JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

YVES BOT

13 päivänä syyskuuta 2007 [1]

1. Nyt käsiteltävä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely liittyy Saksan oikeussääntöihin, joilla määritetään testamentin toimeenpanijan suorittamien palvelujen suorituspaikka arvonlisäverotusta varten. Saksan oikeuden mukaan nämä palvelut suoritetaan siellä, missä testamentin toimeenpanija harjoittaa toimintaansa.

2. Euroopan yhteisöjen komissio puolestaan katsoo, että näiden palvelujen suorituspaikkana on pidettävä palvelujen vastaanottajan kotipaikkaa tai toimipaikkaa kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaisesti ja että palvelujen vastaanottajana on perillinen.

3. Se vaatii nyt käsiteltävällä kanteella yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut jäsenyysvelvoitteitaan, kun se ei ole vahvistanut testamentin toimeenpanijan suorittamien palvelujen verotuspaikkaa näiden säännösten mukaisesti.

I Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön oikeus*

4. Kuudennella direktiivillä yhdenmukaistetaan arvonlisäveron soveltamisedellytykset unionin sisällä. Kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta palvelujen suorituksesta.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu direktiivi (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

5. Palvelujen suorituspaikka vahvistetaan arvonlisäverotusta varten kyseisen direktiivin 9 artiklassa. Tämän artiklan tarkoituksena on välttää sekä kaksinkertaiseen verotukseen johtavat toimivaltakiistat jäsenvaltioiden välillä että verottamatta jättäminen.

6. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaan sisältyy yleissääntö, jonka mukaan palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Kyseisen säännöksen mukaan "palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa".

7. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa säädetään muistakin liittymäperusteista. Nämä perusteet voidaan jakaa kahteen ryhmään.

8. Ensimmäinen ryhmä sisältää palvelut, jotka voidaan paikallistaa aineellisesti. Kyseessä ovat kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut, kuljetuspalvelut, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai vastaava toiminta sekä irtaimen omaisuuden vuokralleantopalvelut. Nämä palvelut paikallistuvat kiinteän omaisuuden sijaintipaikkaan, kuljetuksen tapahtumispaikkaan, paikkaan, jossa palvelut suoritetaan, ja paikkaan, jossa vuokralle annettua irtainta omaisuutta käytetään.

9. Palvelujen toisen ryhmän paikallistamisperusteena on vastaanottajan maa. Kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännessä johdantokappaleessa todetaan, että vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan.

10. Nämä palvelut on mainittu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa. Näihin palveluihin kuuluvat esimerkiksi immateriaalioikeuksien siirrot tai käyttölupien myöntämiset, mainospalvelut, pankki-, rahoitus- ja vakuutustoiminta sekä henkilöstön asettaminen käytettäväksi.

11. Lisäksi kolmannessa luetelmakohdassa mainitaan asianajajien suoritukset ja muut

vastaavat suoritukset. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Kuitenkin

– –

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

– –

– konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus,

– –"

12. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 3 kohdassa säädetään vielä seuraavaa:

"Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen välttämiseksi jäsenvaltiot voivat 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorituksen sekä irtaimen aineellisen omaisuuden vuokrauksen osalta pitää:

a) tämän artiklan mukaan maan alueella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa yhteisön ulkopuolella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu yhteisön ulkopuolella;

b) tämän artiklan mukaan yhteisön ulkopuolella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa maan alueella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu maan alueella."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

13. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 3 a §:n sanamuoto on seuraava:

"1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa elinkeinonharjoittaja harjoittaa toimintaansa, sanotun vaikuttamatta 3 b ja 3 f §:n soveltamiseen – –

– –

3. Jos jonkin 4 momentissa mainitun palvelun vastaanottajana on elinkeinonharjoittaja, palvelu on 1 momentista poiketen katsottava suoritetuksi paikassa, jossa vastaanottaja harjoittaa liiketoimintaansa – –.

4. Edellä 3 momentissa palveluilla tarkoitetaan seuraavia:

– –

3. palveluja asianajajan, – – veroasiantuntijan toiminnan harjoittamisen yhteydessä – – ja muun muassa oikeudellisen, taloudellisen ja teknisen neuvonnan antamisen yhteydessä;

– –"

14. Liikevaihtoveroa koskevien hallinnollisten soveltamisohjeiden (Umsatzsteuer-Richtlinien) 33 kohdassa määrätään, että UStG:n 3 a §:n 1 momenttia sovelletaan testamentin toimeenpanijan palveluihin.

15. Näiden oikeussääntöjen ja Bundesfinanzhofin (Saksa) niistä esittämän tulkinnan perusteella testamentin toimeenpanijan palvelut on katsottava suoritetuiksi siellä, missä hän harjoittaa toimintaansa, myös silloin, kun näitä palveluja suorittaa asianajaja, veroasiantuntija tai tilintarkastaja.

II Asian käsittelyn vaiheet ja asianosaisten vaatimukset

16. Komissio arvioi, että testamentin toimeenpanijan yhteisön ulkopuolelle sijoittau-

tuneille vastaanottajille tai muuhun jäsenvaltioon kuin Saksaan sijoittautuneille verovelvollisille suorittamien palvelujen suorituspaikka pitäisi vahvistaa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan säännösten mukaisesti. Se ilmoitti tästä Saksan viranomaisille 19.4.2005 päivätyllä virallisella huomautuksella.

17. Saksan liittotasavalta kiisti tämän arvioinnin oikeellisuuden 23.6.2005 päivätyllä kirjeellään sillä perusteella, että testamentin toimeenpanijan palvelut eivät ole rinnastettavissa asianajajan palveluihin eikä muihin kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettuihin palveluihin.

18. Komissio toisti 19.12.2005 antamassaan perustellussa lausunnossa arvionsa siitä, että Saksan lainsäädäntö ei ole yhteisön oikeuden mukainen.

19. Saksan liittotasavalta vahvisti aikaisemman kantansa 2.3.2006 päivätyssä kirjeessä.

20. Komissio nosti nyt käsiteltävän kanteen yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 27.9.2006 saapuneella kannekirjelmällä. Saksan liittotasavalta esitti puolustautumisperusteensa kirjaamossa 20.11.2006 kirjatulla kirjelmällä. Komissio jätti vastauskirjelmänsä ja Saksan liittotasavalta vielä oman vastauskirjelmänsä.

21. Asianosaiset eivät ole vaatineet suullista käsittelyä. Myös yhteisöjen tuomioistuin arvioi, että istunnon järjestäminen ei ollut tarpeen.

22. Komissio vaatii yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaisia velvoitteitaan, kun se ei ole vahvistanut testamentin toimeenpanijan palvelujen suorituspaikkaa näiden säännösten mukaisesti silloin, jos palvelut suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille.

23. Se vaatii niin ikään vastaajan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

24. Saksan liittotasavalta vaatii näiden vaatimusten hylkäämistä ja komission velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

III Asianosaisten lausumat

25. Komissio väittää, että Saksan näkemys ei ole perusteltu ja että testamentin toimeenpanijan palvelujen suorituspaikka on vahvistettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan säännösten mukaisesti seuraavista syistä.

26. Oikeuskäytännössä on katsottu, että jotta voitaisiin määrittää, koskevatko nämä säännökset jotain tiettyä toimintaa, ratkaisevia eivät ole niissä mainitut ammatit vaan ne palvelut, joita niiden yhteydessä tavanomaisesti suoritetaan.

27. Testamentin toimeenpanijan tehtävänä on panna vainajan ilmaisema tahto täytäntöön. Hänen tehtävänsä voitaisiin siis rinnastaa toimeksiantajan etujen puolustamiseen. Hän järjestää toisen henkilön oikeudellisen tilanteen, ja hänen toimintansa on luonteeltaan myös taloudellista. Tehtävän hoitaminen edellyttää myös perintöoikeuden erityistuntemusta. Sitä hoitavat lähinnä tähän alaan erikoistuneet asianajajat.

28. Testamentin toimeenpanijan palvelut voitaisiin yhdistää myös kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettuihin "muihin vastaaviin suorituksiin". Tätä varten riittäisi, että testamentin toimeenpanijan toiminnan tavoite on sama kuin jonkin kyseisessä säännöksessä nimenomaisesti mainitun toiminnan. Asianajajan ja testamentin toimeenpanijan tehtäville on yhteistä jonkun etujen edustaminen. Molemmissa tapauksissa näiden toimintojen sisällön määrittää joku toinen.

29. Komissio vetoaa myös neuvoa-antavan arvonlisäverokomitean yksimielisesti antamiin suuntaviivoihin, joiden mukaan ammattimaisen perillisten jäljittäjän suorittamien palvelujen suorituspaikka on vahvistettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan mukaisesti. Vaikka nämä suuntaviivat eivät ole sitovia, ne pitäisi ottaa huomioon, koska ne ilmaisevat lainsäätäjän tahdon. Näkökohdat, jotka ovat johtaneet tähän kantaan mainitun ammatinharjoittajan palvelujen suorituspaikan osalta, pätevät komission mielestä sitä paremmalla syyllä testamentin toimeenpanijan palveluihin.

30. Komissio väittää myös, että sen kantaa tukee kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan rakenne ja tarkoitus. Tämän säännöksen tarkoituksena on sijoittaa palvelujen suorittamisen verotuspaikka sellaiseen paikkaan, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan. Testamentin toimeenpanijan palvelut suoritetaan perillisen olinpaikassa, koska palvelun

suorittajan tehtävänä on saattaa perintö perilliselle.

31. Komissio esittää lopuksi, että käytännön vaikeudet, joita sen kannan toteuttaminen saattaisi aiheuttaa, jos vainajalla on useita perillisiä, jotka asuvat eri maissa, ei ole asiaankuuluva seikka ja että nämä vaikeudet eivät ole vähäisempiä ammattimaisen perillisten jäljittäjän toiminnan yhteydessä.

32. Saksan liittotasavalta kiistää tämän näkemyksen oikeellisuuden seuraavin perusteluin.

33. Kyseisen jäsenvaltion mielestä testamentin toimeenpanijan toimintaa voi hoitaa huoltaja, perillinen, puoliso taikka asianajaja, yhdistys taikka oikeushenkilö, kuten omaisuudenhoitoyhteisö tai pankki. Testamentin toimeenpanijasta voidaan määrätä testamentilla tai erillisellä sopimuksella. Hänen tehtävänään on panna vainajan toiveet täytäntöön.

34. Testamentin toimeenpanijan nimeämisellä voi olla eri tavoitteita. Sen tarkoituksena voi olla tiedoiltaan puutteellisten tai kokemattomien perillisten suojeleminen, alaikäisten omaisuuden säilyttäminen heidän täysikäiseksi tuloonsa saakka, perillisten välisten riitojen estäminen tai testamentin ehtojen ja erityisjälkisäädösten toteuttaminen.

35. Testamentin toimeenpanija suorittaa siten kahdentyyppisiä tehtäviä eli joko omaisuuden siirtämisen vainajan testamentin määräysten mukaisesti, jolloin hänen tehtävänsä päättyy heti kun omaisuus on siirretty, tai perintöomaisuuden hoitamisen tietyn ajanjakson ajan, esimerkiksi siihen saakka, kun perillinen tulee täysi-ikäiseksi.

36. Saksan liittotasavalta päättelee tästä kuvauksesta, että testamentin toimeenpanijan palvelut eivät ole kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettuja asianajajan suorituksia eivätkä muita vastaavia suorituksia.

IV Oikeudellinen arviointi

37. En ole vakuuttunut siitä, voidaanko komission vireille panema jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne hyväksyä.

38. Kuten kyseinen toimielin toteaa, kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan säännöksiä ei pidä tulkita niin, että ne olisivat poikkeuksia kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan yleissäännöstä, jolloin niitä olisi tulkittava suppeasti. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 9 artiklan

2 kohdassa luetellaan erityisiä liittymäperusteita, joten taloudellisen toiminnan verotuksellinen liittymäkohta on vahvistettava tämän säännöksen eikä kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa vahvistetun yleissäännön mukaan, jos kyseinen toiminta kuuluu jonkin liittymäperusteen soveltamisalaan. [3]

39. Lisäksi on kiistatonta, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohta ei koske sinänsä ammatteja vaan palveluja, joita jäsenvaltioissa niiden yhteydessä lähinnä ja tavanomaisesti suoritetaan. [4]

40. Tässä tapauksessa esiin tuleva kysymys on siis se, kuuluvatko testamentin toimeenpanijan suorittamat palvelut kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa mainitun erityisen liittymäperusteen soveltamisalaan, kuten komissio väittää.

41. Kyseisessä säännöksessä otetaan siis verotuksellisena liittymäkohtana huomioon siinä lueteltujen palvelujen osalta paikka, jossa vastaanottajalla on kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka, kun nämä palvelut suoritetaan yhtäältä yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneelle vastaanottajalle, joka ei ole verovelvollinen, ja toisaalta yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneelle verovelvolliselle.

42. Komission puoltaman näkemyksen mukaan testamentin toimeenpanijan suorittamien palvelujen vastaanottaja on vainajan perillinen tai perilliset. Tätä näkemystä ei mielestäni voida hyväksyä seuraavista syistä.

43. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan käsite "vastaanottaja" edellyttää mielestäni oikeussuhteen olemassaoloa tämän vastaanottajan ja palvelun suorittajan välillä.

44. Tämä vaatimus johtuu ensinnäkin itse arvonlisäveron luonteesta kulutusverona. Tämän veron verotettavana tapahtumana on tavaran tai palvelun ostaminen, jonka perusteella vero voidaan kantaa tämän tavaran tai palvelun ostajalta sekä silloin, kun ostaja tekee hankinnan oman taloudellisen toimintansa harjoittamista varten verovelvollisena, että silloin, kun hän tekee hankinnan omiin tarpeisiinsa lopullisena kuluttajana.

3 – Asia C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, tuomio 6.3.1997 (Kok. 1997, s. I-1195, 10 ja 11 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

4 – Asia C-145/96, von Hoffmann, tuomio 16.9.1997 (Kok. 1997, s. I-4857, 17 kohta).

45. Arvonlisäverojärjestelmässä tätä veroa sovelletaan kaikkiin tavaran tai palvelun tuotanto- tai jakeluprosessin vaiheisiin, ja se suoritetaan tämän prosessin joka vaiheessa joka kerta, kun on olemassa kahden erillisen osapuolen välinen oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia. [5]

46. Palvelujen vastaanottajan ja suorittajan välistä oikeussuhdetta koskeva vaatimus johtuu mielestäni kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaisesta järjestelmästä. Tämän järjestelmän mukaan palvelujen suorittajan kanssa tehdyn sopimuksen kohteen perusteella voidaan määrittää, vastaako palvelu jotain kyseisessä säännöksessä luetelluista palveluista. Kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vastaanottaja on siis mielestäni väistämättä se, joka on sopimuspuolena palvelujen suorittajan kanssa tehdyssä sopimuksessa.

47. Kun tutkitaan suhteita, jotka yhdistävät vainajan perillisen tai perilliset testamentin toimeenpanijaan, on todettava, että he eivät ole tehneet minkäänlaista sopimusta. Testamentin toimeenpanija toimii nimenomaan vainajan määräysten toteuttamiseksi, ja vainaja on määrittänyt toimeenpanijan palvelut ja niiden kustannukset. Ainoa päätös, joka perillisen on tehtävä, kun toimeksiantaja kuolee ja testamentin toimeenpanijan palvelut tulevat suoritettaviksi, on se, ottaako hän perinnön vainajalta vastaan vai ei. Tämä tahdonilmaisu ei kuitenkaan tee hänestä testamentin toimeenpanijan suorittamien palvelujen vastaanottajaa, koska hän ei määritä niiden sisältöä eikä hintaa.

48. Todettakoon tässä yhteydessä, että komissio esittää perusteluissaan, joissa se pyrkii osoittamaan, että testamentin toimeenpanijan palvelut ovat rinnastettavissa asianajajan palveluihin, että myös testamentin toimeenpanija puolustaa toimeksiantajan etuja. Se myöntää kuitenkin kirjelmissään, että testamentin toimeenpanijan tehtävänä on ensisijassa vainajan etujen puolustaminen.

49. Tästä syystä vaikuttaa siltä, että perillisen tilanne testamentin toimeenpanijaan nähden on erilainen kuin tilanne, jossa hän on perillisten jäljittäjään nähden, johon komissio viittaa kirjelmissään. Perillinen on tällaiseen palvelujen suorittajaan nähden vastaanottaja. Kun näet perillisten jäljittäjä ilmoittaa perilliselle, että hänellä on oikeuksia perintöön, tämä palvelujen suorittaja kehottaa häntä tekemään kanssaan sopimuksen, jossa vahvistetaan sen korvauksen määrä, jonka palvelujen suorittaja saa korvaukseksi siitä, että hän ilmoittaa tälle tarkalleen näiden oikeuksien sisällön ja keinot, miten hän saa ne itselleen. Tässä esimerkkitapauksessa perillisen ja palvelujen suorittajan välillä on hyvinkin sopimus.

5 – Asia C-210/04, FCE Bank, tuomio 23.3.2006 (Kok. 2006, s. I-2803, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50. Näin ollen se, että neuvoa-antava arvonlisäverokomitea on arvioinut suuntaviivoissa, että perillisten jäljittäjän suorittamien palvelujen verotuspaikka pitäisi vahvistaa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaisesti, ei ole omiaan osoittamaan sitä, että komission puoltama kanta olisi oikea testamentin toimeenpanijan osalta.

51. Toisin kuin komissio, en ole myöskään vakuuttunut siitä, että jos testamentin toimeenpanijan palvelujen suorituspaikaksi vahvistettaisiin jokin kolmas maa, jossa asuu perillinen, joka lähtökohtaisesti on välttämättä lopullinen kuluttaja, tästä seuraisi, että se sijoitettaisiin suoritettujen palvelujen tosiasialliseen käyttö- tai hyödyntämispaikkaan.

52. Perillinen kyllä näyttää olevan testamentin toimeenpanijan suorittamien palvelujen vastaanottaja, koska, kuten Saksan liittotasavalta muistuttaa, testamentin toimeenpanijan toimeksianto sisältää sen, että hän välittää perilliselle oikeudet, jotka tälle kuuluvat vainajan omaisuuden osalta. Perillinen maksaa myös palvelujen hinnan, koska, ellei oleteta, että vainaja on päättänyt suorittaa testamentin toimeenpanijan palveluista aiheutuvat kulut eläessään, nämä kulut vähennetään perittävistä varoista. Nämä seikat eivät mielestäni kuitenkaan riitä sen päätelmän tekemiseksi, että jos perillisen kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka on kolmannessa maassa, testamentin toimeenpanijan palvelujen tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu yhteisön ulkopuolella.

53. Tässä kolmiosuhteessa, joka yhdistää perillisen vainajaan ja testamentin toimeenpanijaan, perillisen tehtävä on täysin passiivinen, ellei vainaja ole toisin määrännyt. Hän ei yleensä päätä tämän palvelujen suorittajan käyttämisestä eikä määritä tämän tehtävää. Hän ainoastaan vastaanottaa itselleen kuuluvat oikeudet vainajan antaman toimeksiannon mukaisesti, eikä hänellä ole välttämättä edes suhdetta testamentin toimeenpanijaan. Tästä syystä tämä tilanne ei mielestäni ole verrattavissa esimerkiksi yhteisön ulkopuolella asuvan lopullisen kuluttajan tilanteeseen, jossa tämä antaa etujensa puolustamisen jäsenvaltioon sijoittautuneen asianajajan tehtäväksi, jotta tämä edustaisi häntä jonkin kolmannen maan tuomioistuimessa.

54. Toisin sanoen palvelua voi tosiasiallisesti käyttää tai hyödyntää mielestäni ainoastaan henkilö, joka on päättänyt käyttää jonkin verovelvollisen palveluja ja joka voisi turvautua näihin palveluihin liiketoimintansa harjoittamista varten, esimerkiksi tavaroiden valmistusta varten, kuten yhteisön lainsäätäjä on ajatellut kuudennen direktiivin johdantoosan seitsemännessä perustelukappaleessa. [6]

6 – Tästä syystä vainajaa ei mielestäni voida myöskään pitää kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuna testamentin toimeenpanijan palvelujen vastaanottajana, koska palvelut suoritetaan vasta hänen kuolemansa jälkeen.

55. Komissio ei myöskään osoita, miten testamentin toimeenpanijan palvelujen liittäminen tämän palvelujen suorittajan sijoittautumispaikkaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti olisi ristiriidassa tämän säännöksen tavoitteiden kanssa.

56. Kuten edellä on todettu, kyseisen direktiivin 9 artiklan tavoitteena on muun muassa verottamatta jättämisen välttäminen. Siitä, että testamentin toimeenpanijan suorittamien palvelujen suorituspaikaksi vahvistetaan paikka, jossa tämä palvelujen suorittaja harjoittaa toimintaansa, kuten Saksan lainsäädännössä säädetään, seuraa, että Saksassa sijaitsevien tällaista toimintaa harjoittavien asianajajien suorittamista palveluista kannetaan vero kyseisessä jäsenvaltiossa perillisten asuinpaikasta riippumatta. Komission puoltama näkemys johtaa puolestaan siihen, että testamentin toimeenpanijan suoritukset jäävät verottamatta, jos vainajan perillinen asuu jossain kolmannessa maassa.

57. Edellä esitetyn perusteella katson, että komissio ei ole osoittanut, että Saksan liittotasavalta ei olisi noudattanut kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdasta johtuvia velvoitteitaan, kun se ei ole vahvistanut testamentin toimeenpanijan palvelujen suorituspaikkaa näiden säännösten mukaisesti silloin, jos palvelut suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille.

58. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin noudattaa ratkaisuehdotustani, komissio on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

V Ratkaisuehdotus

59. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin hylkäisi nyt käsiteltävän jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen perusteettomana ja velvoittaisi Euroopan yhteisöjen komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.