

GENERALINIO ADVOKATO

Y. BOT IŠVADA,

pateikta 2007 m. rugsėjo 13 d.(1)

Byla C-401/06

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Vokietijos Federacinę Respubliką

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

1. Šis procesas dėl įsipareigojimų nevykdymo yra susijęs su Vokietijos teisės nuostatomis, kurios apibrėžia testamentinio vykdytojo suteiktų paslaugų teikimo vietą ir apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) tikslais. Vokietijos teisė numato, kad šios paslaugos yra suteikiamos toje vietoje, kur testamentinio vykdytojas vykdo savo veiklą.
2. Europos Bendrijų Komisija savo ruožtu mano, jog turi būti laikoma, kad minėtos paslaugos yra suteikiamos paslaugos gavėjo įsisteigimo ar verslo vykdymo vietoje pagal Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB(2) 9 straipsnio 2 dalies e punktą ir kad paslaugos gavėjas yra pajamintojas.
3. Šiuo ieškiniu Komisija prašo Teisingumo Teismo nuspręsti, kad, testamentinio vykdytojo suteiktų paslaugų apmokestinimo vietos nenustačius pagal šias nuostatas, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdė savo įsipareigojimų.

I – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisė

4. Šeštoji direktyva suderina PVM taikymo sąlygas Sąjungoje. Pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM taikomas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, valstybės narės teritorijoje teikiamoms paslaugoms.
5. Vieta, kurioje paslaugos yra teikiamos ir apmokestinimo PVM tikslais, yra nustatyta minėtos direktyvos 9 straipsnyje. Šiuo straipsniu siekiama išvengti tiek kompetencijos tarp valstybių narių konfliktų, kurie gali lemti dvigubą apmokestinimą, tiek neapmokestinimo.
6. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis tvirtina bendrą taisyklę, kad paslaugų teikimo vieta yra ta vieta, kur yra teikiamos paslaugos asmens pagrindinė verslo vieta. Taip pat pagal šią nuostatą „paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą arba turi nuolatinį būstinę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar

nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena“.

7. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis taip pat tvirtina kitus apmokestinimo vietos kriterijus. Šie kriterijai gali būti sugrupuoti į dvi kategorijas.

8. Pirmoji kategorija apima paslaugas, kurių teikimo vieta gali būti fiziškai nustatyta. Kalbama apie paslaugas, susijusias su nekilnojamuoju turtu, transporto paslaugas, kultūrinę, meninę, sportinę, mokslinę ir kitą veiklą bei galiausiai materialaus kilnojamojo turto nuomą. Šių paslaugų teikimo vieta nustatoma atitinkamai pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą, pervežimo vietą, paslaugų teikimo vietą ir nuomai suteikto materialaus kilnojamojo turto naudojimo vietą.

9. Antroji paslaugų kategorija kaip vietos nustatymo kriterijumi remiasi paslaugos gavėjo šalimi. Taip pagal Šeštosios direktyvos septintą konstatuojamąją dalį, nors vieta, kur teikiamos paslaugos, turėtų būti iš esmės apibrėžiama kaip vieta, kur yra teikiamos paslaugos asmens pagrindinė verslo vieta, vis dėlto reikia apibrėžti šią vietą kaip esančią asmens, kuriam teikiamos paslaugos, šalyje, ypač tam tikrą apmokestinamąjį asmenį vienas kitam teikiamą paslaugą atveju, kai paslaugų kaina įskaičiuojama į prekių kainą.

10. Šios paslaugos išvardytos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte. Tarp nurodytų paslaugų yra, pavyzdžiui, autorių teisių perdavimas ar perleidimas, reklamos paslaugos, banko, finansiniai ir draudimo sandoriai ir, be to, aprūpinimas personalu.

11. Šios nuostatos trečioje traukoje taip pat nurodomos advokatų ir kitos panašios paslaugos. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje taip pat numatyta:

„Tačiau:

<...>

e) toliau nurodytą paslaugą, teikiamą klientams, įsisteigusiems už Bendrijos ribų, arba apmokestinamiesiems asmenims, įsisteigusiems Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugą teikėjas, suteikimo vieta laikoma vieta, kur klientas yra steigėjas savo verslo arba turi nuolatinę verslo vietą, į kurią teikiamos paslaugos, arba jei tokios vietos nėra, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena:

<...>

– konsultantų, inžinierių, konsultacinių biurų, teisininkų, buhalterių paslaugos ir kitos panašios paslaugos, taip pat duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas,

<...>“

12. Galiausiai Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškraipymo, valstybės narės gali 2 dalies e punkte nurodytą paslaugą teikimo ir kilnojamojo materialaus turto nuomos atžvilgiu laikyti:

a) tais atvejais, kai tikrasis paslaugų, kurių suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas būtų laikoma esančia šalies teritorijoje, panaudojimas ar pasinaudojimas jomis vyksta už Bendrijos ribų, paslaugų teikimo vieta yra už Bendrijos ribų;

b) tais atvejais, kai tikrasis paslaugų, kurių suteikimo vieta pagal šio straipsnio nuostatas būtų laikoma esančia už Bendrijos ribų, panaudojimas ar pasinaudojimas jomis vyksta šalies teritorijoje,

paslaugų teikimo vieta yra šalies teritorijoje.“

B – *Nacionalinė teisė?*

13. Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz, toliau – UStG) 3a straipsnis yra suformuluotas taip:

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

<...>

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

4) „Kitos paslaugos“ 3 dalies prasme yra:

<...>

3. kitos advokatų, <...>, finansinių patarėjų <...> teikiamos paslaugos ir visų pirma teisinės, ekonominės ir techninės konsultacijos;

<...>“

14. Gairių dėl apyvartos mokesčio (Umsatzsteuer-Richtlinien) 33 skyriuje nustatyta, kad UStG 3a straipsnio 1 dalis taikoma testamentinio vykdytojo teikiamoms paslaugoms.

15. Pagal šias nuostatas ir į aiškinimą *Bundesfinanzhof* (Vokietija) testamentinio vykdytojo teikiamos paslaugos, įskaitant atvejus, kai šias paslaugas teikia advokatas, finansinis patarėjas ar žmogus revizorius, yra laikomos suteiktomis toje vietoje, kur jis vykdo savo veiklą.

II – Procesas ir šalies reikalavimai

16. Komisija mano, kad vieta, kurioje teikiamos testamentinio vykdytojo paslaugos už Bendrijos ribų, siūkams paslaugų gavėjams arba kitoje valstybėje narėje nei Vokietija įsisteigusiesiems apmokestinamiesiems asmenims, turėtų būti nustatyta pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiosios pastraipos nuostatas. 2005 m. balandžio 19 d. oficialiu pranešimu Komisija apie tai informavo Vokietijos valdžios institucijas.

17. 2005 m. birželio 23 d. laišku Vokietijos Federacinė Respublika ginėjo šį vertinimą motyvuodama tuo, kad testamentinio vykdytojo teikiamos paslaugos nėra panašios nei į advokato teikiamas, nei į kitas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojoje pastraipoje numatytas paslaugas.

18. 2005 m. gruodžio 19 d. pagrįstoje nuomonėje Komisija pakartojo savo analizę dėl Vokietijos teisės aktų nesuderinamumo su Bendrijos teise.

19. 2006 m. kovo 2 d. laišku Vokietijos Federacinė Respublika patvirtino savo poziciją.

20. Ši byla buvo pradėta 2006 m. rugsėjo 27 d. kanceliarijos gautu Komisijos ieškiniu. 2006 m. lapkričio 20 d. kanceliarijoje registruotu paaiškinimu Vokietijos Federacinė Respublika pateikė savo gynybos argumentus. Komisija pateikė dublikatą, o Vokietijos Federacinė Respublika – triplikatą.

21. Šalys nepraš? surengti pos?dži?. Teisingumo Teismas taip pat man?, kad pos?džiai n?ra b?tini.
22. Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad Vokietijos Federacin? Respublika ne?vykdo? ?sipareigojim? pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkt?, ne pagal šias nuostatas nustatydama testamentinio vykdytojo paslaug? teikimo viet? tuomet, kai paslaugos teikiamos už Bendrijos rib? ?sisteigusiems paslaug? gav?jams arba Bendrijoje, bet ne paslaug? teik?jo šalyje ?sisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims.
23. Ji taip pat prašo priteisti iš atsakov?s bylin?jimosi išlaidas.
24. Vokietijos Federacin? Respublika prašo atmesti šiuos prašymus ir priteisti iš Komisijos bylin?jimosi išlaidas.

III – Šali? argumentai

25. Komisija teigia, kad Vokietijos pozicija n?ra pagr?sta ir kad testamentinio vykdytojo paslaug? teikimo vieta turi b?ti nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?ios ?traukos nuostatas d?l toliau išd?styt? motyv?.
26. Pagal teismo praktik? siekiant nustatyti, ar tam tikrai veiklai taikomos šios nuostatos, reikia atsižvelgti ne tik ? išvardytas profesijas, bet ir ? paslaugas, kurias ši? profesij? atstovai paprastai teikia.
27. Testamentinio vykdytojas vykdo velionio išreikšt? vali?. Taigi jo užduotis gal?t? b?ti sulyginama su kliento interes? gynyba. Jis tvarko kito asmens teisinius reikalus, o jo veikla taip pat yra ekonominio pob?džio. Ši veikla taip pat reikalauja speciali? paveld?jimo teis?s žini?. J? daugiausia vykdo šioje srityje besispecializuojantys advokatai.
28. Testamentinio vykdytojo paslaugos taip pat gal?t? b?ti susietos su „kitomis panašiomis paslaugomis“, išvardytomis Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?ioje ?traukoje. Tam pakakt?, kad testamentinio vykdytojo veikla b?t? siekiama to paties tikslo, kaip viena iš aiškiai šioje nuostatoje išvardyt? veikl?. Tiek advokato, tiek testamentinio vykdytojo veikla užtikrina kito asmens interes? atstovavim?. Abiem atvejais veiklos turin? apibr?žia kitas asmuo.
29. Komisija taip pat remiasi Patariamąjo PVM komiteto vienbalsiai priimtomis gair?mis, kuriose numatoma, kad ?p?dini? paieškos paslaug? teikimo vieta turi b?ti nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto tre?i? ?trauk?. ? šias gaires, nors jos n?ra privalomojo pob?džio, tur?t? b?ti atsižvelgiama, nes jos parodo teis?s akt? leid?jo vali?. Ši? pozicij? l?m? svarstymai d?l ?p?dini? paieškos paslaug? teikimo vietos *a fortiori* taikomi ir testamentinio vykdytojo paslaugoms.
30. Komisija taip pat pabr?žia, kad jos pozicij? patvirtina Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies strukt?ra ir tikslas. Šia nuostata siekiama paslaug? teikimo apmokestinimo viet? nustatyti toje vietoje, kur ši paslauga yra iš ties? vykdoma. Testamentinio vykdytojo paslaugos yra vykdomos ?p?dinio buvimo vietoje, nes šia paslauga siekiama, kad pastarasis gaut? palikim?.
31. Galiausiai, Komisija nurodo, kad galimi praktiniai Komisijos pozicijos ?gyvendinimo sunkumai tais atvejais, kai velionis turi daug skirtingose šalyse gyvenan?i? ?p?dini?, n?ra tinkamas argumentas ir kad šie sunkumai n?ra mažesni ?p?dini? paieškos veikloje.
32. Vokietijos Federacin? Respublika gin?ija ši? analiz? d?l tolesni? motyv?.

33. Šios valstybės narės nuomone, testamentą vykdytojo veiklą gali vykdyti giminaitis, pėdinis, sutuoktinis arba taip pat advokatas, asociacija, juridinis asmuo, pavyzdžiui, patikėjimo bendrovė ar bankas. Testamentą vykdytojas gali būti paskirtas testamentu arba paveldėjimo sutartimi. Jo tikslas yra įgyvendinti velionio valią.

34. Testamentą vykdytojas gali būti paskirtas siekiant skirtingų tikslų. Jo tikslas gali būti apsaugoti mažai ar visai patirties neturinčius pėdinius, išsaugoti nepilnamečių palikimą iki jų pilnametystės, užkirsti kelią ginčams tarp pėdinių arba apmokėti išlaidas ir pasirūpinti testamentu palikto turto perdavimu.

35. Taigi testamentą vykdytojas gali atlikti dviejų rūšių užduotis – tiek perleisti palikimą pagal velionio testamentą nuostatas, šitaip užduotis pasibaigia, kai vyksta šis perleidimas, tiek valdyti palikimą tam tikrą laikotarpį, pavyzdžiui, iki pėdinio pilnametystės.

36. Iš šio aprašymo Vokietijos Federacinė Respublika daro išvadą, kad testamentą vykdytojo vykdoma veikla neprilygsta advokato teikiamoms arba kitoms į jas panašioms paslaugoms Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojo traukos prasme.

IV – Vertinimas

37. Nesu tikintas, kad Komisijos pareikštas ieškinys dėl įsipareigojimų nevykdymo yra pagrįstas.

38. Žinoma, kaip nurodo ši institucija, Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto nuostatos neturi būti laikomos šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje pateiktos bendrosios taisyklės išimtimi ir todėl turi būti aiškinamos siaurai. Teismų praktikoje tvirtinta, kad minėtos direktyvos 9 straipsnio 2 dalis numato specialius paslaugų teikimo vietos kriterijus, todėl ekonominės veiklos apmokestinimo vieta turi būti nustatoma pagal šią nuostatą, o ne pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje tvirtintą bendrąją taisyklę, jeigu ši veikla patenka į vieno iš šių kriterijų taikymo sritį(3).

39. Be to, taip pat aišku, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punktas nėra susijęs su profesijomis, bet su šia profesija atstovų daugiausia ir paprastai teikiamomis paslaugomis valstybės narėse.

40. Taigi šioje byloje keliamas klausimas, ar testamentą vykdytojo suteiktos paslaugos patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto trečiojo traukoje nurodyto specialaus paslaugų teikimo būdo kriterijaus taikymo sritį, kaip tai nurodo Komisija(4).

41. Primenu, kad ši nuostata numato, jog joje išvardytų paslaugų apmokestinimo vieta yra toje vietoje, kur paslaugos gavėjas turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena, kai šios paslaugos yra teikiamos, pirma, už Bendrijos ribų sisteigusiam paslaugos gavėjui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, ir, antra, Bendrijoje, bet ne toje pačioje šalyje kaip paslaugų teikėjas sisteigusiam paslaugos gavėjui, kuris yra apmokestinamasis asmuo.

42. Komisijos teigimu, testamentą vykdytojo teikiamų paslaugų gavėjas yra velionio pėdinis ar pėdiniai. Mano nuomone, šis teiginys nėra priimtinas dėl toliau išdėstytų motyvų.

43. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte pateikta „kliento“ sąvoka, mano nuomone, reikalauja teisinio santykio tarp šio kliento ir paslaugos teikėjo buvimo.

44. Šis reikalavimas visų pirma kyla iš PVM pobūdžio, kuris, primenu, yra vartojimo mokestis. Prekės ar paslaugos pirkimas yra apmokestinimo faktas, kuris pareigoja šios prekės ar

paslaugos ?gij?j? sumok?ti š? mokest? tiek tuomet, kai ?gij?jas š? ?sigijim? realizuoja savo ekonominei veiklai vykdyti kaip apmokestinamasis asmuo, tiek tuomet, kai jis š? ?sigijim? naudoja savo paties poreikiams tenkinti kaip galutinis vartotojas.

45. Taigi, PVM sistemoje šis mokestis yra taikomas visiems prek?s ar paslaugos gamybos ar distribucijos proceso etapams ir turi b?ti sumok?tas kiekviename proceso etape kiekvien? kart?, kai yra teisinis santykis tarp dviej? skirting? šali?, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis(5).

46. Teisinio santykio tarp paslaug? gav?jo ir paslaug? teik?jo reikalavimas, mano nuomone, kyla ir iš Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkte numatytos sistemos. Pagal šią sistemą atsižvelgiant ? su paslaugos teik?ju sudarytos sutarties dalyk? galima nustatyti, ar numatyta paslauga patenka tarp šioje nuostatoje išvardyt? paslaug?. Taigi, mano nuomone, paslaug? gav?jas min?tos nuostatos prasme b?tinai turi b?ti su paslaugos teik?ju sudarytos sutarties šalis.

47. Ta?iau nagrin?jant santykius, kurie sieja velionio ?p?din? ar ?p?dinius ir testamentą vykdytojų, reikia pripažinti, kad jie n?ra sudar? jokio susitarimo. Testamentą vykdytojas yra ?sipareigoj?s velionio atžvilgiu ir su velioniu buvo apibr?žtos paslaugos, kurias testamentą vykdytojas turi ?vykdyti, bei j? kaina. Kai klientas miršta ir testamentą vykdytojas yra ?pareigotas teikti paslaugas, ?p?dinis turi tik nuspr?sti, ar priimti velionio palikim?. Ta?iau šis valios pareiškimas ?p?dinio nedaro testamentą vykdytojo teikiam? paslaug? gav?ju, nes ?p?dinis neapibr?žia nei j? turinio, nei kainos.

48. Šiuo atžvilgiu pabr?žiu, kad Komisija savo argumentuose siekdama ?rodyti, kad testamentą vykdytojo teikiamos paslaugos yra panašios ? advokato teikiamas paslaugas, nurodo, kad šis vykdytojas taip pat gina kliento interesus. Ta?iau savo pareiškimuose ji pripaž?sta, kad testamentą vykdytojo užduotis yra vis? pirma ginti palik?jo interesus.

49. Tod?l ?p?dinio pad?tis testamentą vykdytojo atžvilgiu, mano nuomone, yra skirtinga, lyginant su ?p?dinio pad?timi ?p?dini? paieškos paslaug? teik?jo atžvilgiu, ? kurias Komisija daro nuorod? savo pareiškimuose. Tokio paslaug? teikimo atžvilgiu ?p?dinis iš ties? yra paslaugos gav?jas. Iš tikr?j?, ?p?dini? paieškos paslaugos teik?jui informavus ?p?din? apie jo turimas paveld?jimo teises, šis paslaugos teik?jas kvie?ia ?p?din? sudaryti su juo susitarim?, nustatant? sum?, už kuri? min?tas paslaugos teik?jas j? tiksliai supažindins su jo teisi? turiniu ir j? išreikalavimo priemon?mis. Tokiu atveju yra sutartis tarp ?p?dinio ir šio paslaug? teik?jo.

50. Taigi, tai, kad Patariamasis PVM komitetas gair?se ?vertino, jog ?p?dini? paieškos paslaug? teikimo apmokestinimo vieta turi b?ti nustatoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkt?, ne?rodo Komisijos pateiktos pozicijos d?l testamentą vykdytojo pagr?stumo.

51. Galiausiai, priešingai Komisijos nuomonei, aš nesu ?tikintas, kad testamentą vykdytojo paslaug? teikimo vietos nustatymas tre?iojoje šalyje, kurioje yra ?p?dinis, kuris, darau prielaid?, gali b?ti tik galutinis vartotojas, reikšt?, kad ji nustatoma tikrojoje suteikt? paslaug? panaudojimo ir pasinaudojimo jomis vietoje.

52. Žinoma, ?p?dinis yra testamentą vykdytojo teikiam? paslaug? gav?jas, nes, kaip primena Vokietijos Federacin? Respublika, testamentą vykdytojas yra ?galiotas perduoti ?p?diniui velionio palikime jam tenkan?ias teises. Jis taip pat apmoka išlaidas, nes, išskyrus kai gyvas b?damas palik?jas pats pasirinko apmok?ti išlaidas už testamentą vykdytojo teikiamas paslaugas, šios išlaidos yra atimamos iš paveld?to turto. Ta?iau, mano nuomone, ši? veiksnį nepakanka norint padaryti išvad?, kad, kai ?p?dinis turi nuolatin? adres? arba paprastai gyvena tre?iojoje šalyje, testamentą vykdytojo teikiamomis paslaugomis tikrai yra naudojamosi ar jomis pasinaudojama už

Bendrijos rib?.

53. Iš ties? šiame trišaliame santykije, kuris ?p?din? sieja su palik?ju ir testamentu vykdytoju, ?p?diniui tenkantis vaidmuo, išskyrus konkre?ias palik?jo nuostatas, yra pasyvus. Apskritai ne ?p?dinis nusprend? kreiptis ? š? paslaug? teik?j? ir ne jis apibr?ž? paslaug? teik?jo užduotis. Jis tenkinasi tuo, kad pagal palik?jo apibr?žtas užduotis gauna jam tenkan?ias teises, net neb?tinai tur?damas santyki? su testamentu vykdytoju. Tod?l netikiu, kad ši pad?tis yra palyginama, pavyzdžiui, su už Bendrijos rib? gyvenan?io galutinio vartotojo pad?timi, kuris savo interes? gynyb? atstovauti j? tre?iosios šalies teisme patiki advokatui, ?sisteigusiam valstyb?je nar?je.

54. Kitaip tariant, mano nuomone, tik asmuo, kuris nusprend? kreiptis apmokestinamojo asmens paslaug? ir kuris kreip?si d?l ši? paslaug? siekdamas vykdyti savo profesin? veikl?, vis? pirma, gaminti prekes, gali tikrai panaudoti ir pasinaudoti paslaugomis, kaip tai numat? Bendrijos teis?s akt? leid?jas Šeštosios direktyvos septintoje konstatuojamojoje dalyje(6).

55. Pagaliau Komisija ne?rodo, kaip testamentu vykdytojo paslaug? teikimo vietos nustatymas pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dal? šio paslaug? teik?jo ?sisteigimo vietoje prieštarauja šios nuostatos tikslams.

56. Taip pat, kaip nurodžiau, šios direktyvos 9 straipsniu vis? pirma siekiama išvengti neapmokestinimo. Testamentu vykdytojo teikiam? paslaug? nustatymu toje vietoje, kur šis paslaug? teik?jas vykdo savo veikl?, kaip tai numato Vokietijos teis?, siekiama Vokietijoje apmokestinti toki? veikl? vykdan?i? advokat?, ?sisteigusi? šioje valstyb?je nar?je, paslaugas, teikiamas neatsižvelgiant ? ?p?dini? gyvenam?j? viet?. Komisijos palaikomas teiginys leidžia išvengti testamentu vykdytojo teikiam? paslaug? apmokestinimo, kai palik?jo ?p?dinis gyvena tre?iojoje šalyje.

57. Atsižvelgdamas ? visus šiuos motyvus, manau, kad Komisija ne?rod?, jog Vokietijos Federacin? Respublika ne?vykdo? ?sipareigojim? pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkt?, ne pagal šias nuostatas nustatydamas testamentu vykdytojo paslaug? teikimo viet? tuomet, kai paslaugos teikiamos už Bendrijos rib? ?sisteigusiems paslaug? gav?jams arba Bendrijoje, bet ne paslaug? teik?jo šalyje ?sisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims.

58. Pagal Proced?ros reglamento 69 straipsnio 2 dal?, jeigu Teisingumo Teismas pritars mano išvadoms, Komisija turi padengti bylin?jimosi išlaidas.

V – Išvada

59. Atsižvelgiant ? tai, kas pirmiau nurodyta, si?lau Teisingumo Teismui atmesti š? ieškin? d?l ?sipareigojim? ne?vykdyimo kaip nepagr?st? ir priteisti iš Europos Bendrij? Komisijos bylin?jimosi išlaidas.

1 – Originalo kalba: pranc?z?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Direktyva d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – 1997 m. kovo 6 d. Sprendimas *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C?167/95, Rink. p. I?1195, 10 ir 11 punktai, taip pat nurodyta teism? praktika).

4 – 1997 m. rugs?jo 16 d. Sprendimas *Von Hoffmann* (C?145/96, Rink. p. I?4857, 17 punktas).

5 – 2006 m. kovo 23 d. Sprendimas *FCE Bank* (C?210/04, Rink. p. I?2803, 34 punktas ir nurodyta

teismų praktika).

6 – Todėl taip pat netikiu, kad palikėjas gali būti laikomas paslaugų gavėju, kuriam testamentu vykdytojas teikia paslaugas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies e punkto prasme, nes paslaugos yra vykdomos tik po jo mirties.