KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI

BOT

ippreżentati fit-13 ta' Settembru 2007 [1]

1. Din il-kawża għal nuqqas ta' Stat li jwettaq obbligu tirrigwarda d-dispożizzjonijiet tal-liġi Ġermaniża 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-liġi Ġermaniża tipprovdi 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 bħala 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 taġixxi bħala tali fit-territorju ta' Stat Membru.

1 — Lingwa oriġinali: il-Franċiż.

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

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 jingħata servizz għandu jitqies li jkun il-post fejn il-fornitur ikun stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss minn fejn jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan tan-negozju jew stabbiliment fiss, il-post fejn hu [j]kollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti".

7. L-Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi wkoll kriterji oħra ta' konnessjoni. Dawn il-kriterji jistgħu jingħabru taħt żewġ kategoriji.

8. L-ewwel kategorija tikkorrispondi għal servizzi li jistgħu jiġu marbuta ma' post fiżikament. Din tinkludi servizzi li huma konnessi ma' proprjetà immobbli, servizzi ta' trasport, attivitajiet kulturali, artistiċi, sportivi, xjentifiċi u oħrajn, u fl-aħħar nett, il-kiri ta' proprjetà mobbli tanġibbli. 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-użu tal-proprjetà mobbli tanġibbli li tingħata b'kiri.

9. It-tieni kategorija ta' servizzi tuża l-pajjiż tal-klijent bħala l-kriterju tar-rabta tagħhom ma' post. Għaldaqstant, skond it-termini tas-seba' premessa tas-Sitt Direttiva, għalkemm il-post fejn jingħataw servizzi għandu, bħala prinċipju, ikun il-post fejn il-fornitur ikollu il-post prinċipali tan-negozju tiegħu, jeħtieġ madankollu li dan il-post għandu jiġi ddefinit bħala li huwa fil-pajjiż tal-persuna li jingħatawlha s-servizzi, b'mod partikolari, fil-każ ta' ċerti servizzi mogħtija bejn persuni taxxabbli fejn l-ispejjeż tas-servizzi huma inklużi fil-prezz ta' l-oġġetti.

10. Dawn is-servizzi huma mniżżla fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Fost is-servizzi li huma msemmija hemm, per eżempju, it-trasferimenti u l-assenjazzjonijiet ta' drittijiet ta' proprjetà intellettwali, servizzi ta' reklamar, it-tranżazzjonijiet bankarji, finanzjarji u ta' l-assigurazzjoni, u anki l-provvista ta' persunal.

11. Fit-tielet inċiż wieħed isib ukoll is-servizzi ta' avukati u servizzi simili. L-

Artikolu 9(2) tas-Sitt Direttiva jipprovdi dan li ġej:

"Iżda:

[...]

(e) il-post fejn jingħataw is-servizzi li ġejjin, meta jsiru għal konsumaturi [klijenti] stabbiliti barra l-Komunità jew għal persuni taxxabbli stabbiliti fil-Komunità imma mhux fl-istess pajjiż bħal tal-fornitur, għandu jkun il-post fejn il-konsumatur [klijent] stabbilixxa n-negozju tiegħu jew ikollu stabbiliment fiss li lilu jingħata s-servizz jew, fin-nuqqas ta' post bħal dan, il-post fejn hu ikollu l-indirizz permanenti tiegħu jew fejn normalment ikun residenti:

[...]

— servizzi ta' konsulenti, enġiniera, uffi[ċ]ċji ta' konsulenza, avukati, accountants u servizzi simili, kif ukoll l-ipproċessar ta' data u l-għoti ta' informazzjoni,

[...]"

12. Fl-aħħar 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 jistgħu, fir-rigward tal-provvista ta' servizzi msemmija f'2(e) u l-kiri ta' proprjetà mobbli korporali [tanġibbli], iqisu:

(a) il-post tal-provvista ta' servizzi, li taħt dan l-Artikolu jkun jinsab fit-territorju tal-pajjiż, bħala li jkun jinsab barra l-Komunità fejn l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi ssir barra l-Komunità;

(b) il-post tal-provvista tas-servizzi, li taħt dan l-artikolu jkun jinsab barra l-Komunità, bħala li jkun fit-territorju tal-pajjiż fejn l-użu effettiv u t-tgawdija tas-servizzi ssir fit-territorju tal-pajjiż."

B — *Id-dritt nazzjonali*

13. L-Artikolu 3a tal-Liġi dwar t-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ (Umsatzteuergesetz, iktar 'il quddiem l-"UstG") huwa redatt skond kif ġej:

"1) Il-provvista ta' servizzi tingħata fil-post fejn jopera l-kummerċjant, salv għall-Artikoli 3b u 3f [...]

[...]

3) Għalkemm il-klijent ta' wieħed mis-servizzi l-oħra msemmija fil-paragrafu 4 tkun impriża, b'deroga mill-paragrafu 1, il-provvista hija meqjusa li tingħata fil-post fejn jopera l-klijent [...]

4) Għall-finijiet tal-paragrafu 3, il-kliem 'servizzi l-oħra' jfissru:

[...]

3. is-servizzi l-oħra fil-kuntest taxxogħol ta' l-avukat, [...], ta' konsulent fiskali [...] u b'mod partikolari, il-provvista ta' pariri legali, finanzjarji u teknići;

[...]"

14. L-Artikolu 33 tal-Linji Gwida dwar it-Taxxa fuq id-Dħul mill-Bejgħ (Umsatzsteuer-Richtlinien) jipprovdi li l-Artikolu 3a (1) ta' l-UStG japplika għas-servizzi ta' l-eżekutur testamentarju.

15. Skond dawn id-dispożizzjonijiet u l-interpretazzjoni tagħhom mill-Bundesfinanzhof (Il-Ġermanja), is-servizzi ta' eżekutur testamentarju, inkluż meta dawn is-servizzi jingħataw minn avukat, minn konsulent fiskali jew minn awditur, għandhom jitqiesu li jingħataw fil-post fejn jopera dan l-eżekutur testamentarju.

II — Il-proċeduri u t-talbiet tal-partijiet

16. Il-Kummissjoni tqis li l-post tal-provvista ta' servizzi mogħtija minn eżekutur

testamentarju lil klijenti stabbiliti barra mill-Komunità jew lil persuni taxxabbli stabbiliti fi Stat Membru li mhuwiex il-Ġermanja għandu jkun iffissat skond id-dispożizzjonijiet tat-tielet inċiż ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Hija informat b'dan lill-awtoritajiet Ġermaniżi permezz ta' ittra ta' intimazzjoni datata 19 ta' April 2005.

17. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, permezz ta' ittra tat-23 ta' Ġunju 2005, ikkontestat din l-evalwazzjoni għar-raġuni li l-provvista ta' servizzi ta' eżekutur testamentarju ma tistax tiġi mqabbla ma' dik ta' avukat u lanqas mas- servizzi l-oħra msemmija fit-tielet inċiż ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva.

18. Il-Kummissjoni rribadiet l-evalwazzjoni tagħha fir-rigward tan-nuqqas ta' konformità tal-liġi Ġermaniża mad-dritt Komunitarju f'opinjoni motivata datata 19 ta' Diċembru 2005.

19. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja kkonfermat il-pożizzjoni tagħha permezz ta' ittra tat-2 ta' Marzu 2006.

20. Il-Kummissjoni ressqet din il-kawża b'rikors ippreżentat fir-Reġistru fis-27 ta' Settembru 2006. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja ppreżentat l-argumenti tad-difiża tagħha f'nota li ġiet ippreżentata fir-Reġistru fl-20 ta' Novembru 2006. Il-Kummissjoni ppreżentat 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 iżda barra mill-pajjiż tal-fornitur.

23. Hija titlob ukoll li l-konvenuta tiġi kkundannata tbati l-ispejjeż.

24. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja titlob li dawn it-talbiet jiġu miċħuda u li l-Kummissjoni tiġi kkundannata tbati 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 inċiż ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva u dan għall-motivi li ġejjin.

26. Skond il-ġurisprudenza, sabiex jiġi determinat jekk attività partikolari hijiex koperta minn dawn id-dispożizzjonijiet, jeħtieġ li jittieħdu 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' jiġi 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-suċċessjoni. Huwa xogħol imwettaq prinċipalment minn avukati speċjalizzati f'dan il-qasam.

28. Is-servizzi ta' eżekutur testamentarju jistgħu wkoll jaqgħu taħt il-kategorija ta' "servizzi simili" msemmija fit-tielet inċiż 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 bħal waħda 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 ħadd. Fiż-żewġ każijiet imsemmija, il-kontenut ta' dan ix-xogħol jiġi ddeterminat minn xi ħadd ieħor.

29. Il-Kummissjoni tibbaża ruħha wkoll fuq il-linji gwida maħruġin b'unanimità mill-Kumitat Konsultattiv tal-VAT, li jipprovdu li l-post fejn jingħataw is-servizzi magħmula minn riċerkatur tal-werrieta għandu jiġi stabbilit skond it-tielet inċiż ta' l-Artikolu 9 (2)(e) tas-Sitt Direttiva. Dawn il-linji gwida, anki jekk mhumiex ta' natura vinkolanti, għandhom jittieħdu in kunsiderazzjoni peress li huma jindikaw il-volontà tal-leġiżlatur. Il-kunsiderazzjonijiet li wasslu għal din il-pożizzjoni f'dak li jikkonċerna l-post tas-servizzi ta' riċerkatur 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-aħħar nett, il-Kummissjoni tesponi li d-diffikultajiet prattiċi li jistgħu jaffettwaw l-implimentazzjoni tal-pożizzjoni tagħha, meta d-*de cujus* ikollu diversi werrieta residenti f'diversi pajjiżi, ma jifformawx argument rilevanti u li dawn mhumiex inqas f'dak li jikkonċerna x-xogħol tar-riċerkatur tas-suċċessjoni.

32. Ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja tikkontesta din l-analiżi minħabba l-kunsiderazzjonijiet li ġejjin.

33. Skond dan l-Istat Membru, ix-xogħol ta' l-eżekutur testamentarju jista' jiġi eżerċitat minn qarib, werriet, konjuġi, jew anki minn avukat, assoċjazzjoni, persuna ġuridika bħalma hija kumpannija *trust* jew minn bank. L-eżekutur testamentarju jista' jiġi appuntat b'testment jew b'kuntratt ta' suċċessjoni. Il-kompitu tiegħu huwa li jwettaq ix-xewqat tad-*de cujus*.

34. In-nomina ta' eżekutur 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 jilħqu l-età legali, biex tipprevjeni l-kwistjonijiet bejn il-werrieta jew biex jiġu eżegwiti l-obbligi u jitħallsu l-legati.

35. Għaldaqstant, l-eżekutur testamentarju jista' jwettaq żewġ tipi ta' kompiti, jiġifieri l-likwidazzjoni tal-patrimonju skond id-dispożizzjonijiet testamentarji tad-*de cujus*, b'mod li l-inkarigu tiegħu jispiċċa hekk kif issir din il-likwidazzjoni, jew il-ġestjoni tal-patrimonju li jkun inwtiret għal ċertu żmien, per eżempju, sakemm il-werriet jilħaq l-età legali.

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

IV — Analiżi

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

38. Ċertament, bħalma tindika din l-istituzzjoni, id-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva m'għandhomx jinqraw bħala eċċezzjoni għar-regola ġenerali li hemm fl-Artikolu 9(1) ta' din id-direttiva u għalhekk għandhom jiġu interpretati b'mod strett. Skond ġurisprudenza 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' wieħed minn dawn il-kriterji [3].

39. Barra minn hekk, huwa paċifiku wkoll li l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva jikkontempla mhux il-professjonijiet bħala 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 mogħtija minn eżekutur testamentarju jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni tal-kriterju ta' konnessjoni speċifika stabbilit fit-tielet inċiż 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 naħa, lil klijent mhux taxxabbli stabbilit barra mill-Komunità u, min-naħa l-oħra, lil klijent taxxabbli stabbilit fil-Komunità imma mhux fl-istess pajjiż bħal dak tal-fornitur.

42. Skond it-teżi tal-Kummissjoni, il-klijent tas-servizzi pprovduti minn eżekutur testamentarju huwa jew huma l-werrieta tad-*de cujus*. Jiena tal-fehma li din it-teżi ma tistax tiġi segwita, u dan minħabba l-motivi li ġejjin.

43. Il-kunċett ta' "[klijent]", imsemmi fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva, jeħtieġ, fil-fehma tiegħi, l-eżistenza ta' rapport ġuridiku bejn il-klijent u l-fornitur tas-servizz.

44. Dan ir-rekwiżit jirriżulta, l-ewwel nett, min-natura stess tal-VAT, li fil-fatt tikkostitwixxi taxxa fuq il-konsum. Huwa x-xiri ta' oġġett jew ta' servizz li jikkostitwixxi l-fatt li jiskatta din it-taxxa u li jagħmilha eżiġibbli mingħand ix-xerrej ta' dak l-oġġett jew servizz, u dan kemm meta x-xerrej jagħmel dak l-akkwist fit-twettiq ta' l-attività ekonomika tiegħu, bħala persuna taxxabbli, kif ukoll meta huwa jagħmel dak l-akkwist biex jissodisfa l-ħtiġijiet tiegħu, bħala konsumatur finali.

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

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

45. B'hekk, fis-sistema tal-VAT, din it-taxxa tapplika għall-istadji kollha tal-proċess ta' produzzjoni jew ta' distribuzzjoni ta' oġġett jew ta' servizz u hija dovuta, f'kull stadju ta' dan il-proċess, kull meta jkun hemm rapport ġuridiku bejn żewġ partijiet distinti li matulu jsir skambju tas-servizzi reċiproki [5].

46. Ir-rekwiżit tar-rapport ġuridiku bejn il-klijent u l-fornitur tas-servizzi, fil-fehma tiegħi, jirriżulta sussegwentement mis-sistema prevista fl-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva. Skond din is-sistema, huwa s-suġġett tal-kuntratt li jsir mal-fornitur li jippermetti li jiġi ddeterminat jekk is-servizz previst jikkorrispondix għal wieħed minn dawk is-servizzi elenkati f'din id-dispożizzjoni. Għaldaqstant, fil-fehma tiegħi, il-klijent, fis-sens ta' dik id-dispożizzjoni, huwa neċessarjament dak li huwa parti fil-kuntratt li jsir mal-fornitur.

47. Madankollu, fl-eżami tar-relazzjonijiet bejn il-werriet jew il-werrieta tad-*de cujus* u l-eżekutur testamentarju, għandu jiġi kkonstatat li dawn ma kkonkludew ebda ftehim bejniethom. Huwa sabiex jeżegwixxi d-dispożizzjonijiet testamentarji tad-*de cujus* li l-eżekutur testamentarju ġie mqabbad u huwa mill-istess *de cujus* li ġew iddeterminati s-servizzi li huwa għandu jagħti u l-ispiża tagħhom. L-unika deċiżjoni li jieħu l-werriet meta l-mandant imut u s-servizzi ta' l-eżekutur testamentarju jsiru eżiġibbli, hija jekk jaċċettax jew le l-wirt tad-*de cujus*. Madankollu, din il-manifestazzjoni ta' volontà ma tikkonvertihx fi klijent tas-servizzi pprovduti mill-eżekutur testamentarju, peress li huwa la jiddetermina l-kontenut u lanqas il-prezz.

48. F'dan ir-rigward, jiena nsostni li l-Kummissjoni, fl-argumenti tagħha biex turi li s-servizzi ta' eżekutur testamentarju huma simili għal dawk ta' avukat, tesponi li anki dan l-eżekutur jiddefendi l-interessi tal-mandant. Madankollu, fin-noti tagħha hija taċċetta li l-kompitu ta' l-eżekutur testamentarju huwa li jiddefendi l-ewwel u qabel kollox l-interessi tad-*de cujus*.

49. Din hija r-raġuni għaliex jidhirli li s-sitwazzjoni tal-werriet fil-konfront ta' l-eżekutur testamentarju hija differenti minn dik li jkun jinsab fiha fil-konfront ta' fornitur ta' riċerki dwar il-werrieta, li l-Kummissjoni tirreferi għaliha fin-noti tagħha. Fir-rigward ta' fornitur ta' servizzi ta' dan it-tip, il-werriet jidher fil-fatt bħala klijent. Meta l-werriet jiġi informat mir-riċerkatur tal-werrieta li huwa għandu xi drittijiet ta' suċċessjoni, il-fornitur jitolbu jidħol fi ftehim miegħu li fih jiġi ffissat l-ammont ta' ħlas li għalih il-fornitur jinformah preċiżament bid-drittijiet tiegħu u bil-mod kif jista' jirreklamahom. F'dan il-każ, ikun hemm kuntratt bejn il-werriet u l-fornitur tas-servizz.

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

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' riċerkatur tal-werrieta kellu jiġi stabbilit skond l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva mhuwiex tali li juri l-fondatezza tal-pożizzjoni difiża mill-Kummissjoni għal dak li jikkonċerna l-eżekutur testamentarju.

51. Barra minn hekk, kuntrarjament għall-Kummissjoni, jiena mhiniex konvint li l-lokalizzazzjoni tas-servizzi ta' eżekutur testamentarju fil-pajjiż terz fejn ikun jinsab il-werriet, li neċessarjament jista' jkun biss konsumatur finali, ikollha l-effett li jiġi ddeterminat li hija fil-post ta' l-użu jew tat-tgawdija effettiva tas-servizzi pprovduti.

52. Huwa minnu li l-werriet effettivament jidher bħala l-benefiċjarju tas-servizzi pprovduti mill-eżekutur testamentarju, peress li, kif fakkret ir-Repubblika Federali tal-Ġermanja, il-mandat ta' dan ta' l-aħħar huwa li jittrasferixxi lill-werriet id-drittijiet li huwa jkollu mill-patrimonju tad-*de cujus*. Il-werriet ibati wkoll l-ispejjeż ta' l-eżekutur, peress li, ħlief fil-każ li d-*de cujus* ikun għażel li jħallas lill-eżekutur testamentarju għas-servizzi tiegħu waqt li kien għadu ħaj, din l-ispiża tiġi mnaqqsa mill-assi tal-wirt. Madankollu, fil-fehma tiegħi, dawn l-elementi mhumiex suffiċjenti biex jiġi konkluż li, meta l-werriet ikollu l-indirizz permanenti jew ir-residenza normali tiegħu f'pajjiż terz, is-servizzi ta' l-eżekutur testamentarju jkunu effettivament użati jew gawduti barra mill-Komunità.

53. Fil-fatt, f'din ir-relazzjoni trijangolari li torbtu mad-*de cujus* u ma' l-eżekutur testamentarju, ir-rwol tal-werriet, salv dispożizzjonijiet speċifiċi tad-*de cujus*, huwa passiv. B'mod ġenerali, mhuwiex il-werriet li ddeċieda li jirrikorri għal dan il-fornitur u lanqas m'huwa l-istess werriet li ddetermina l-kompitu tiegħu. Il-werriet sempliċiment jirċievi d-drittijiet li jispettaw lilu, skond il-kompitu ppreċiżat mid-*de cujus*, u dan saħansitra mingħajr ma jkollu neċessarjament relazzjoni ma' l-eżekutur testamentarju. Din hija r-raġuni għaliex jiena ma naħsibx li din is-sitwazzjoni tista' tiġi mqabbla, per eżempju, ma' dik ta' konsumatur finali li jkun jgħix barra mill-Komunità u li jafda d-difiża ta' l-interessi tiegħu f'idejn avukat stabbilit fi Stat Membru sabiex jirrappreżentah quddiem qorti ta' pajjiż terz.

54. Fi kliem ieħor, fil-fehma tiegħi ma jistax ikun hemm użu jew tgawdija effettiva ta' servizz ħlief minn persuna li tkun iddeċidiet li tirrikorri għas-servizzi ta' persuna taxxabbli u li tkun tista' tirrikorri għal dawn is-servizzi għat-twettiq ta' l-attività professjonali tagħha, partikolarment il-produzzjoni ta' oġġetti, kif previst fis-seba' premessa tas-Sitt Direttiva [6].

6 — Din hija r-raġuni għaliex jiena lanqas naħseb li d-*de cujus* jista' jiġi meqjus bħala 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 ħlief wara mewtu.

55. Fl-aħħar nett, il-Kummissjoni ma turiex kif il-konnessjoni tas-servizzi ta' eżekutur testamentarju mal-post ta' l-istabbiliment ta' dan il-fornitur, skond l-Artikolu 9(1) tas-Sitt Direttiva, tmur kontra l-għanijiet ta' din id-dispożizzjoni.

56. Bħalma diġà indikajt, l-Artikolu 9 ta' din id-Direttiva għandu l-iskop, b'mod partikolari, li jevita n-nuqqas ta' tassazzjoni. Il-lokalizzazzjoni tas-servizzi pprovduti minn eżekutur testamentarju fil-post fejn dan il-fornitur iwettaq l-attivitajiet tiegħu, bħalma huwa previst fil-liġi Ġermaniża in kwistjoni, ifisser li fil-Ġermanja jiġu ntaxxati s-servizzi pprovduti minn avukati stabbiliti f'dan l-Istat Membru li jwettaq attivitajiet bħal dawn, irrispettivament mill-post fejn jirrisjedu l-werrieta. It-teżi difiża mill-Kummissjoni, min-naħa tagħha, twassal sabiex is-servizzi ta' l-eżekutur testamentarju jiġu eżentati mit-taxxa meta l-werriet tad-*de cujus* jkun jgħix f'pajjiż terz.

57. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet kollha preċedenti, jiena nqis li l-Kummissjoni ma wrietx li r-Repubblika Federali tal-Ġermanja naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skond l-Artikolu 9(2)(e) tas-Sitt Direttiva billi ma stabbilitiex 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 iżda barra mill-pajjiż tal-fornitur.

58. Skond id-dispożizzjonijiet ta' l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Proċedura, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ssegwi l-konklużjonijiet tiegħi, il-Kummissjoni għandha tbati l-ispejjeż.

V — Konklużjoni

59. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, jiena nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiċħad dan ir-rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu bħala infondat u tikkundanna lill-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej għall-ispejjeż.