

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

YVESA BOTA,

predstavljeni 13. septembra 2007¹(1)

Zadeva C-401/06

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Zvezni republiki Nemčiji

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

1. Ta postopek zaradi neizpolnitve obveznosti se nanaša na določbe nemškega prava, ki določajo kraj izvedbe storitev izvršitelja oporoke za njihovo obdavčitev na podlagi davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Nemško pravo določa, da so te storitve opravljene tam, kjer izvršitelj oporoke izvaja svoje storitve.
2. Komisija Evropskih skupnosti meni, da je treba navedene storitve v skladu z določbami člena 9(2)(e) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS(2) šteti kot opravljene v kraju, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, in da je naročnik storitev dedič.
3. V tej tožbi Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nemčija s tem, ko davčno upoštevne kraje storitev, ki jih opravi izvršitelj oporoke, ni določila v skladu s temi določbami, ni izpolnila svojih obveznosti.

I – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

4. Šesta direktiva v Uniji usklajuje pogoje uporabe DDV. Na podlagi člena 2, točka 1, te direktive se DDV uporabi za storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi v državi članici.
5. Kraj opravljanja storitve je za obdavčitev DDV določen v členu 9 navedene direktive. Cilj tega člena je izogniti se konfliktom pristojnosti med državami članicami, ki lahko vodijo k dvojnemu obdavčenju in neobdavčenju.
6. Člen 9(1) Šeste direktive vsebuje splošno pravilo, na podlagi katerega je kraj opravljanja storitev tam, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje poklicne dejavnosti. V smislu te določbe „?...“

za kraj opravljanja storitve šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva“.

7. Člen 9(2) Šeste direktive določa tudi druga merila upoštevni naveznih okoliščin. Ta merila se lahko razporedi v dve skupini.

8. Prva skupina ustreza storitvam, katerih kraj se lahko določi materialno. Gre za storitve, ki se navezujejo na nepremičnino, prevozne storitve, dejavnosti s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti in podobnih področij, ter nazadnje za najem premičnin. Kraj teh storitev se določi z lego nepremičnine, s krajem, kjer je transport opravljen, s krajem, kjer so storitve izvršene, in s krajem uporabe premičnine, ki je dana v najem.

9. Druga skupina storitev kot merilo kraja določa državo naročnika. Tako je treba v smislu sedme uvodne izjave Šeste direktive, čeprav je treba kraj opravljenih storitev natančno opredeliti kot kraj, kjer ima izvajalec sedež dejavnosti, ta kraj kljub temu opredeliti, kot da je v državi osebe, za katero so storitve opravljene, zlasti v primeru določenih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga.

10. Te storitve so navedene v členu 9(2)(e) Šeste direktive. Med navedenimi storitvami so na primer prenos in odstop pravic intelektualne lastnine, oglaševanje, bančne, finančne in zavarovalne transakcije ter posredovanje osebja.

11. V tretji alineji najdemo tudi odvetniške in druge podobne storitve. Člen 9(2) Šeste direktive tako določa:

„Vendar pa:

[...]

e) je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče:

[...]

– storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij,

[...]“

12. Nazadnje člen 9(3) Šeste direktive določa:

„Da bi se izognile dvojnemu obdavčevanju, neobdavčenju ali izkrivljanju konkurence, lahko države članice v zvezi z opravljanjem storitev iz 2(e) in pri dajanju premičnin v najem štejejo, da je:

a) kraj opravljanja storitev, ki bi bil po tem členu na ozemlju države, zunaj Skupnosti, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo zunaj Skupnosti;

b) kraj opravljanja storitev, ki bi bil po tem členu izven Skupnosti, na ozemlju države, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo na ozemlju države.“

B – Nacionalno pravo

13. ?len 3a zakona o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) dolo?a:

„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, šteje storitev za opravljeno v kraju, kjer naro?nik izvaja svojo dejavnost [...]

4) V smislu odstavka 3 ‚druge storitve‘ pomenijo:

[...]

3. druge storitve v okviru dejavnosti odvetnika, [...], dav?nega svetovalca [...] in zlasti dajanje pravnih, ekonomskih in tehni?nih nasvetov;

[...]“

14. V oddelku 33 smernic o prometnem davku (Umsatzsteuer?Richtlinien) je dolo?eno, da se za storitve izvršitelja oporoke uporabi ?len 3a(1) UStG.

15. V skladu s temi dolo?bami in kot jih razlaga Bundesfinanzhof (Nem?ija), storitve izvršitelja oporoke, ?eprav te storitve opravi odvetnik, dav?ni svetovalec ali pregledovalec knjigovodstva, štejejo za opravljene v kraju, kjer ta izvršitelj izvaja svoje dejavnosti.

II – Postopek in predlogi strank

16. Komisija meni, da bi bilo treba kraj izvedbe storitev, ki jih izvršitelj oporoke opravi za naro?nike s sedežem izven Skupnosti ali za dav?nega zavezanca s sedežem v drugi državi ?lanici kot Nem?iji, dolo?iti v skladu z dolo?bami ?lena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive. Nemške organe je o tem obvestila s pisnim opominom z dne 19. aprila 2005.

17. Zvezna republika Nem?ija je z dopisom z dne 23. junija 2005 izpodbijala to presojo z obrazložitvijo, da storitve izvršitelja oporoke niso primerljive s storitvami odvetnika, niti z drugimi storitvami, navedenimi v ?lenu 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive.

18. Komisija je v obrazloženem mnenju z dne 19. decembra 2005 ponovila svojo preu?itev glede neskladnosti nemških predpisov s pravom Skupnosti.

19. Zvezna republika Nem?ija je z dopisom z dne 2. marca 2006 potrdila svoje stališ?e.

20. Komisija je vložila to tožbo, ki je prispela v sodno tajništvo 27. septembra 2006. Zvezna republika Nem?ija je na tožbo odgovorila s pisno vlogo, registrirano v sodnem tajništvu 20. novembra 2006. Komisija je vložila repliko, Zvezna republika Nem?ija pa dupliko.

21. Stranki nista zahtevali obravnave. Sodiš?e je prav tako menilo, da obravnava ni potrebna.

22. Komisija predlaga Sodiš?u, naj ugotovi, da Zvezna republika Nem?ija ni izpolnila obveznosti iz ?lena 9(2)(e) Šeste direktive s tem, da se kraj opravljanja storitev izvršitelja oporoke ne dolo?i v skladu s temi dolo?bami, ?e so storitve opravljene za naro?nike s sedežem izven Skupnosti ali za dav?ne zavezanca s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, v kateri ima sedež izvajalec

storitve.

23. Predlaga tudi, naj se stroški naložijo toženi stranki.

24. Zvezna republika Nemčija predlaga zavrnitev tožbe in naložitev stroškov Komisiji.

III – Trditve strank

25. Komisija zatrjuje, da stališče Nemčije ni utemeljeno in da je treba kraj opravljanja storitev izvršitelja oporoke določiti v skladu z določbami člena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive, iz naslednjih razlogov.

26. Za opredelitev, ali se te določbe nanašajo na to dejavnost, bi bilo v skladu s sodno prakso treba upoštevati ne le poklice, ki so tam navedeni, ampak tudi storitve, ki se običajno opravljajo v okviru le-teh.

27. Funkcija izvršitelja oporoke naj bi bila izvršitev volje, ki jo je izrazil umrli. Njegova naloga bi torej lahko bila enaka obrambi interesov mandanta. Urejal naj bi pravni položaj drugih in njegova dejavnost naj bi bila tudi ekonomske narave. Ta dejavnost naj bi zahtevala tudi posebna znanja o dedovanju. Opravljali naj bi jo predvsem odvetniki, ki so specializirani na tem področju.

28. Storitve izvršitelja oporoke bi se lahko navezovali tudi na „druge podobne storitve“, navedene v členu 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive. Za to naj bi zadostovalo, da bi bil cilj dejavnosti izvršitelja oporoke enak cilju ene od dejavnosti, izrecno navedene v tej določbi. Dejavnosti odvetnika in izvršitelja oporoke naj bi imeli skupno to, da zagotavljata zastopanje interesov tretje osebe. V obeh primerih naj bi vsebino teh dejavnosti določali drugi.

29. Komisija se sklicuje tudi na smernice, ki jih je soglasno sprejel Posvetovalni odbor za DDV, po mnenju katerega mora biti kraj storitev, ki jih je opravil zapušinski preiskovalec, določen v skladu s členom 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive. Čeprav ta smernica ni zavezujoča, bi jo bilo treba upoštevati, ker naj bi kazala voljo normodajalca. Ugotovitve, ki so vodile k temu stališču, kar zadeva kraj opravljanja storitev zapušinskega preiskovalca, naj bi veljale *a fortiori* za kraj storitev izvršitelja oporoke.

30. Komisija tudi navaja, da je njeno stališče podkrepljeno z zgradbo in ciljem člena 9(2) Šeste direktive. Cilj te določbe naj bi bil za kraj obdavičenja storitev določiti kraj, kjer so bile te storitve dejansko opravljene. Storitve izvršitelja oporoke naj bi bile opravljene na kraju, kjer se nahaja dedič, kajti naloga tega izvajalca storitev naj bi bila, da slednji dobi dediščino.

31. Komisija nazadnje navaja, da praktične težave, ki bi jih lahko povzročilo izvajanje njenega stališča, ko ima umrli več dedičev s stalnim prebivališčem v različnih državah, niso upoštevni argument in da niso nič manjše, kar zadeva dejavnost zapušinskega preiskovalca.

32. Zvezna republika Nemčija to preužitev izpodbija z naslednjimi ugotovitvami.

33. Dejavnost izvršitelja oporoke po mnenju te države članice lahko izvaja sorodnik, dedič ali zakonec, lahko pa tudi odvetnik, združenje ali pravna oseba, kot je skrbnik ali banka. Izvršitelja oporoke se lahko določi z oporoko ali dedno pogodbo. Njegova naloga je izvršiti voljo umrlega.

34. Določitev izvršitelja oporoke lahko izpolni več ciljev. Njen cilj je lahko zaščititi dediče, ki imajo malo ali nič izkušenj, da se varuje dediščina mladoletnih do njihove polnoletnosti, da se prepreči razlike med dediči ali da se izpolnijo bremena in volila.

35. Izvršitelj oporoke torej lahko izpolni dve vrsti nalog, bodisi likvidacijo premoženja v skladu z

oporožnimi določbami umrlega, tako da je njegova naloga končana, ko je zapuščina razdeljena, bodisi upravljanje zapuščine v določenem obdobju, na primer do polnoletnosti dediča.

36. Zvezna republika Nemčija iz tega opisa sklepa, da dejavnosti izvršitelja oporoke niso storitve odvetnika, niti niso druge storitve, podobne tem, v smislu člena 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive.

IV – Presoja

37. O utemeljenosti tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je vložila Komisija, nisem prepričan.

38. Brez dvoma, kot navaja ta institucija, se določba člena 9(2)(e) Šeste direktive ne sme brati kot izjemo od splošnega pravila, ki naj bi bilo v členu 9(1) te direktive, in jih tako strogo razlagati. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da člen 9(2) navedene direktive vsebuje merila za posebne navezne okoliščine, tako da mora biti davčno upošteven kraj gospodarske dejavnosti določen v skladu s to določbo in ne na podlagi splošnega pravila, navedenega v členu 9(1) Šeste direktive, če ta dejavnost sodi na področje uporabe enega od teh meril.(3)

39. Poleg tega tudi ni dvoma, da se člen 9(2)(e) Šeste direktive ne nanaša na poklice kot take, ampak na storitve, ki se v okviru teh v glavnem in običajno opravljajo v državah članicah.(4)

40. V obravnavani zadevi se torej postavlja vprašanje, ali storitve, ki jih opravlja izvršitelj oporoke, sodijo na področje uporabe merila posebne navezne okoliščine, navedene v členu 9(2)(e), tretja alineja, Šeste direktive, kot to zatrjuje Komisija.

41. Opozarjam, da ta določba kot davčno upošteven kraj za storitve, ki jih navaja, določa kraj, kjer ima naročnik stalno ali običajno prebivališče, če so bile te storitve opravljene, na eni strani za naročnika, ki ni davčni zavezanec in ki ima sedež izven Skupnosti, in na drugi strani za naročnika, ki je davčni zavezanec s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, v kateri ima sedež izvajalec storitve.

42. Na podlagi teze, ki jo zagovarja Komisija, naj bi bil naročnik storitev, ki jih opravi izvršitelj oporoke, dedič oziroma dediči umrlega. Menim, da te teze ni mogoče uporabiti iz naslednjih razlogov.

43. Pojem „naročnika“, naveden v členu 9(2)(e) Šeste direktive, po mojem mnenju zahteva obstoj pravne zveze med tem naročnikom in izvajalcem storitve.

44. Ta zahteva izhaja najprej iz same narave DDV, ki je, opozarjam, davek na potrošnjo. Nakup blaga ali storitve povzroči ta davek in ga naredi izterljivega pri prejemniku tega blaga ali te storitve, in sicer kadar prejemnik ta nakup opravi za izvajanje svoje gospodarske dejavnosti kot davčni zavezanec, kot tudi takrat, ko to stori za zadovoljitev lastnih potreb kot končni potrošnik.

45. V sistemu DDV se ta davek uporablja v vseh stopnjah postopka proizvodnje ali prodaje blaga oziroma storitve in je dolgovan v vsaki fazi tega postopka, vsakokrat, ko med različnima strankama obstaja pravna vez, v okviru katere se izmenjajo vzajemne storitve.(5)

46. Zahteva po pravni zvezi med naročnikom in izvajalcem storitev izhaja po mojem mnenju iz sistema, določenega v členu 9(2)(e) Šeste direktive. Na podlagi tega sistema se lahko ravno na podlagi predmeta pogodbe, sklenjene z izvajalcem storitev, določi, ali predvidena storitev ustreza eni izmed teh, ki jih našteva ta določba. V smislu navedene določbe je naročnik po mojem mnenju torej nujno stranka v pogodbi, sklenjeni z izvajalcem storitev.

47. Če torej preužujem razmerja, ki združujejo enega ali več dedičev umrlega z izvršiteljem oporoke, je treba ugotoviti, da niso sklenili nobene pogodbe. Izvršitelj oporoke se je zavezal zapustniku, da bo izvršil njegovo voljo, in se z istim zapustnikom sporazumel glede storitev, ki jih mora opraviti, prav tako pa so bili določeni stroški. Edina odločitev, ki jo mora sprejeti dedič, ko mandant umre in ko storitve izvršitelja oporoke postanejo izterljive, je, da sprejme ali ne sprejme zapuščine umrlega. Vendar zaradi tega izraza volje še ne postane naročnik storitev, ki jih opravlja izvršitelj oporoke, ker zanje ne določi niti vsebine niti cene.

48. V zvezi s tem poudarjam, da Komisija v svoji argumentaciji, s katero želi dokazati, da so storitve izvršitelja oporoke podobne storitvam odvetnika, navaja, da ta izvršitelj tudi brani interese mandanta. Vendar v svojih pisnih vlogah prizna, da je primarna naloga izvršitelja oporoke zastopanje interesov zapustnika.

49. Zato menim, da je položaj dediča v razmerju do izvršitelja oporoke drugačen od njegovega položaja v razmerju do izvajalca zapuščinskih preiskav, na katerega se Komisija sklicuje v svojih pisnih vlogah. V razmerju do takega izvajalca storitev dedič nedvomno daje vtis naročnika. Ko zapuščinski preiskovalec dediča seznani, da ima zapuščinske pravice, ga ta izvajalec storitev dejansko povabi, naj z njim sklene dogovor, s katerim se določi znesek plačila, v zameno za katerega ga bo navedeni izvajalec storitev natančno seznani o vsebini teh pravic in o tem, kako jih bo prejel. V tem primeru obstaja pogodba med dedičem in tem izvajalcem storitev.

50. Dejstvo, da naj bi Posvetovalni odbor za DDV v smernici menil, da bi davčno upošteven kraj opravljanja storitev zapuščinskega preiskovalca moral biti določen v skladu s členom 9(2)(e) Šeste direktive, posledično ni take narave, da bi dokazalo utemeljenost stališča, ki ga zagovarja Komisija glede izvršitelja oporoke.

51. V nasprotju s stališči Komisije nisem prepričan, da bi opredelitev kraja opravljanja storitev izvršitelja oporoke v tretji državi, kjer se nahaja dedič, ki je domnevno lahko le končni potrošnik, povzročila, da se storitve postavi na kraj dejanske uporabe oziroma izkoriščanja opravljenih storitev.

52. Dedič nedvomno daje vtis uporabnika storitev izvršitelja oporoke, ker je, kot je opozorila Zvezna republika Nemčija, mandat slednjega v tem, da na dediča prenese pravice, ki mu pripadajo iz dediščine umrlega. Ta prav tako nosi stroške, ker, razen če se je zapustnik odločil poravnati strošek storitev izvršitelja oporoke, ko je bil še živ, ta strošek zmanjša aktivo zapuščine. Kljub temu to po mojem mnenju ne zadostuje za sklep, da so storitve izvršitelja oporoke, če ima dedič stalno ali občasno prebivališče v tretji državi, dejansko uporabljene oziroma izkoriščene izven Skupnosti.

53. V tem trikotnem razmerju, ki dediča povezuje z zapustnikom in izvršiteljem oporoke, je vloga dediča, razen z vidika posebnih določb zapustnika, pasivna. Na splošno ni dedič tisti, ki se je odločil obrniti se na tega izvajalca storitev, niti ni on izvajalcu določil naloge. Zadovolji se s tem, da dobi pravice, ki mu pripadajo, v skladu z nalogo, ki mu jo je dal zapustnik, pri čemer celo ni nujno, da bi bil kakorkoli povezan z izvršiteljem oporoke. Zato ne menim, da bi bil ta položaj primerljiv na primer s položajem končnega potrošnika, stanujočega izven Skupnosti, ki bi zaupal obrambo svojih interesov odvetniku s sedežem v državi članici, da bi ga zastopal pred sodiščem tretje države.

54. Povedano drugače, po mojem mnenju lahko storitev uinkovito uporabi ali izkoriša le oseba, ki se je odloila, da uveljavlja storitve davnega zavezanca, in ki bi te storitve lahko uveljavljala za izvajanje svoje poklicne dejavnosti, zlasti proizvodnje blaga, kot je to navedel normodajalec Skupnosti v sedmi uvodni izjavi Šeste direktive.(6)

55. Nazadnje, Komisija ni dokazala, v em naj bi bilo navezovanje storitev izvršitelja oporoke na kraj sedeža tega izvajalca storitev, v skladu s lenom 9(1) Šeste direktive, v nasprotju s cilji te doloobe.

56. Kot navedeno, je cilj lena 9 te direktive zlasti prepreiti neobdavitev. Opredelitev kraja storitev, ki jih opravi izvršitelj oporoke, na kraj, kjer ta izvajalec storitev opravlja svoje dejavnosti, kot to določajo zadevni nemški predpisi, povzroči obdavitev storitev v Nemiji, ki jih opravijo odvetniki s sedežem v tej državi, ki izvajajo take dejavnosti, ne glede na kraj, kjer dejansko bivajo dedii. Teza, ki jo zagovarja Komisija, po mnenju Nemije povzroči, da se storitve izvršitelja oporoke izognejo obdavčenju, e dedii umrlega stanuje v tretji državi.

57. Glede na vse te ugotovitve menim, da Komisija ni dokazala, da Zvezna republika Nemija ni izpolnila obveznosti iz lena 9(2)(e) Šeste direktive s tem, da se kraj opravljanja storitev izvršitelja oporoke ne določi v skladu s temi določbami, e so storitve opravljene za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davne zavezanke s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, v kateri ima sedež izvajalec storitve.

58. e Sodišče uporabi moje predloge, bo morala Komisija v skladu z določbami lena 69(2) Poslovnika nositi stroške.

V – Predlog

59. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti zavrne kot neutemeljeno in naj stroške naloži Komisiji Evropskih skupnosti.

1 – Jezik izvirnika: francošina.

2 – Direktiva z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – Sodba z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, str. I-1195, točki 10 in 11 in navedena sodna praksa).

4 – Sodba z dne 16. septembra 1997 v zadevi von Hoffmann (C-145/96, Recueil, str. I-4857, točka 17).

5 – Sodba z dne 23. marca 2006 v zadevi FCE Bank (C-210/04, ZOdl., str. I-2803, točka 34 in navedena sodna praksa).

6 – Zato tudi ne menim, da bi zapustnik lahko štel kot naročnik storitev izvršitelja oporoke v smislu lena 9(2)(e) Šeste direktive, kajti storitve se opravijo šele po njegovi smrti.