kjer ima izvajalec sede?, [je] kraj, kjer ima naro?nik sede? svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, ?e tak?en kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naro?nik stalno prebivali?e ali za?asno prebivali?e:

[...]

– storitve svetovalcev, in?enirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, ra?unovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij“.

Nacionalna ureditev

5 V ?lenu 3a zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) z dne 26. novembra 1979 (BGBl. 1979, str. 1953), kot je bil spremenjen z zakonom z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386), je dolo?eno:

„1. Storitve je opravljena v kraju, kjer podjetnik izvaja svojo dejavnost, z izjemo ?lenov 3b in 3f [...]

[...]

3. ?e je naro?nik ene od drugih storitev, navedenih v odstavku 4, podjetje, z odstopanjem od odstavka 1, ?teje storitev za opravljeno v kraju, kjer naro?nik izvaja svojo dejavnost [...]

4. V smislu odstavka 3 ‚druge storitve‘ pomenijo: [...] druge storitve v okviru dejavnosti odvetnika, [...] dav?nega svetovalca, [...] in zlasti dajanje pravnih, ekonomskih in tehni?nih nasvetov.“

6 Bundesfinanzhof je v zvezi s tem v sodbi z dne 5. junija 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, str. 734) ugotovilo, da se ?len 3a(1) UStG uporabi za storitve izvr?itelja oporoke, medtem ko za storitve, ki so specifi?ne za odvetnike in dav?ne svetovalce, velja ?len 3a(4), to?ka 3, UStG.

7 V knjigi 5, oddelek 3, naslov 6, nemškega dr?zavlanskega zakonika (Bürgerliches Gesetzbuch, v nadaljevanju: BGB) je urejen institut izvr?itelja oporoke.

8 V skladu s ?lenom 2221 BGB lahko izvr?itelj oporoke za izvedbo svojega mandata zahteva primerno nadomestilo, ?e zapustnik ni dolo?il druga?e.

Predhodni postopek

9 Komisija je s pisnim opominom z dne 12. aprila 2005, vro?enim 19. aprila 2005, nemške organe obvestila, da so po njenem mnenju zgoraj navedeni nacionalni dav?ni predpisi nezdru?ljivi s ?lenom 9(2)(e), tretja alineja, ?este direktive, in jih pozvala, naj v roku dveh mesecev od tega pisnega opomina predlo?ijo stali?a. Zvezna republika Nem?ija je v dopisu z dne 21. junija 2005 odgovorila, da storitve izvr?itelja oporoke niso primerljive s storitvami odvetnika in ne spadajo na podro?je uporabe ?lena 9(2)(e), tretja alineja, ?este direktive.

10 Komisija je vztrajala pri svoji analizi in zato na Zvezno republiko Nem?ijo naslovila obrazlo?eno mnenje z dne 13. decembra 2005, ki ji je bilo vro?eno 19. decembra 2005, in v katerem je to dr?zavo ?lanico pozvala, naj se v roku dveh mesecev po njegovi vro?itvi z njim

uskladi. Ker je Zvezna republika Nemčija zavrnila uskladitev s tem mnenjem, je Komisija vložila to tožbo.

Tožba

Trditve strank

11 Po mnenju Komisije iz zgoraj navedenih določb nemškega prava, iz njihove razlage s strani nacionalnega sodišča ter njihove uporabe s strani uprave izhaja, da za storitve izvršitelja oporoke vedno velja, da so opravljene v kraju, kjer izvaja svojo dejavnost. Enako bi veljalo, če bi te storitve izvajali odvetniki, davčni svetovalci ali revizorji. Taka praksa bi bila v nasprotju z določbo člena 9(2)(e) Šeste direktive, v skladu s katerim se za kraj, kjer so storitve opravljene, če se opravijo za naročnika s sedežem izven Skupnosti ali države izvajalca, šteje kraj naročnika storitve.

12 Komisija najprej navaja, da sodna praksa Sodišča ni priznala nobene prednosti člena 9(1) Šeste direktive, v skladu s katerim se kraj opravljanja storitev določi po sedežu poklicne dejavnosti izvajalca, v razmerju do člena 9(2)(e) te direktive. Ker člen 2(e) zato nima značaja izjeme, ga je treba razlagati ozko (glej sodbo z dne 15. marca 2001 v zadevi SPI, C-108/00, Recueil, str. I-2361, točka 17).

13 Komisija trdi, da spadajo storitve izvršitelja oporoke k storitvam, ki jih predvsem in običajno opravlja odvetnik. Za opredelitev, ali se na dejavnost izvršitelja oporoke nanaša odstavek 1 ali odstavek 2 člena 9 Šeste direktive, se ne bi bilo treba navezovati na poimenovanje poklica izvajalca storitve, temveč na samo naravo teh storitev. Poimenovanja poklicev v člena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive naj bi po mnenju Komisije služila le za ponazoritev, ta določba pa naj bi dejansko le opisovala kategorije storitev.

14 Po njenem mnenju je funkcija izvršitelja oporoke obramba interesov mandanta, njegovo zastopanje in urejanje konkretnih pravnih razmerij drugih. To naj bi potrjevalo, da se dejavnosti odvetnikov in izvršiteljev oporoke prekrivata, ne da bilo v oviro dejstvo, da so pri izvršitvi oporoke ekonomski vidiki povezani s pravnimi vidiki. Ekonomske dejavnosti naj bi bile ravno tako prisotne v običajnih zadevah odvetnikov, zato naj bi bilo urejanje dediščine v tem pogledu brez posebnosti.

15 Komisija meni, da naj ne bi bilo bistveno, da se storitve opravijo za dediče kot naročnike teh storitev, ker se storitve opravijo glede na voljo zapustnika.

16 Razvoj odvetniškega poklica je tudi v Nemčiji vodil k specializacijam, zlasti na področju dednega prava, kar je privedlo do odvetnika, specializiranega za dedno pravo („Fachanwalt für Erbrecht“), pri čemer vsaka specializacija predpostavlja tako praktične izkušnje na zadevnem področju, kot tudi teoretično znanje, potrebno za to področje.

17 Navaja tudi, da zapustniku nikakor ni treba izbrati specialista, temveč predvsem osebo, ki ji zaupa. Tako zaupno razmerje naj bi bilo značilno tako za razmerja do odvetnika na splošno kot do izvršitelja oporoke.

18 Komisija nazadnje navaja, da smernice posvetovalnega odbora za DDV (53. srečanje 4. in 5. novembra 1997, dokument XXI/97/1.658), v skladu s katerimi mora biti kraj storitev, ki jih je opravil zapušinski preiskovalec, določen v skladu s členom 9(2)(e) Šeste direktive, sicer niso zavezujoče, vendar dobro odražajo voljo normodajalca Skupnosti, da se tej določbi podredi preiskovanje zapuščine. Zato bi se bilo treba zgledovati po pravilih s področja preiskovanja zapuščine, da bi se jih uporabilo za dejavnosti izvršitelja oporoke, ne glede na vsakokratne praktične težave, ki bi lahko izhajale iz tega načina določitve kraja storitve.

- 19 Zvezna republika Nemčija predlaga zavrnitev tožbe in naložitev plačila stroškov Komisiji.
- 20 Ta država članica poudarja, da naj storitve izvršitelja oporoke ne bi bile primerljive s storitvami odvetnika in naj bi se razlikovale tudi od drugih storitev iz člena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive.
- 21 Ta država poudarja, da je vsaka poslovno sposobna oseba lahko imenovana za izvršitelja oporoke. Dejavnost izvršitelja oporoke naj bi bila odvisna od navodil zapustnika in naj bi se nanašala na različne dejanske situacije. Za prenos volje zapustnika pri likvidaciji premoženja naj bi se sicer predpostavljalo poznavanje prava, zaradi česar naj bi se pogosto obrnili na odvetnika, vendar naj pri tem ne bi šlo za dejavnost svetovanja.
- 22 Zvezna republika Nemčija dodaja, da iz sodbe z dne 16. septembra 1997 v zadevi von Hoffman (C-145/96, Recueil, str. I-4857) izhaja, da se člen 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive nanaša le na storitve, ki se predvsem in običajno opravijo v okviru poklicev, navedenih v okviru te določbe. V primeru storitev izvršitelja oporoke naj ne bi bilo tako, ker slednjemu ni treba zagovarjati mandanta. Šlo naj bi za izravnavo interesov in ne za zastopanje stranke.
- 23 Poleg tega naj bi storitve odvetnika in izvršitelja oporoke, četudi je slednji odvetnik, služile različnim ciljem, namreč zakonitim ciljem in ciljem pravnega svetovanja v prvem primeru ter ekonomskim in upravnim ciljem v drugem primeru.
- 24 Po mnenju Zvezne republike Nemčije bi bilo treba upoštevati tudi cilje Šeste direktive. Tako bi bilo treba storitev, v skladu z načelom davčne nevtralnosti, po možnosti obdavčiti v kraju, kjer je opravljena ali uporabljena in izkoriščena. Medtem ko naj bi bilo mogoče vzpostaviti krajevno povezavo med odvetnikom in njegovim mandantom, naj take zveze ne bi bilo v razmerjih med izvršiteljem oporoke in dedičem, ker naj bi bila izvršitev oporoke predvsem v zvezi s krajem, kjer je zapuščina. Poleg tega naj bi se pri upravljanju nepremičnin prišlo do težave, ker bi moral biti kraj obdavčitve, v skladu s členom 9(2)(a) Šeste direktive, kraj, kjer se nepremičnina nahaja. Dejstvo, da so dediči v različnih državah članicah ali izven Skupnosti, je prav tako problematično.
- 25 Zvezna republika Nemčija nazadnje poudarja, da ne gre niti za „podobne storitve“ v smislu člena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive. Zlasti zavrača vsakršno primerjavo z dejavnostjo preiskovalca, ki izsleduje dediče.

Presoja Sodišča

- 26 Najprej je treba navesti naslednje ugotovitve.
- 27 Prvič, v skladu z ustaljeno sodno prakso mora Komisija v okviru tožbe zaradi neizpolnitve, v postopku na podlagi člena 226 ES, dokazati obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti. Sodišče mora predložiti elemente, ki so potrebni za to, da Sodišče preveri obstoj navedene neizpolnitve obveznosti, ne da bi se pri tem smelo opreti na kakršno koli domnevo (sodbi z dne 20. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji, C-62/89, Recueil, str. I-925, točka 37, in z dne 14. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-341/02, ZOdl., str. I-2733, točka 35).
- 28 Drugič, v obravnavani zadevi se lahko tožba zaradi neizpolnitve obveznosti nanaša le na situacijo, kjer je bila, po eni strani, storitev izvršitelja oporoke opravljena za plačilo, kot dopušča člen 2221 BGB, in jo je, po drugi strani, v smislu člena 2(1) Šeste direktive opravil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ker sicer zadevna storitev ne more biti predmet davka na dodano vrednost.
- 29 Tretjič, navesti je treba, da je Sodišče glede razmerja med členom 9(1) in (2) Šeste direktive

vedno znova ugotovilo, da vsebuje odstavek 2 številne specifične navezne točke, medtem ko je v odstavku 1 določeno splošno pravilo. Namen teh določb je izognitev konfliktom glede pristojnosti, ki bi lahko povzročili dvojno obdavčitev, in preprečitev neobdavčitve dohodkov (glej zlasti sodbi z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz, 168/84, Recueil, str. 2251, točka 14, in z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda, C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20, ter zgoraj navedeno sodbo SPI, točka 15).

30 Razlaga člena 9 Šeste direktive ne daje odstavku 1 v razmerju do odstavka 2 nobene prednosti. Vprašanje, ki se postavlja v vsaki situaciji, je, ali se nanjo nanašajo primeri iz člena 9(2). Sicer velja člen 9(1) (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Dudda, točka 21, in SPI, točka 16).

31 Pri tem je treba poudariti, da se člen 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive ne nanaša na poklice kot so odvetnik, svetovalec, revizor ali inženir, temveč na storitve. Normodajalec Skupnosti je uporabil navedene poklice kot sredstvo za opredelitev vrst storitev, na katere se sklicuje (glej zgoraj navedeno sodbo Hoffmann, točka 15). Pojmi „druge podobne storitve“ se ne nanašajo na nek element, ki je skupen različnim dejavnostim, navedenim v členu 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive, temveč na podobne storitve v primerjavi z vsako izmed teh dejavnosti, ki so navedene ločeno. Storitve je treba zato obravnavati kot podobno v primerjavi z eno od dejavnosti, navedenih v tem členu, ker imata obe isti namen (glej v tem smislu sodbo z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, str. I-1195, točke od 19 do 22, ter zgoraj navedeno sodbo Hoffmann, točki 20 in 21).

32 To tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti je treba preučiti ob upoštevanju teh preudarkov.

33 Komisija v tem primeru Zvezni republiki Nemčiji očitata, da naj bi v svoji zakonodaji izhajala iz tega, da se člen 9(1) Šeste direktive nanaša na storitve izvršitelja oporoke, medtem ko naj bi po njenem mnenju spadale na področje uporabe člena 9(2) Šeste direktive, bodisi kot storitve, ki jih predvsem in običajno opravlja odvetnik, bodisi kot storitve, ki so podobne storitvam odvetnika.

34 Zato je treba najprej opredeliti, ali storitve izvršitelja oporoke sodijo k storitvam, ki jih predvsem in običajno opravlja odvetnik v okviru svojega poklica.

35 Storitve izvršitve oporoke izhajajo iz volje zapustnika, da ena ali več oseb izvrši določbe iz njegove oporoke. V skladu z BGB lahko izvršitelja oporoke izbere neposredno zapustnik ali pa tretja oseba, ki jo je ta imenoval, v določenih primerih pa Nachlassgericht (zapuščinsko sodišče). Dejavnosti, ki jih izvršitelj oporoke lahko opravi, se razlikujejo glede na vrsto in njihovo trajanje, v skladu s podeljenim mandatom.

36 Sodišče je glede dejavnosti, ki jih predvsem in običajno opravlja odvetnik v okviru svojega poklica, navedlo, da gre za zastopanje in obrambo interesov mandanta (zgoraj navedena sodba von Hoffman, točka 17).

37 Kljub temu, da so izvršitelji oporoke, zlasti v Nemčiji, pogosto izbrani izmed odvetnikov zaradi njihovega poznavanja prava in okoliščin, da je slednje pomembno pri vsakem primeru dedovanja, pa izvršitelj oporoke ne zastopa zapustnika, temveč se omejuje na izvršitev njegove zadnje volje, pri čemer so njegove storitve nevtralne v razmerju do prejemnika storitve izvršitelja oporoke. Izvršitelj oporoke ne zastopa interesov zapustnika v ozkem smislu, temveč zgolj izvršuje že določeno voljo, ki jo razlaga, medtem ko mora odvetnik v okviru svojega razmerja do mandanta kar najbolje uresničevati njegove interese, na splošno v kontekstu spora in ob prisotnosti nasprotujočih si interesov. Iz tega izhaja, da ima storitev izvršitve oporoke poseben značaj, zaradi česar se razlikuje od storitev, ki jih predvsem in običajno opravlja odvetnik.

38 Zato je treba preučiti, ali storitve izvršitelja oporoke tudi niso podobne storitvam odvetnika v

smislu člena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive.

39 Zaradi velike raznolikosti nalog, ki jih lahko opravi izvrševalec – od upravljanja premoženja do zaščite nematerialnih interesov, vključno z razdelitvijo vsot denarja oziroma premij ali nepremij –, je težko opredeliti tipično storitev izvršitelja oporoke. Naloga izvršitelja je namreč izvršiti voljo zapustnika, kar lahko obsega dejavnosti upravljanja, pravna dejanja ter celo vrsto dejanskih ali pravnih opravil. Vendar storitve izvršitelja oporoke, kot pravilno navaja Zvezna republika Nemčija, bolj na splošno ustrezajo ekonomski dejavnosti, ker v večini primerov izvršitelji ocenijo in razdelijo premoženje zapustnika v korist prejemnikov storitve, včasih pa, zlasti v okviru upravljanja premoženja mladoletnikov, premoženje varujejo in zagotavljajo, da prinaša donos. Nasprotno so storitve odvetnika namenjene zlasti temu, da se uspešno uveljavijo pravni zahtevki, čeprav dejavnosti odvetnika niso tuji ekonomski preudarki. Ti dve storitvi torej ne zasledujeta istega cilja.

40 V teh okoliščinah dejavnosti izvršitelja oporoke in dejavnosti odvetnika ni mogoče šteti za podobni.

41 Zato je treba zaključiti, da storitev izvršitelja oporoke ni niti storitev, ki jo predvsem in običajno opravi odvetnik, niti storitev, ki bi bila podobna storitvi odvetnika.

42 Zato je treba ugotoviti, da Komisija ni dokazala, da Zvezna republika Nemčija, s tem da je ohranila v veljavi predpise, v skladu s katerimi se kraj, kjer izvršitelj oporoke izvede storitev, določi po kraju, kjer izvajalec opravlja svojo dejavnost, ni izpolnila obveznosti, ki izhajajo iz Šeste direktive.

43 Zato mora Sodišče to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti zavrniti.

Stroški

44 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Zvezna republika Nemčija je predlagala, naj se tožeci stranki naloži plačilo stroškov, in ker Komisija s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo lastnih stroškov in stroškov Zvezne republike Nemčije.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1) **Tožba se zavrne.**

2) **Komisija Evropskih skupnosti nosi poleg svojih stroškov še stroške Zvezne republike Nemčije.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.