

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 13. září 2007(1)

Věc C-401/06

Komise Evropských společenství

proti

Spolkové republice Německo

„Nesplnění povinnosti státem – DPH – Poskytování služeb – Správce závěti – Místo poskytování služeb – Šestá směrnice – Článek 9 odst. 1 a odst. 2 písm. e)“

1. Toto řízení pro nesplnění povinnosti se týká ustanovení německého práva, která určují místo poskytování služeb ze strany správce závěti pro účely jejich zdanění daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Podle německého práva jsou tyto služby poskytovány v místě, ve kterém správce závěti provádí svou činnost.
2. Komise Evropských společenství se domnívá, že uvedené služby musí být považovány za poskytované v místě, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu nebo bydliště v souladu s ustanovením čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS(2), a že odběratelem těchto služeb je dědic.
3. Touto žalobou Komise navrhuje, aby Soudní dvůr rozhodl, že Spolková republika Německo tím, že neurčila místo zdanitelného plnění poskytujícího v poskytování služeb správcem závěti v souladu s těmito ustanoveními, nesplnila své povinnosti.

I – Právní rámec

A – Právo Společenství

4. Šestá směrnice harmonizuje podmínky pro uplatnění DPH v rámci Evropské unie. Podle čl. 2 bodu 1 této směrnice se DPH uplatní na poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
5. Místo poskytování služeb pro účely zdanění DPH stanovuje článek 9 uvedené směrnice. Účelem tohoto článku je zamezit sporům o příslušnost mezi členskými státy, které by mohly vést k dvojímu zdanění či k nezdanění.
6. Článek 9 odst. 1 šesté směrnice obsahuje obecné pravidlo, podle kterého je místo poskytování služeb tam, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti. Podle tohoto ustanovení tak: „[z]a místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své

hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje“.

7. Paragraph 9 odst. 2 šesté směrnice upravuje rovněž další kritéria místa zdanitelného plnění. Tato kritéria je možno rozdělit do dvou kategorií.

8. První kategorie odpovídá poskytování služeb, které je možno vymezit materiálně. Jedná se o poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti, poskytování právních služeb, poskytování služeb souvisejících s kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, a dalšími činnostmi, a konečně nájmem movitého hmotného majetku. Místo poskytování služeb se určuje podle místa, kde se nemovitost nachází, kde byla provedena práva, kde byly služby poskytnuty či kde došlo k využití movitého hmotného majetku.

9. Kritériem druhé kategorie poskytování služeb je země zákazníka. Sedmý bod odvodňující šesté směrnice uvádí, že aťkoliv by místem, kde dochází k poskytnutí služby, mělo v zásadě být místo, kde má osoba poskytující službu sídlo své podnikatelské činnosti, mělo by být toto místo definováno tak, že se nachází v zemi osoby, které je služba poskytována, zejména v případě určitých služeb poskytovaných mezi osobami povinnými k dani, kde jsou náklady služeb zahrnuty v ceně zboží.

10. Tyto služby jsou vyjmenovány v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice. Mezi uvedenými službami se nacházejí například převody a poskytnutí práv duševního vlastnictví, propagační služby, bankovní, finanční a pojišťovací operace a také poskytování zaměstnanců.

11. V této odrážce nalezneme také služby advokátů a další podobné služby. Paragraph 9 odst. 2 šesté směrnice tak stanoví:

„Němže:

[...]

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel [poskytovatel], se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

– služby poradce, technik, poradenských organizací, advokátů, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací,

[...]“

12. Paragraph 9 odst. 3 šesté směrnice následně stanoví:

„K zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže mohou členské státy v souvislosti s poskytováním služeb uvedených v odst. 2 písm. e) a v souvislosti s nájmem movitého hmotného majetku považovat:

a) místo poskytování služeb, které by se podle tohoto článku nacházelo v tuzemsku, za místo nacházející se mimo Společenství, pokud ke skutečnému využití a převzetí služeb dochází mimo Společenství;

b) místo poskytování služeb, které by se podle tohoto § 1 článku nacházelo mimo Společenství, za místo nacházející se v tuzemsku, pokud ke skutečnému využití a převzetí služeb dochází v tuzemsku.“

B – Vnitrostátní právo

13. Ustanovení § 3a zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále „UStG“) zní takto:

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

[...]

3) Jestliže je odběratelem jedné z dalších služeb uvedených v odstavci 4 podnik, pak se odchýlně od odstavce 1 považuje poskytnutí služby za uskutečněné v místě, kde odběratel vykonává svou činnost [...]

4) Ve smyslu odstavce 3 se ‚dalšími službami‘ rozumí:

[...]

3. další služby poskytnuté v rámci činnosti advokáta, [...], daňového poradce [...] a především poskytování právního, ekonomického a technického poradenství.

[...]“

14. Oddíl 33 pokynů k dani z obratu (Umsatzsteuer-Richtlinien) uvádí, že § 3a odst. 1 UStG se použije na služby správce závěti.

15. V souladu s těmito ustanoveními a jejich výkladem Bundesfinanzhof (Německo) by měly být služby správce závěti poskytovány v místě, kde vykonává svou činnost, a to i když jsou tyto služby poskytovány advokátem, daňovým poradcem nebo revizorem podniku.

II – Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

16. Komise má za to, že místo poskytování služeb správce závěti zákazníkům usazeným mimo Společenství nebo osobám povinným k dani usazeným v některém členském státě, kromě Německa, musí být určeno podle § 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice. Komise o tomto informovala německé úřady prostřednictvím výzvy dopisem ze dne 19. dubna 2005.

17. Spolková republika Německo dopisem ze dne 23. června 2005 toto posouzení zpochybnila s odvodněním, že poskytování služeb správce závěti je nesrovnatelné se službami advokáta či dalšími službami uvedenými v § 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice.

18. Komise potvrdila svou analýzu, co se týče neslučitelnosti německých právních předpisů s právem Společenství, v odvodněném stanovisku ze dne 19. prosince 2005.

19. Spolková republika Německo svůj postoj potvrdila dopisem ze dne 2. března 2006.

20. Komise podala projednávanou žalobu návrhem, který došel soudní kanceláři dne 27. září 2006. Spolková republika Německo sdělila argumentaci na svou obranu v žalobní odpovědi zapsané soudní kanceláří do rejstříku dne 20. listopadu 2006. Komise podala repliku a Spolková republika Německo pak dupliku.

21. Účastnice řízení nepožádaly o konání jednání. Stejně tak Soudní dvůr nepovažoval konání jednání za nutné.

22. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr určil, že Spolková republika Německo tím, že neurčila místo poskytování služeb správce závěti podle čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, pokud je služba poskytována zákazníkům usazeným mimo Společenství nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoli ve stejné zemi jako poskytovatel, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z uvedeného ustanovení.

23. Rovněž navrhuje, aby Soudní dvůr uložil žalované náhradu nákladů řízení.

24. Spolková republika Německo navrhuje zamítnutí těchto návrhů a uložení náhrady nákladů řízení Komisi.

III – Argumenty účastníků řízení

25. Komise tvrdí, že německý postoj je neodůvodněný a že místo poskytování služeb správce závěti musí být určeno v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážkou šesté směrnice z následujících důvodů.

26. Podle judikatury je pro určení, zda určitá činnost podléhá tomuto ustanovení, třeba vzít v úvahu nejen zde uvedená povolání, ale i plnění, která jsou obvykle v jejich rámci uskutečňována.

27. Činností správce závěti by měl být výkon vle vyjádřené zesnulým. Jeho úloha tak může být porovnávána k obhajobě zájmů mandanta. Měl by řešit právní situaci jiných osob a jeho činnost by měla mít rovněž hospodářský charakter. Tato činnost by také měla vyžadovat zvláštní znalost dědictvého práva. Měli by jí vykonávat zejména advokáti specializovaní v tomto oboru

28. Poskytování služeb správce závěti by mohlo rovněž spadat pod „další podobné služby“ uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice. K tomu by postačovalo, aby činnost správce závěti sloužila témuž účelu jako jedna z činností výslovně uvedených v tomto ustanovení. Společným prvkem činnosti advokáta a správce závěti by mělo být zajištění zastupování zájmů jiné osoby. V obou dvou případech bude obsah jejich činnosti určen jinou osobou.

29. Komise se také opírá o pokyn, který jednomyslně přijal Poradní výbor pro daň z přidělené hodnoty, podle něhož musí být místo poskytování služeb osobou, která se zabývá vyhledáváním dědiců, stanoveno v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážkou šesté směrnice. I když tento pokyn nemá závazný charakter, měl by se brát v úvahu, jelikož naznačuje vli zákonodárce. Úvahy, které vedly k tomuto postoji, co se týče místa poskytování služeb osobou, která se zabývá vyhledáváním dědiců, se použijí tím spíše na místo poskytování služeb správce závěti.

30. Komise rovněž uplatňuje, že její stanovisko podporuje systematika a účel čl. 9 odst. 2 šesté směrnice. Toto ustanovení má za cíl situovat místo zdanění poskytovaných služeb do místa, kde se služba skutečně poskytuje. Služby správce závěti by se měly poskytovat v místě, kde se nachází dědic, protože úlohou poskytovatele by mělo být převedení dědictví na tohoto dědice.

31. Komise na závěr uvádí, že praktické potíže, které by mohlo vyvolat uskutečnění jejího stanoviska, pokud má zesnulý více dědiců s bydlištěm v různých zemích, nezakládají relevantní argument a že tyto potíže nejsou o nic menší než potíže týkající se činnosti osoby, která se zabývá vyhledáváním dědiců.

32. Spolková republika Německo zpochybňuje tuto analýzu z následujících důvodů.

33. Podle tohoto ?lenského státu m?že ?innost správce záv?ti vykonávat rodi?, d?dic, manžel(ka) nebo také advokát, sdružení, právnická osoba, jako je d?v?rnická spole?nost ?i banka. Jeho úkolem je provést v?li zesnulého.

34. Ur?ení osoby jako správce záv?ti m?že sledovat r?zné cíle. Cílem m?že být ochrana d?dic?, kte?í mají zkušeností málo nebo nemají žádné, správa majetku nezletilých až do jejich plnoletosti, p?edcházení spor?m mezi d?dici nebo vykonávání povinností a odkaz? vyplývajících ze záv?ti.

35. Správce záv?ti je tedy zp?sobilý splnit dva druhy úkol?, rozd?lení majetku podle ustanovení záv?ti zesnulého s tím, že jeho úkol kon?í, jakmile bude rozd?lení dokon?eno, a správa majetku, který je p?edm?tem d?dictví, b?hem ur?ité doby, nap?íklad do plnoletosti d?dice.

36. Spolková republika N?mecko z tohoto popisu vyvozuje, že ?innosti uskute??ované správcem záv?ti nep?edstavují služby advokáta ani další podobné služby ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážky šesté sm?rnice.

IV – Posouzení

37. Nejsem p?esv?d?en o opodstatn?nosti žaloby pro nespln?ní povinnosti podané Komisí.

38. Jak tento orgán nazna?uje, ?l. 9 odst. 2 písm. e) šesté sm?rnice nemá být rozhodn? chápán jako výjimka z obecného pravidla obsaženého v ?l. 9 odst. 1 této sm?rnice, a být tak p?edm?tem striktního výkladu. Podle ustálené judikatury ?l. 9 odst. 2 této sm?rnice obsahuje zvláštní kritéria ur?ující místo poskytování služeb, takže místo zdan?ní hospodá?ské ?innosti musí být ur?eno v souladu s tímto ustanovením, a nikoliv podle obecného pravidla uvedeného v ?l. 9 odst. 1 šesté sm?rnice, pokud tato ?innost spadá do p?sobnosti n?kterého z t?chto ur?ovacích kritérií(3).

39. Mimoto je rovn?ž nesporné, že ?l. 9 odst. 2 písm. e) šesté sm?rnice se nevztahuje na povolání jako taková, ale na pln?ní, která jsou v rámci t?chto povolání p?evážn? a obvykle uskute??ována v ?lenských státech(4).

40. V projednávané v?ci tedy vyvstává otázka, zda služby poskytované správcem záv?ti spadají do p?sobnosti zvláštního kritéria ur?ujícího místo poskytování služeb uvedeného v ?l. 9 odst. 2 písm. e) t?etí odrážce šesté sm?rnice, jak tvrdí Komise.

41. P?ipomínám, že toto ustanovení stanoví jako místo zdan?ní v n?m vyjmenovaných služeb místo, kde má zákazník své trvalé bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdržuje, jestliže tyto služby byly poskytnuty bu? zákazníkovi, který není osobou povinnou k dani a je usazen mimo Spole?enství, anebo zákazníkovi, který je osobou povinnou k dani, usazenou ve Spole?enství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel.

42. Podle tvrzení Komise je zákazníkem služeb poskytovaných správcem záv?ti d?dic ?i d?dicové zesnulého. Jsem toho názoru, že tímto tvrzením se nelze ?ídit, a to z následujících d?vod?.

43. Pojem „zákazník“ uvedený v ?l. 9 odst. 2 písm. e) šesté sm?rnice podle m? vyžaduje existenci právního vztahu mezi zákazníkem a poskytovatelem služeb.

44. Tento požadavek vyplývá především ze samotné povahy DPH, která je spotřební daní. Právě nákup zboží nebo přijetí služby je uskutečněním zdanitelného plnění, čímž vzniká daňová povinnost příjemce tohoto zboží či služby, a to ať příjemce získává zboží či službu pro výkon své hospodářské činnosti, jakožto osoba povinná k dani, nebo přijímá zboží či službu pro uspokojení svých vlastních potřeb jakožto konečný spotřebitel.

45. Takto se v systému DPH daň uplatní ve všech stádiích procesu výroby nebo distribuce zboží či služby a je splatná v každé etapě tohoto procesu pokaždé, když existuje vztah mezi dvěma odlišnými stranami, v rámci kterého dojde ke vzájemné výměně plnění(5).

46. Podle mého názoru vyplývá požadavek právního vztahu mezi zákazníkem a poskytovatelem služby ze systému stanoveného čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice. Podle tohoto systému pak právě předem uzavřené smlouvy s poskytovatelem umožní určit, zda služba, která má být poskytnuta, odpovídá některé ze služeb vyjmenovaných v tomto ustanovení. Podle mého názoru je tedy zákazníkem ve smyslu tohoto ustanovení nutná osoba, která je smluvní stranou smlouvy uzavřené s poskytovatelem.

47. Pokud přitom posuzujeme vztahy, které spojují dříve zesnulého se správcem závěti, je nutné konstatovat, že ti to neuzavírají žádnou dohodu. To za účelem provedení ustanovení přijatých zesnulým se správce závěti zavazuje vůči tomuto zesnulému, s kterým dohodne služby, které má poskytnout, jakož i jejich cenu. Pokud mandant zemře a služby správce závěti se stanou vymahatelné, na dříve spočívá pouze jediné rozhodnutí, zda přijme, či nepřijme dříve dictví po zesnulém. Avšak tento projev vůle z něj nečiní odběratele služeb poskytovaných správcem závěti, jelikož tímto projevem neurčuje ani jejich obsah, ani jejich cenu.

48. V tomto ohledu uvádím, že Komise chtěla svou argumentací prokázat, že služby správce závěti lze přirovnat ke službám advokáta, jelikož také on hájí zájmy svého mandanta. Avšak ve své odpovědi připouští, že úkolem správce závěti je bránit především zájmy zřizovatele.

49. Z tohoto důvodu se mi postavení dříve vzhledem k vykonavateli závěti jeví odlišné od postavení dříve vůči osobě, která se zabývá vyhledáváním dříve, na které Komise odkazuje ve svých spisech. Vůči tomuto poskytovateli služeb se dříve jeví jako zákazník. Jakmile je totiž dříve upozorněna osobou, která se zabývá vyhledáváním dříve na to, že má dříve práva, je současně tímto poskytovatelem služeb vyzván k uzavření dohody, ve které se stanoví výše odměny, za kterou ho tento poskytovatel podrobně seznámí s jeho právy a se způsobem jejich využití. V tomto případě tedy existuje smlouva mezi dříve a tímto poskytovatelem služeb.

50. Tedy skutečnost, že Poradní výbor pro DPH ve svém pokynu měl za to, že místo zdanění služeb osoby, která se zabývá vyhledáváním dříve, musí být určeno v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, nesvědčí o opodstatněnosti existence Komise, co se týče správce závěti.

51. Na rozdíl od Komise nejsem dále přesvědčen o tom, že umístění poskytování služeb správce závěti do této země, ve které se nachází dříve, který může být případně pouze konečným spotřebitelem, by mělo za následek umístění poskytovaných služeb do místa skutečného využití nebo jejich převzetí.

52. Dříve se skutečně jeví jako příjemce služeb poskytovaných správcem závěti, protože, jak připomněla Spolková republika Německo, mandát správce závěti spočívá v převedení práv k majetku zesnulého na dříve. Stejně tak nese i náklady, protože pokud se zřizovatel nerozhodl pro úhradu nákladů za služby správce závěti během svého života, tyto náklady se odítají z aktiv dříve. Avšak tyto skutečnosti podle mého názoru nestačí k vyvození závěru, že pokud má dříve své trvalé bydliště, případně místo, kde se obvykle zdržuje, ve této zemi, jsou služby správce

záv?ti skute?n? využívány nebo p?ebírány mimo Spole?enství.

53. V tomto trojstranném vztahu, který spojuje d?dice se z?stavitelem a správcem záv?ti, je role ur?ená d?dici, s výhradou konkrétních ustanovení z?stavitele, pasivní. Obecn? to není d?dic, kdo rozhoduje o oslovení tohoto poskytovatele služeb nebo o ur?ení jeho úkolu. Pouze p?ijímá práva, která mu náležejí, podle úkolu ud?leného z?stavitelem, aniž by k tomu nutn? musel být ve styku se správcem záv?ti. Z tohoto d?vodu se domnívám, že tato situace je nesrovnatelná nap?íklad se situací kone?ného spot?ebitele s bydlišt?m mimo Spole?enství, který pov??il obhajobou svých zájm? advokáta usazeného v n?kterém ?lenském stát?, aby ho zastupoval p?ed soudy t?etí zem?.

54. Jinými slovy zde podle mého názoru m?že dojít ke skute?nému využívání ?i p?ebírání služby pouze jednou osobou, která se rozhodla použít služby poskytované osobou povinnou k dani a která m?že tyto služby využít k výkonu své hospodá?ské ?innosti, p?edevším k výrob? zboží, tak jak zákonodárce Spole?enství zamýšlel v sedmém od?vodn?ní šesté sm?rnice(6).

55. Kone?n? Komise neprokázala, v ?em by spojení služeb správce záv?ti s místem usazení tohoto poskytovatele v souladu s ?l. 9 odst. 1 šesté sm?rnice m?lo být v rozporu s cíly tohoto ustanovení.

56. Jak jsem již nazna?il, ú?elem ?látku 9 uvedené sm?rnice je p?edevším zabránit nezdán?ní. Podle dot?eného n?meckého práva je d?sledkem lokalizace služeb poskytovaných správcem záv?ti do místa, kde tento poskytovatel vykonává svou ?innost, zdan?ní v N?mecku služeb poskytnutých advokáty usazenými v tomto ?lenském stát?, kte?í vykonávají tuto ?innost bez ohledu na bydlišt? d?dic?. Co se tý?e Komise, její tvrzení vedou k osvobození služeb správce záv?ti od dan?, pokud má d?dic zesnulého bydlišt? ve t?etí zemi.

57. Vzhledem ke všem t?mto úvahám se domnívám, že Komise neprokázala, že Spolková republika N?mecko tím, že neur?ila místo poskytování služeb správce záv?ti podle ?l. 9 odst. 2 písm. e) šesté sm?rnice, pokud je služba poskytována zákazník?m usazeným mimo Spole?enství nebo osobám povinným k dani usazeným ve Spole?enství, ale nikoli ve stejné zemi jako poskytovatel, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z uvedeného ustanovení.

58. V p?ípad?, že Soudní dv?r rozhodne v souladu s tímto stanoviskem, m?la by Komise v souladu s ?l. 69 odst. 2 jednacího ?ádu nést náklady ?ízení.

V – Záv?ry

59. Vzhledem k p?edcházejícím úvahám navrhuji, aby Soudní dv?r tuto žalobu pro nespln?ní povinnosti zamítl jako neopodstatn?nou a uložil Komisi Evropských spole?enství náhradu náklad? ?ízení.

1 – P?vodní jazyk: francouzština.

2 – Sm?rnice ze 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145. s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá sm?rnice“).

3 – Rozsudek ze dne 6. b?ezna 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (T?167/95, Recueil, s. I-1195, body 10 a 11 a citovaná judikatura).

4 – Rozsudek ze dne 16. zá?í 1997, von Hoffmann (T?145/96, Recueil, s. I?4857, bod 17).

5 – Rozsudek ze dne 23. b?ezna 2006, FCE Bank (C?210/04, Sb. rozh. s. I?2803, bod 34 a

citovaná judikatura).

6 – Z tohoto důvodu ani já nejsem přesvědčen, že je možno zřaditele považovat za zákazníka služeb poskytovaných správcem závěti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, protože služby jsou poskytovány až po jeho smrti.