STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVESE BOTA
přednesené dne 13. září 2007 [1]

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.

3. Touto žalobou Komise navrhuje, aby Soudní dvůr rozhodl, že Spolková republika Německo tím, že neurčila místo zdanitelného plnění spočívajícího v poskytování služeb správcem závěti v souladu s těmito ustanoveními, nesplnila své povinnosti.

I – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

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.

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.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice ze 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice").

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. Článek 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 přepravních 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 přeprava, kde byly služby poskytnuty či kde došlo k využití movitého hmotného majetku.

9. Kritériem druhé kategorie poskytování služeb je země zákazníka. Sedmý bod odůvodnění šesté směrnice uvádí, že ačkoliv 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 třetí odrážce nalezneme taktéž služby advokátů a další podobné služby. Článek 9 odst. 2 šesté směrnice tak stanoví:

„Nicméně:

[...]

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 poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací,

[...]“

12. Článek 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 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 (Umsatzteuergesetz, 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 odchylně 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 účastnic 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 čl. 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 odůvodněním, že poskytování služeb správce závěti je nesrovnatelné se službami advokáta či dalšími službami uvedenými v čl. 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 odůvodněném 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 účastnic 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 vůle vyjádřené zesnulým. Jeho úloha tak může být přirovnána 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 dědického 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 přidané 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 vůli 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 členského státu může činnost správce závěti vykonávat rodič, dědic, manžel(ka) nebo také advokát, sdružení, právnická osoba, jako je důvěrnická společnost či banka. Jeho úkolem je provést vůli zesnulého.

34. Určení osoby jako správce závěti může sledovat různé cíle. Cílem může být ochrana dědiců, kteří mají zkušeností málo nebo nemají žádné, správa majetku nezletilých až do jejich plnoletosti, předcházení sporům mezi dědici nebo vykonávání povinností a odkazů vyplývajících ze závěti.

35. Správce závěti je tedy způsobilý splnit dva druhy úkolů, rozdělení majetku podle ustanovení závěti zesnulého s tím, že jeho úkol končí, jakmile bude rozdělení dokončeno, a správa majetku, který je předmětem dědictví, během určité doby, například do plnoletosti dědice.

36. Spolková republika Německo z tohoto popisu vyvozuje, že činnosti uskutečňované správcem závěti nepředstavují služby advokáta ani další podobné služby ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice.

IV – Posouzení

37. Nejsem přesvědčen o opodstatněnosti žaloby pro nesplnění povinnosti podané Komisí.

38. Jak tento orgán naznačuje, čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice nemá být rozhodně chápán jako výjimka z obecného pravidla obsaženého v čl. 9 odst. 1 této směrnice, a být tak předmětem striktního výkladu. Podle ustálené judikatury čl. 9 odst. 2 této směrnice obsahuje zvláštní kritéria určující

místo poskytování služeb, takže místo zdanění hospodářské činnosti musí být určeno v souladu s tímto ustanovením, a nikoliv podle obecného pravidla uvedeného v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, pokud tato činnost spadá do působnosti některého z těchto určovacích kritérií [3].

39. Mimoto je rovněž nesporné, že čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice se nevztahuje na povolání jako taková, ale na plnění, která jsou v rámci těchto povolání převážně a obvykle uskutečňována v členských státech [4].

40. V projednávané věci tedy vyvstává otázka, zda služby poskytované správcem závěti spadají do působnosti zvláštního kritéria určujícího místo poskytování služeb uvedeného v čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice, jak tvrdí Komise.

41. Připomínám, že toto ustanovení stanoví jako místo zdanění v něm vyjmenovaných služeb místo, kde má zákazník své trvalé bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, jestliže tyto služby byly poskytnuty buď zákazníkovi, který není osobou povinnou k dani a je usazen mimo Společenství, anebo zákazníkovi, který je osobou povinnou k dani, usazenou ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel.

42. Podle tvrzení Komise je zákazníkem služeb poskytovaných správcem závěti dědic či dědicové zesnulého. Jsem toho názoru, že tímto tvrzením se nelze řídit, a to z následujících důvodů.

43. Pojem „zákazník" uvedený v čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice podle mě 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.

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

4 — Rozsudek ze dne 16. září 1997, von Hoffmann (T-145/96, Recueil, s. I-4857, bod 17).

45. Takto se v systému DPH daň uplatní ve všech stadiích 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 předmět smlouvy uzavřené 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 nutně osoba, která je smluvní stranou smlouvy uzavřené s poskytovatelem.

47. Pokud přitom posuzujeme vztahy, které spojují dědice zesnulého se správcem závěti, je nutné konstatovat, že tito 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 dědici spočívá pouze jediné rozhodnutí, zda přijme, či nepřijme dědictví 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 zůstavitele.

49. Z tohoto důvodu se mi postavení dědice vzhledem k vykonavateli závěti jeví odlišné od postavení dědice vůči osobě, která se zabývá vyhledáváním dědiců, na které Komise odkazuje ve svých spisech. Vůči tomuto poskytovateli služeb se dědic jeví jako zákazník. Jakmile je totiž dědic upozorněn osobou, která se zabývá vyhledáváním dědiců na to, že má dědická 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 dědicem a tímto poskytovatelem služeb.

5 — Rozsudek ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, Sb. rozh. s. I-2803, bod 34 a citovaná judikatura).

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

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

52. Dědic 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 dědice. Stejně tak nese i náklady, protože pokud se zůstavitel nerozhodl pro úhradu nákladů za služby správce závěti během svého života, tyto náklady se odčítají z aktiv dědictví. Avšak tyto skutečnosti podle mého názoru nestačí k vyvození závěru, že pokud má dědic své trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje, ve třetí zemi, jsou služby správce závěti skutečně využívány nebo přebírány mimo Společenství.

53. V tomto trojstranném vztahu, který spojuje dědice se zůstavitelem a správcem závěti, je role určená dědici, s výhradou konkrétních ustanovení zůstavitele, pasivní. Obecně to není dědic, kdo rozhoduje o oslovení tohoto poskytovatele služeb nebo o určení jeho úkolu. Pouze přijímá práva, která mu náležejí, podle úkolu uděleného zůstavitelem, aniž by k tomu nutně musel být ve styku se správcem závěti. Z tohoto důvodu se domnívám, že tato situace je nesrovnatelná například se situací konečného spotřebitele s bydlištěm mimo Společenství, který pověřil obhajobou svých zájmů advokáta usazeného v některém členském státě, aby ho zastupoval před soudy třetí země.

54. Jinými slovy zde podle mého názoru může dojít ke skutečnému využívání či přebírání služby pouze jednou osobou, která se rozhodla použít služby poskytované osobou povinnou k dani a která může tyto služby využít k výkonu své hospodářské činnosti, především k výrobě zboží, tak jak zákonodárce Společenství zamýšlel v sedmém odůvodnění šesté směrnice [6].

6 — Z tohoto důvodu ani já nejsem přesvědčen, že je možno zůstavitele 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.

55. Konečně Komise neprokázala, v čem by spojení služeb správce závěti s místem usazení tohoto poskytovatele v souladu s čl. 9 odst. 1 šesté směrnice mělo být v rozporu s cíly tohoto ustanovení.

56. Jak jsem již naznačil, účelem článku 9 uvedené směrnice je především zabránit nezdanění. Podle dotčeného německého práva je důsledkem lokalizace služeb poskytovaných správcem závěti do místa, kde tento poskytovatel vykonává svou činnost, zdanění v Německu služeb poskytnutých advokáty usazenými v tomto členském státě, kteří vykonávají tuto činnost bez ohledu na bydliště dědiců. Co se týče Komise, její tvrzení vedou k osvobození služeb správce závěti od daně, pokud má dědic zesnulého bydliště ve třetí zemi.

57. Vzhledem ke všem těmto úvahám se domnívám, že Komise neprokázala, 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.

58. V případě, že Soudní dvůr rozhodne v souladu s tímto stanoviskem, měla by Komise v souladu s čl. 69 odst. 2 jednacího řádu nést náklady řízení.

V – Závěry

59. Vzhledem k předcházejícím úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr tuto žalobu pro nesplnění povinnosti zamítl jako neopodstatněnou a uložil Komisi Evropských společenství náhradu nákladů řízení.