

KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI

BOT

ippreżentati fit-13 ta' Settembru 2007 1(1)

Kawża C-401/06

Il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej

vs

Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja

“Nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu – VAT – Provvista ta' servizzi – Eżekutur testamentarju – Post tal-provvista ta' servizzi – Sitt Direttiva – Artikoli 9(1) u (2)(e)”

1. Din il-kawża għal nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu tirrigwarda d-dispożizzjonijiet tal-liżi ġermaniżi li jiddeterminaw il-post tal-provvista ta' servizzi mogħtija minn eżekutur testamentarju għall-finijiet ta' l-impożizzjoni tat-taxxa fuq il-valur miżjud (iktar 'il quddiem il-“VAT”). Il-liżi ġermaniżi tipprovdli li dawn is-servizzi jingħataw fil-post fejn jopera l-eżekutur testamentarju.

2. Il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, min-naħa tagħha, issostni li dawn is-servizzi għandhom jiġu meqjusa b'ala li jingħataw fil-post fejn il-klijent ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew fejn ikun stabbilixxa lilu nnifsu, skond id-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva tal-Kunsill Nru 77/388/KEE (2) u li l-klijent tas-servizzi huwa l-werriet.

3. F'dan ir-rikors, hija titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddikjara li billi ma stabbilietx il-post ta' konnessjoni fiskali tas-servizzi pprovduti minn eżekutur testamentarju skond dawn id-dispożizzjonijiet, ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja naqset milli twettaq l-obbligi tagħha.

I – Il-kuntest ġuridiku

A – Id-dritt Komunitarju

4. Is-Sitt Direttiva tarmonizza l-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tal-VAT fi ħdan l-Unjoni. Skond l-Artikolu 2(1) ta' din id-Direttiva, il-VAT tapplika għall-provvista ta' servizzi magħmula minn persuna taxxabbli li ta'ixxi b'ala tali fit-territorju ta' Stat Membru.

5. Il-post minn fejn jingħata servizz għall-finijiet ta' l-impożizzjoni tal-VAT huwa stabbilit fl-Artikolu 9 ta' l-imsemmija Direttiva. L-għan ta' dan l-Artikolu huwa li jiġu evitati l-kunflitti ta' ġurisdizzjoni bejn l-Istati Membri li jistgħu jwasslu għat-tassazzjoni doppja u n-nuqqas ta' tassazzjoni.

6. L-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva fih regola ġenerali li tistabbilixxi li l-post minn fejn jingħata servizz huwa dak fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu. Għaldaqstant, skond it-termini ta'

din id-dispożizzjoni “[i]l-post minn fejn jing?ata servizz g?andu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tieg?u jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jing?ata s-servizz jew, fin-nuqqas ta’ post b?al dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu [j]kollu l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti”.

7. L-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi wkoll kriterji o?ra ta’ konnessjoni. Dawn il-kriterji jistg?u jin?abru ta?t ?ew? kategoriji.

8. L-ewwel kategorija tikkorrispondi g?al servizzi li jistg?u ji?u marbuta ma’ post fi?ikament. Din tinkludi servizzi li huma konnessi ma’ proprjetà immobbli, servizzi ta’ trasport, attivitajiet kulturali, artisti?i, sportivi, xjentifi?i u o?rajn, u fl-a??ar nett, il-kiri ta’ proprjetà mobbli tan?ibbli. Dawn is-servizzi huma lokalizzati, rispettivament, fil-post fejn tkun tinsab il-proprjetà immobbli, fil-post fejn isir it-trasport, fil-post fejn huma pprovduti s-servizzi u fil-post fejn isir l-u?u tal-proprjetà mobbli tan?ibbli li ting?ata b’kiri.

9. It-tieni kategorija ta’ servizzi tu?a l-pajji? tal-klijent b?ala l-kriterju tar-rabta tag?hom ma’ post. G?aldaqstant, skond it-termini tas-seba’ premessa tas-Sitt Direttiva, g?alkemm il-post fejn jing?ataw servizzi g?andu, b?ala prin?ipju, ikun il-post fejn il-fornitur ikollu il-post prin?ipali tan-negozju tieg?u, je?tie? madankollu li dan il-post g?andu ji?i ddefinit b?ala li huwa fil-pajji? tal-persuna li jing?atawlha s-servizzi, b’mod partikolari, fil-ka? ta’ ?erti servizzi mog?tija bejn persuni taxxabbli fejn l-ispejje? tas-servizzi huma inklu?i fil-prezz ta’ l-o??etti.

10. Dawn is-servizzi huma mni??la fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Fost is-servizzi li huma msemmiya hemm, per e?empju, it-trasferimenti u l-assenjazzjonijiet ta’ drittijiet ta’ proprjetà intellettuali, servizzi ta’ reklamar, it-tran?azzjonijiet bankarji, finanzjarji u ta’ l-assigurazzjoni, u anki l-provvista ta’ persunal.

11. Fit-tielet in?i? wie?ed isib ukoll is-servizzi ta’ avukati u servizzi simili. L-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi dan li ?ej:

“l?da:

[...]

(e) il-post fejn jing?ataw is-servizzi li ?ejjin, meta jsiru g?al konsumaturi [klijenti] stabbiliti barra l-Komunità jew g?al persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess pajji? b?al tal-fornitur, g?andu jkun il-post fejn il-konsumatur [klijent] stabbilixxa n-negozju tieg?u jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jing?ata s-servizz jew, fin-nuqqas ta’ post b?al dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tieg?u jew fejn normalment ikun residenti:

[...]

– servizzi ta’ konsulenti, en?iniera, uffi[?]?ji ta’ konsulenza, avukati, accountants u servizzi simili, kif ukoll l-ippro?essar ta’ data u l-g?oti ta’ informazzjoni,

[...]”

12. Fl-a??ar nett, l-Artikolu 9(3) tas-Sitt Direttiva jipprovdi li:

“Biex ikunu evitati taxxa doppja, nuqqas ta’ tassazzjoni jew id-distorzjoni ta’ kompetizzjoni l-Istati Membri jistg?u, fir-rigward tal-provvista ta’ servizzi msemmiya f’2(e) u l-kiri ta’ proprjetà mobbli korporali [tan?ibbli], iqisu:

(a) il-post tal-provvista ta’ servizzi, li ta?t dan l-Artikolu jkun jinsab fit-territorju tal-pajji?, b?ala li

jkun jinsab barra l-Komunità fejn l-u?u effettiv u t-tgawdija tas-servizzi ssir barra l-Komunità;

(b) il-post tal-provvista tas-servizzi, li ta?t dan l-artikolu jkun jinsab barra l-Komunità, b?ala li jkun fit-territorju tal-pajji? fejn l-u?u effettiv u t-tgawdija tas-servizzi ssir fit-territorju tal-pajji?."

B – *Id-dritt nazzjonali*

13. L-Artikolu 3a tal-Li?i dwar t-Taxxa fuq id-D?ul mill-Bejg? (Umsatzsteuergesetz, iktar 'il quddiem l-"UStG") huwa redatt skond kif ?ej:

"(1) Il-provvista ta' servizzi ting?ata fil-post fejn jopera l-kummer?jant, salv g?all-Artikoli 3b u 3f [...]

[...]

(3) G?alkemm il-klijent ta' wie?ed mis-servizzi l-o?ra msemija fil-paragrafu 4 tkun impri?a, b'deroga mill-paragrafu 1, il-provvista hija meqjusa li ting?ata fil-post fejn jopera l-klijent [...]

(4) G?all-finijiet tal-paragrafu 3, il-kliem 'servizzi l-o?ra' jfissru:

[...]

3. is-servizzi l-o?ra fil-kuntest tax-xog?ol ta' l-avukat, [...], ta' konsulent fiskali [...] u b'mod partikolari, il-provvista ta' pariri legali, finanzjarji u tekni?i.

14. L-Artikolu 33 tal-Linji Gwida dwar it-Taxxa fuq id-D?ul mill-Bejg? (Umsatzsteuer-Richtlinien) jipprovdi li l-Artikolu 3a(1) ta' l-UStG japplika g?as-servizzi ta' l-e?ekatur testamentarju.

15. Skond dawn id-dispo?izzjonijiet u l-interpretazzjoni tag?hom mill-Bundesfinanzhof (il-?ermanja), is-servizzi ta' e?ekatur testamentarju, inklu? meta dawn is-servizzi jing?ataw minn avukat, minn konsulent fiskali jew minn awditur, g?andhom jitqiesu li jing?ataw fil-post fejn jopera dan l-e?ekatur testamentarju.

II – **Il-pro?eduri u t-talbiet tal-partijiet**

16. Il-Kummissjoni tqis li l-post tal-provvista ta' servizzi mog?tija minn e?ekatur testamentarju lil klijenti stabbiliti barra mill-Komunità jew lil persuni taxxabbli stabbiliti fi Stat Membru li mhuwiex il-?ermanja g?andu jkun iffissat skond id-dispo?izzjonijiet tat-tielet in?i? ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Hija informat b'dan lill-awtoritajiet ?ermani?i permezz ta' ittra ta' intimazzjoni datata 19 ta' April 2005.

17. Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, permezz ta' ittra tat-23 ta' ?unju 2005, ikkontestat din l-evalwazzjoni g?ar-ra?uni li l-provvista ta' servizzi ta' e?ekatur testamentarju ma tistax ti?i mqabbla ma' dik ta' avukat u lanqas mas- servizzi l-o?ra msemija fit-tielet in?i? ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva.

18. Il-Kummissjoni rribadiet l-evalwazzjoni tag?ha fir-rigward tan-nuqqas ta' konformità tal-li?i ?ermani?a mad-dritt Komunitarju f'opinjoni motivata datata 19 ta' Di?embru 2005.

19. Ir-Repubblika Federali tal-?ermanka kkonfermat il-po?izzjoni tag?ha permezz ta' ittra tat-2 ta' Marzu 2006.

20. Il-Kummissjoni ressqet din il-kaw?a b'rikors ippre?entat fir-Re?istru fis-27 ta' Settembru 2006. Ir-Repubblika Federali tal-?ermanja ppre?entat l-argumenti tad-difi?a tag?ha f'nota li ?iet ippre?entata fir-Re?istru fl-20 ta' Novembru 2006. Il-Kummissjoni ppre?entat replika u r-

Repubblika Federali tal-Ġermanja ppreżentat kontroreplika.

21. Il-partijiet ma talbux li tinżamm seduta. Il-Qorti tal-Ġustizzja wkoll qieset li ma kienx hemm bżonn ta' seduta.

22. Il-Kummissjoni titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tiddikjara li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skond l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva billi ma stabbilietx il-post fejn jingħataw is-servizzi ta' eżekutur testamentarju skond dawn id-dispożizzjonijiet meta s-servizzi jingħataw lil klijenti stabbiliti barra mill-Komunità jew lil persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità iċċa barra mill-pajjiż tal-fornitur.

23. Hija titlob ukoll li l-konvenuta tiżi kkundannata tbatl l-ispejjeż.

24. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja titlob li dawn it-talbiet jiżu miżżuda u li l-Kummissjoni tiżi kkundannata tbatl l-ispejjeż.

III – L-argumenti tal-partijiet

25. Il-Kummissjoni ssostni li l-pożizzjoni Ġermaniża mhijiex fondata u li l-post tal-provvista ta' servizzi ta' eżekutur testamentarju għandu jkun iffissat skond id-dispożizzjonijiet tat-tielet inqas ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva u dan għall-motivi li ġejjin.

26. Skond il-urisprudenza, sabiex jiżi ddeterminat jekk attività partikolari hijiex koperta minn dawn id-dispożizzjonijiet, jeżti li jittieđu in kunsiderazzjoni s-servizzi li normalment jingħataw mill-professjonijiet imsemmija f'dawn id-dispożizzjonijiet u mhux il-professjonijiet imsemmija fihom.

27. Eżekutur testamentarju għandu l-funzjoni li jeżegwixxi x-xewqat espressi mid-*de cujus*. Għaldaqstant, xogħolu jista' jiżi assimilat mad-difiża ta' l-interessi tal-mandant. Huwa jirregola l-pożizzjoni Ġuridika ta' terza persuna u xogħolu huwa wkoll ta' natura ekonomika. Dan ix-xogħol jitlob ukoll tagħrif speċifiku tad-dritt tas-suqessjoni. Huwa xogħol imwettaq prinċipalment minn avukati speċjalizzati f'dan il-qasam.

28. Is-servizzi ta' eżekutur testamentarju jistgħu wkoll jaqgħu ta't il-kategorija ta' "servizzi simili" msemmija fit-tielet inqas ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Għal dan il-għan ikun biżżejjed li x-xogħol ta' l-eżekutur testamentarju jkollu l-istess skop b'al waċċa mill-attivitajiet imsemmija espressament f'din id-dispożizzjoni. Ix-xogħol ta' avukat u ta' eżekutur testamentarju għandhom l-għan komuni li jassiguraw ir-rappreżentanza ta' l-interessi ta' xi qadd. Fiżew? każijiet imsemmija, il-kontenut ta' dan ix-xogħol jiżi ddeterminat minn xi qadd ieor.

29. Il-Kummissjoni tibbaża ruha wkoll fuq il-linji gwida ma'ru'in b'unanimità mill-Kumitat Konsultattiv tal-VAT, li jipprovdu li l-post fejn jingħataw is-servizzi magħmula minn riżerkatur tal-werrieta għandu jiżi stabbilit skond it-tielet inqas ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Dawn il-linji gwida, anki jekk mhumie x ta' natura vinkolanti, għandhom jittieđu in kunsiderazzjoni peress li huma jindikaw il-volontà tal-leżilatur. Il-kunsiderazzjonijiet li wasslu għal din il-pożizzjoni f'dak li jikkonċerna l-post tas-servizzi ta' riżerkatur tal-werrieta japplikaw *a fortiori* għall-post fejn jingħataw is-servizzi ta' eżekutur testamentarju.

30. Il-Kummissjoni ssostni wkoll li l-pożizzjoni tagħha hija korroborata mill-iskema Ġenerali u mill-iskop ta' l-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva. Din id-dispożizzjoni għandha l-għan li tiddetermina li l-post ta' tassazzjoni tal-provvista ta' servizzi jkun il-post fejn effettivament jingħata dan is-servizz. Is-servizzi ta' eżekutur testamentarju jingħataw fil-post fejn ikun jinsab il-werriet, peress li x-xogħol ta' dan il-fornitur huwa li l-wirt jgħaddi għal għand l-istess werriet.

31. Fl-aqar nett, il-Kummissjoni tesponi li d-diffikultajiet prattiżi li jistgħu jaffettwaw l-

implimentazzjoni tal-pożizzjoni tagħha, meta d-*de cuius* ikollu diversi werrieta residenti f'diversi pajjiżi, ma jiffurmawx argument rilevanti u li dawn mhumex inqas f'dak li jikkonferma x-xogħol tar-riżerkatur tas-suqessjoni.

32. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tikkontesta din l-analiżi minnabba l-kunsiderazzjonijiet li jsejnin.

33. Skond dan l-Istat Membru, ix-xogħol ta' l-eżekutor testamentarju jista' jiġi eżerċitat minn qarib, werriet, konjużi, jew anki minn avukat, assoċjazzjoni, persuna f'uridika b'alma hija kumpannija *trust* jew minn bank. L-eżekutor testamentarju jista' jiġi appuntat b'testament jew b'kuntratt ta' suqessjoni. Il-kompitu tiegħu huwa li jwettaq ix-xewqat tad-*de cuius*.

34. In-nomina ta' eżekutor testamentarju jista' jkollha diversi għanijiet. Hija tista' tkun intiża biex tipproteġi werrieta li għandhom ftit jew li addirittura m'għandhom l-ebda, biex tippreserva l-patrimonju ta' minuri sakemm jilqu l-età legali, biex tipprevjeni l-kwistjonijiet bejn il-werrieta jew biex jiġu eżegwiti l-obbligi u jittassu l-legati.

35. Għaldaqstant, l-eżekutor testamentarju jista' jwettaq f'ewwa tipi ta' kompiti, jiġifieri l-likwidazzjoni tal-patrimonju skond id-dispożizzjonijiet testamentarji tad-*de cuius*, b'mod li l-inkarigu tiegħu jispiġa hekk kif issir din il-likwidazzjoni, jew il-kejsjoni tal-patrimonju li jkun inwtiret għal f'ertu f'mien, per eżempju, sakemm il-werriet jilqa l-età legali.

36. Minn din id-deskrizzjoni r-Repubblika Federali tal-Ġermanja tiddeđu li ix-xogħol imwettaq minn eżekutor testamentarju ma jikkostitwixxi servizz ta' avukat u lanqas servizzi simili għal dan, fis-sens tat-tielet inqas ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva.

IV – Analiżi

37. Jiena mhinix konvint mill-fondatezza tar-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu mressaq mill-Kummissjoni.

38. F'ertament, b'alma tindika din l-istituzzjoni, id-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva m'għandhomx jinqraw b'ala eżekuzzjoni għar-regola ġenerali li hemm fl-Artikolu 9(1) ta' din id-Direttiva u għalhekk għandhom jiġu interpretati b'mod strett. Skond f'urisprudenza stabbilita, l-Artikolu 9(2) ta' din l-istess Direttiva fih kriterji ta' konnessjoni speċifiċi, b'mod li l-post ta' konnessjoni fiskali ta' attività ekonomika għandu jiġi ddeterminat skond din id-dispożizzjoni u mhux skond ir-regola ġenerali stabbilita fl-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva jekk l-istess attività taqa' fil-kamp ta' applikazzjoni ta' wiegħed minn dawn il-kriterji(3).

39. Barra minn hekk, huwa pażifiku wkoll li l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva jikkontempla mhux il-professjonijiet b'ala tali, imma s-servizzi li jiġu prinċipalment u normalment ipprovduti fl-Istati Membri fil-kuntest ta' l-istess professjonijiet(4).

40. Il-kwistjoni li tqum f'din il-kawża hija dwar jekk is-servizzi mogħtja minn eżekutor testamentarju jaqgħux ta' t il-kamp ta' applikazzjoni tal-kriterju ta' konnessjoni speċifika stabbilit fit-tielet inqas ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, kif issostni l-Kummissjoni.

41. Jiena nfakkar li skond din id-dispożizzjoni l-post ta' konnessjoni fiskali tas-servizzi li hija telenka huwa l-post fejn il-klijent ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti meta dawn is-servizzi jkunu ngħataw, minn naa, lil klijent mhux taxxabbli stabbilit barra mill-Komunità u, min-naa l-oħra, lil klijent taxxabbli stabbilit fil-Komunità imma mhux fl-istess pajjiż b'al dak tal-fornitur.

42. Skond it-tegi tal-Kummissjoni, il-klijent tas-servizzi pprovduti minn eżekutor testamentarju

huwa jew huma l-verrieta tad-*de cujus*. Jiena tal-fehma li din it-te?i ma tistax ti?i segwita, u dan min?abba l-motivi li ?ejjin.

43. Il-kun?ett ta' "[klijent]", imsemmi fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, je?tie?, fil-fehma tieg?i, l-e?istenza ta' rapport ?uridiku bejn il-klijent u l-fornitur tas-servizz.

44. Dan ir-reqwi?it jirri?ulta, l-ewwel nett, min-natura stess tal-VAT, li fil-fatt tikkostitwixxi taxxa fuq il-konsum. Huwa x-xiri ta' o??ett jew ta' servizz li jikkostitwixxi l-fatt li jiskatta din it-taxxa u li jag?milha e?i?ibbli ming?and ix-xerrej ta' dak l-o??ett jew servizz, u dan kemm meta x-xerrej jag?mel dak l-akkwist fit-twettiq ta' l-attività ekonomika tieg?u, b?ala persuna taxxabbli, kif ukoll meta huwa jag?mel dak l-akkwist biex jissodisfa l-?ti?ijiet tieg?u, b?ala konsumatur finali.

45. B'hekk, fis-sistema tal-VAT, din it-taxxa tapplika g?all-istadji kollha tal-pro?ess ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni ta' o??ett jew ta' servizz u hija dovuta, f'kull stadju ta' dan il-pro?ess, kull meta jkun hemm rapport ?uridiku bejn ?ew? partijiet distinti li matulu jsir skambju tas-servizzi re?iproki (5).

46. Ir-reqwi?it tar-rapport ?uridiku bejn il-klijent u l-fornitur tas-servizzi, fil-fehma tieg?i, jirri?ulta sussegwentement mis-sistema prevista fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Skond din is-sistema, huwa s-su??ett tal-kuntratt li jsir mal-fornitur li jippermetti li ji?i ddeterminat jekk is-servizz previst jikkorrispondix g?al wie?ed minn dawk is-servizzi elenkati f'din id-dispo?izzjoni. G?aldaqstant, fil-fehma tieg?i, il-klijent, fis-sens ta' dik id-dispo?izzjoni, huwa ne?essarjament dak li huwa parti fil-kuntratt li jsir mal-fornitur.

47. Madankollu, fl-e?ami tar-relazzjonijiet bejn il-verriet jew il-verrieta tad-*de cujus* u l-e?ekur testamentarju, g?andu ji?i kkonstatat li dawn ma kkonkludew ebda ftehim bejniethom. Huwa sabiex je?egwixxi d-dispo?izzjonijiet testamentarji tad-*de cujus* li l-e?ekur testamentarju ?ie mqabba u huwa mill-istess *de cujus* li ?ew iddeterminati s-servizzi li huwa g?andu jag?ti u l-ispi?a tag?hom. L-unika de?i?joni li jie?u l-verriet meta l-mandant imut u s-servizzi ta' l-e?ekur testamentarju jsiru e?i?ibbli, hija jekk ja??ettax jew le l-wirt tad-*de cujus*. Madankollu, din il-manifestazzjoni ta' volontà ma tikkonvertihx fi klijent tas-servizzi pprovduti mill-e?ekur testamentarju, peress li huwa la jiddetermina l-kontenut u lanqas il-prezz.

48. F'dan ir-rigward, jiena nsostni li l-Kummissjoni, fl-argumenti tag?ha biex turi li s-servizzi ta' e?ekur testamentarju huma simili g?al dawk ta' avukat, tesponi li anki dan l-e?ekur jiddefendi l-interessi tal-mandant. Madankollu, fin-noti tag?ha hija ta??etta li l-kompitu ta' l-e?ekur testamentarju huwa li jiddefendi l-ewwel u qabel kollox l-interessi tad-*de cujus*.

49. Din hija r-ra?uni g?aliex jidhirli li s-sitwazzjoni tal-verriet fil-konfront ta' l-e?ekur testamentarju hija differenti minn dik li jkun jinsab fiha fil-konfront ta' fornitur ta' ri?erki dwar il-verrieta, li l-Kummissjoni tirreferi g?aliha fin-noti tag?ha. Fir-rigward ta' fornitur ta' servizzi ta' dan it-tip, il-verriet jidher fil-fatt b?ala klijent. Meta l-verriet ji?i informat mir-ri?erkatur tal-verrieta li huwa g?andu xi drittijiet ta' su??essjoni, il-fornitur jitolbu jid?ol fi ftehim mieg?u li fih ji?i ffissat l-ammont ta' ?las li g?alih il-fornitur jinformat pre?i?ament bid-drittijiet tieg?u u bil-mod kif jista' jirreklamahom. F'dan il-ka?, ikun hemm kuntratt bejn il-verriet u l-fornitur tas-servizz.

50. Konsegwentement, il-fatt li fil-linji gwida l-Kumitat Konsultattiv tal-VAT qies li l-post ta' konnessjoni fiskali tal-provvista tas-servizzi ta' ri?erkatur tal-verrieta kellu ji?i stabbilit skond l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva mhuwiex tali li juri l-fondatezza tal-po?izzjoni difi?a mill-Kummissjoni g?al dak li jikkon?erna l-e?ekur testamentarju.

51. Barra minn hekk, kuntrarjament g?all-Kummissjoni, jiena mhiniex konvint li l-lokalizzazzjoni tas-servizzi ta' e?ekur testamentarju fil-pajji? terz fejn ikun jinsab il-verriet, li ne?essarjament

jista' jkun biss konsumatur finali, ikollha l-effett li ji?i ddeterminat li hija fil-post ta' l-u?u jew tat-tgawdija effettiva tas-servizzi pprovduti.

52. Huwa minnu li l-verriet effettivament jidher b?ala l-benefi?jarju tas-servizzi pprovduti mill-e?ekatur testamentarju, peress li, kif fakkret ir-Repubblika Federali tal-?ermanja, il-mandat ta' dan ta' l-a??ar huwa li jittrasferixxi lill-verriet id-drittijiet li huwa jkollu mill-patrimonju tad-*de cujus*. Il-verriet ibati wkoll l-ispejje? ta' l-e?ekatur, peress li, ?lief fil-ka? li d-*de cujus* ikun g?a?el li j?allas lill-e?ekatur testamentarju g?as-servizzi tieg?u waqt li kien g?adu ?aj, din l-ispi?a ti?i mnaqqsa mill-assi tal-wirt. Madankollu, fil-fehma tieg?i, dawn l-elementi mhumie? suffi?jenti biex ji?i konkluz?i, meta l-verriet ikollu l-indirizz permanenti jew ir-residenza normali tieg?u f'pajji? terz, is-servizzi ta' l-e?ekatur testamentarju jkun effettivament u?ati jew gawduti barra mill-Komunità.

53. Fil-fatt, f'din ir-relazzjoni trijangolari li torbtu mad-*de cujus* u ma' l-e?ekatur testamentarju, ir-rwol tal-verriet, salv dispo?izzjonijiet spe?ifi?i tad-*de cujus*, huwa passiv. B'mod ?enerali, mhuwiex il-verriet li dde?ieda li jirrikorri g?al dan il-fornitur u lanqas m'huwa l-istess verriet li ddetermina l-kompitu tieg?u. Il-verriet sempli?iment jir?ievi d-drittijiet li jispettaw lilu, skond il-kompitu ppre?i?at mid-*de cujus*, u dan sa?ansitra ming?ajr ma jkollu ne?essarjament relazzjoni ma' l-e?ekatur testamentarju. Din hija r-ra?uni g?aliex jiena ma na?sibx li din is-sitwazzjoni tista' ti?i mqabbla, per e?empju, ma' dik ta' konsumatur finali li jkun jg?ix barra mill-Komunità u li jafda d-difi?a ta' l-interessi tieg?u f'idejn avukat stabbilit fi Stat Membru sabiex jirrappre?entah quddiem qorti ta' pajji? terz.

54. Fi kliem ie?or, fil-fehma tieg?i ma jistax ikun hemm u?u jew tgawdija effettiva ta' servizz ?lief minn persuna li tkun idde?idiet li tirrikorri g?as-servizzi ta' persuna taxxabli u li tkun tista' tirrikorri g?al dawn is-servizzi g?at-tweqqi? ta' l-attività professjonali tag?ha, partikolarment il-produzzjoni ta' o??etti, kif previst fis-seba' premessa tas-Sitt Direttiva(6).

55. Fl-a??ar nett, il-Kummissjoni ma turiex kif il-konnessjoni tas-servizzi ta' e?ekatur testamentarju mal-post ta' l-istabbiliment ta' dan il-fornitur, skond l-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva, tmur kontra l-g?anijiet ta' din id-dispo?izzjoni.

56. B?alma di?à indikajt, l-Artikolu 9 ta' din id-Direttiva g?andu l-iskop, b'mod partikolari, li jevita n-nuqqas ta' tassazzjoni. Il-lokalizzazzjoni tas-servizzi pprovduti minn e?ekatur testamentarju fil-post fejn dan il-fornitur iwettaq l-attivitajiet tieg?u, b?alma huwa previst fil-li?i ?ermani?a in kwistjoni, ifisser li fil-?ermanja ji?u ntaxxati s-servizzi pprovduti minn avukati stabbiliti f'dan l-Istat Membru li jwettaq attivitajiet b?al dawn, irrISPettivament mill-post fejn jirrisjedu l-verrieta. It-te?i difi?a mill-Kummissjoni, min-na?a tag?ha, twassal sabiex is-servizzi ta' l-e?ekatur testamentarju ji?u e?entati mit-taxxa meta l-verriet tad-*de cujus* jkun jg?ix f'pajji? terz.

57. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha pre?edenti, jiena nqis li l-Kummissjoni ma wrietx li r-Repubblika Federali tal-?ermanja naqset milli twettaq l-obbligi tag?ha skond l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva billi ma stabbilitiex il-post fejn jing?ataw is-servizzi ta' e?ekatur testamentarju skond dawn id-dispo?izzjonijiet meta s-servizzi jing?ataw lil klijenti stabbiliti barra mill-Komunità jew lil persuni taxxabli stabbiliti fil-Komunità i?da barra mill-pajji? tal-fornitur.

58. Skond id-dispo?izzjonijiet ta' l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Pro?edura, jekk il-Qorti tal-?ustizzja ssegwi l-konkluzjonijiet tieg?i, il-Kummissjoni g?andha tbatl l-ispejje?.

V – Konkluzjoni

59. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preżedenti, jiena nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiżżad dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu b'ala infondat u tikkundanna lill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej għall-ispejje.

1 – Lingwa oriġinali: il-Franġiż.

2 – Direttiva tas-17 ta' Mejju 1977 fuq l-armonizzazzjoni tal-liġijiet ta' l-Istati Membri dwar taxxi fuq id-d'ul mill-bejgħ - Sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud: bażi uniformi ta' stima (U L 145, p.1, iktar 'il quddiem is-"Sitt Direttiva").

3 – Sentenza tas-6 ta' Marzu 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, para p. I-1195, punti 10 u 11 kif ukoll il-ġurisprudenza relatata).

4 – Sentenza tas-16 ta' Settembru 1997, von Hoffmann (C-145/96, para p. I-4857, punt 17).

5 – Sentenza tat-23 ta' Marzu 2006, FCE Bank (C-210/04, para p. I-2803, punt 34 u l-ġurisprudenza relatata).

6 – Din hija r-raġuni għaliex jiena lanqas naqseb li d-*decujus* jista' jiġi meqjus b'ala l-klijent tas-servizzi ta' l-eżekutur testamentarju fis-sens ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, peress li s-servizzi ma jingħatawx qiegħ wara l-mewtu.