OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
YVES'A BOTA
przedstawiona w dniu 13 września 2007 r. [1]

1. Niniejsze postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom dotyczy przepisów prawa niemieckiego, które określają miejsce wykonania usług świadczonych przez wykonawcę testamentu w celu opodatkowania ich podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej podatkiem „VAT"). Prawo niemieckie przewiduje, iż usługi są wykonywane w miejscu, w którym wykonawca testamentu wykonuje swoje czynności.

2. Z kolei Komisja Wspólnot Europejskich uważa, że usługi te powinny zostać uznane jako świadczone w miejscu przedsiębiorstwa lub zakładu usługobiorcy, zgodnie z przepisem art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG [2] oraz że usługobiorca jest spadkobiercą.

3. W niniejszej skardze Komisja wnosi do Trybunału o orzeczenie, że poprzez nieokreślenie łącznika podatkowego usług świadczonych przez wykonawcę testamentu zgodnie z tym przepisem, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom.

I — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

4. Szósta dyrektywa harmonizuje przesłanki zastosowania podatku VAT w obrębie Wspólnoty. Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej dyrektywy podatek VAT ma zastosowanie do świadczenia usług przez podatnika, który działa w takim charakterze, wykonywanych w obrębie jednego z państw członkowskich.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą").

5. Miejsce, w którym wykonano usługę, dla celów jej opodatkowania podatkiem VAT, zostało określone w art. 9 tej dyrektywy. Artykuł ten ma jednocześnie na celu uniknięcie sporów kompetencyjnych pomiędzy państwami członkowskimi, które mogą doprowadzić do podwójnego opodatkowania i do braku opodatkowania.

6. Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy zawiera zasadę ogólną, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługodawca ustanowił siedzibę swojej działalności zawodowej. Zgodnie z tym przepisem za „miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiej [siedziby lub stałego zakładu] miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa".

7. Artykuł 9 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje także kryteria powiązania. Kryteria te można podzielić na dwie kategorie.

8. Pierwsza kategoria odpowiada świadczeniom, które mogą zostać materialnie zlokalizowane. Chodzi o świadczenia związane z nieruchomościami, usługami transportowymi, działalnością kulturalną, artystyczną, sportową, naukową i inną oraz wreszcie, z wynajmem rzeczy ruchomych. Świadczenia te umiejscowione są, odpowiednio, w miejscu położenia nieruchomości, w miejscu, w którym transport jest wykonywany lub w miejscu wykonania tych świadczeń oraz w miejscu korzystania z rzeczy ruchomej oddanej w najem.

9. Druga kategoria świadczeń przyjmuje jako kryterium lokalizacji kraj usługobiorcy. W ten sposób, zgodnie z motywem siódmym szóstej dyrektywy, pomimo że miejsce świadczenia usług powinno być co do zasady określane jako miejsce, w którym znajduje się siedziba działalności zawodowej usługodawcy, to jednak miejscem tym powinien być kraj usługobiorcy, w szczególności w odniesieniu do określonych usług świadczonych między podatnikami, jeśli koszt tych usług wliczany jest w cenę towarów.

10. Świadczenia te zostały wymienione w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy. Pomiędzy tymi świadczeniami znajdują się na przykład przeniesienie lub przyznanie praw własności intelektualnej, usługi reklamowe, transakcje bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe, a także udostępnienie personelu.

11. Znajdziemy tam również w tiret trzecim usługi adwokatów i inne podobne usługi. Artykuł 9 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Jednakże:

[…]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom [usługobiorcom] mającym swe przedsiębiorstwo [lub miejsce zamieszkania] poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo [lub miejsce zamieszkania] we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [usługodawca], jest miejsce, gdzie klient [usługobiorca] założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa, lub w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa;

[…]

— usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,

[…]”.

12. Wreszcie art. 9 ust. 3 szóstej dyrektywy przewiduje, że:

„W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, braku opodatkowania lub zniekształcenia konkurencji państwa członkowskie mogą, w odniesieniu do świadczenia usług określonych w ust. 2 lit. e) oraz najmu ruchomości, uznać:

a) miejsce świadczenia usług, które zgodnie z niniejszym artykułem znajdowałoby się na terytorium kraju, za znajdujące się poza Wspólnotą, jeżeli faktyczne korzystanie i eksploatacja ma miejsce poza Wspólnotą;

b) miejsce świadczenia usług, które na podstawie niniejszego artykułu znajdowałoby się poza terytorium Wspólnoty, za znajdujące się na terytorium kraju, jeżeli faktyczne świadczenie i eksploatacja usług ma miejsce na terytorium kraju”.

B — *Prawo krajowe*

13. Paragraf 3a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG") ma następujące brzmienie:

„1) Miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym przedsiębiorca wykonuje swą działalność, z zastrzeżeniem § 3b i 3f […].

[…]

3) Na zasadzie wyjątku od ust. 1, jeżeli odbiorca [usługobiorca] jednej z pozostałych usług wymienionych w ust. 4 jest przedsiębiorcą, usługę uważa się za świadczoną w miejscu wykonywania działalności przez odbiorcę […].

4) »Pozostałymi usługami« w rozumieniu ust. 3 są:

[…]

3. pozostałe usługi świadczone w ramach działalności adwokata […], doradcy podatkowego […], a w szczególności świadczenie doradztwa prawnego, gospodarczego i technicznego […]".

14. Rozdział 33 Umsatzsteuer-Richtlinien wytycznych w sprawie podatku obrotowego stanowi, że § 3a ust. 1 znajduje zastosowanie do usług wykonawcy testamentu.

15. Zgodnie z tymi przepisami oraz ich wykładnią dokonaną przez Bundesfinanzhof (Niemcy), usługi wykonawcy testamentu, włączywszy w to przypadki, gdy usługi te świadczone są przez adwokata, doradcę podatkowego lub księgowego, uważane są za wykonane w miejscu wykonywania przez tego wykonawcę testamentu jego czynności.

II — Postępowanie i wnioski stron

16. Komisja twierdzi, że miejsce wykonania usług świadczonych w charakterze

wykonawcy testamentu na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza terytorium Wspólnoty lub na rzecz podatników mających miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż Niemcy powinno zostać ustalone na podstawie przepisów art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy. Poinformowała ona o tym organy niemieckie w wezwaniu do usunięcia uchybień z dnia 19 kwietnia 2005 r.

17. Pismem z dnia 23 czerwca 2005 r. Republika Federalna Niemiec zakwestionowała taką ocenę na tej podstawie, iż usługi wykonawców testamentu nie są porównywalne do usług adwokatów i innych usług wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

18. Komisja podtrzymała swoją ocenę dotyczącą braku zgodności przepisów niemieckich z prawem wspólnotowym w uzasadnionej opinii z dnia 19 grudnia 2005 r.

19. Republika Federalna Niemiec potwierdziła swoje stanowisko pismem z dnia 2 marca 2006 r.

20. Komisja wniosła niniejszą skargę pismem, które wpłynęło do sekretariatu w dniu 27 września 2006 r. Republika Federalna Niemiec przedstawiła argumenty obrony w odpowiedzi na skargę, która wpłynęła do sekretariatu w dniu 20 listopada 2006 r. Komisja złożyła replikę a Republika Federalna Niemiec duplikę.

21. Strony nie wniosły o przeprowadzenie rozprawy. Trybunał uznał również, że nie było potrzeby przeprowadzania rozprawy.

22. Komisja wniosła do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, poprzez nieokreślenie miejsca świadczenia usług przez wykonawcę testamentowego zgodnie z jej przepisami wówczas, gdy usługi są świadczone na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, lecz poza krajem usługodawcy.

23. Wniosła również o obciążenie strony pozwanej kosztami postępowania.

24. Republika Federalna Niemiec wniosła o oddalenie roszczeń i o obciążenie Komisji kosztami postępowania.

III — Argumentacja stron

25. Komisja utrzymuje, że niemieckie stanowisko jest nieuzasadnione oraz że miejsce wykonania usług przez wykonawcę testamentowego powinno zostać ustalone na podstawie przepisów art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy z następujących powodów.

26. Zgodnie z orzecznictwem, w celu ustalenia, czy dana działalność jest objęta tymi przepisami należy wziąć pod uwagę nie tylko wymienione tam zawody, ale także rodzaj usług, które są zazwyczaj świadczone w ramach tych zawodów.

27. Wykonawca testamentu ma za zadanie wykonanie woli wyrażonej przez zmarłego. Zadanie to może zatem zostać zrównane z obroną interesów mocodawcy. Reguluje sytuację prawną osoby trzeciej a jego działalność ma również charakter gospodarczy. Działalność ta wymaga również szczególnej znajomości prawa spadkowego. Wykonywana ona będzie głównie przez adwokatów specjalizujących się w tej dziedzinie.

28. Usługi wykonawcy testamentu mogą również zostać zaliczone do „innych podobnych usług" przewidzianych w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy. W tym celu wystarczyłoby, aby czynności wykonawcy testamentu dążyły do realizacji tego samego celu, co czynności wyraźnie wymienione w tym przepisie. Zarówno czynności adwokata, jak i wykonawcy testamentu mają na celu zapewnienie reprezentacji czyichś interesów. W obydwu przypadkach treść ich czynności jest określana przez osobę trzecią.

29. Komisja powołuje się również na wytyczne przyjęte jednomyślnie przez komitet konsultacyjny ds. podatku VAT, zgodnie z którym miejsce świadczenia usług dotyczących poszukiwania spadkobierców winno być określane zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy. Należy uwzględnić te wytyczne, pomimo iż nie mają one mocy wiążącej, ponieważ wskazują one wolę prawodawcy. Powody, które doprowadziły do przyjęcia takiego stanowiska, jeżeli chodzi o miejsce świadczenia usług dotyczących poszukiwania spadkobierców, a fortiori zachowują swoją ważność w odniesieniu do usług wykonawcy testamentu.

30. Komisja zwraca również uwagę na to, że jej stanowisko potwierdzają systematyka i cel art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy. Przepis ten ma na celu usytuowanie miejsca opodatkowania świadczenia usług w miejscu faktycznego wykonania danej usługi. Usługi wykonawcy testamentu są wykonywane w miejscu, w którym znajduje się spadkobierca,

ponieważ usługi te mają za zadanie zapewnić, iż spadkobierca otrzyma spadek.

31. Komisja wskazuje również, że trudności praktyczne, które mogłyby spowodować wprowadzenie w życie jej stanowiska, w sytuacji gdy zmarły miałby kilku spadkobierców zamieszkałych w różnych państwach, nie są stosownym argumentem oraz że nie są one mniejsze w odniesieniu do działalności związanej z poszukiwaniem spadkodawców.

32. Republika Federalna Niemiec nie zgadza się z taką oceną z następujących powodów.

33. Zdaniem tego państwa członkowskiego działalność wykonawcy testamentu może być wykonywana przez krewnego, spadkodawcę, małżonka a nawet przez adwokata, stowarzyszenie lub osobę prawną, taką jak spółka powiernicza lub bank. Wykonawca testamentu może zostać ustanowiony w testamencie lub umowie dziedziczenia. Ma on na celu wykonanie woli zmarłego.

34. Ustanowienie wykonawcy testamentu może służyć różnym celom. Może ono mieć na celu ochronę niedoświadczonych lub mało doświadczonych spadkobierców, zachowanie majątku nieletnich do czasu osiągnięcia przez nich pełnoletności, zapobieżenie sporom pomiędzy spadkobiercami lub wykonanie zapisów i poleceń.

35. Wykonawca testamentu może zatem wykonywać dwojakiego rodzaju zadania: albo zadanie polegające na likwidacji majątku spadkowego zgodnie z postanowieniami testamentowymi zmarłego, w ten sposób, że zadanie to zostanie wykonane z chwilą zakończenia tej likwidacji, albo zadanie polegające na zarządzaniu majątkiem spadkowym przez czas określony, na przykład do czasu osiągnięcia pełnoletniości przez spadkobiercę.

36. Z takiego opisu Republika Federalna Niemiec wnioskuje, że czynności wykonywane przez wykonawcę testamentu nie stanowią ani usług adwokackich, ani innych podobnych do nich usług w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

IV — Ocena

37. Nie jestem przekonany co do zasadności wniesionej przez Komisję skargi dotyczącej uchybienia zobowiązaniom.

38. Oczywiście, tak jak wskazuje ta instytucja, postanowienia art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy nie mogą być interpretowane jako wyjątek od zasady ogólnej zawartej w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy i być w ten sposób przedmiotem ścisłej wykładni. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że art. 9 ust. 2

rzeczonej dyrektywy zawiera szczególne kryteria powiązania, tak że łącznik podatkowy działalności gospodarczej powinien być ustalony zgodnie z tym przepisem, a nie na podstawie zasady ogólnej ustanowionej w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli owa działalność należy do zakresu zastosowania jednego z tych kryteriów [3].

39. Ponadto wiadomo również, że art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy dotyczy nie zawodów jako takich, lecz raczej usług, które zasadniczo i zazwyczaj są świadczone w państwach członkowskich w ramach tych zawodów [4].

40. W związku z tym pytanie, które pojawia się w niniejszej sprawie dotyczy tego, czy zgodnie z tym, co utrzymuje Komisja, usługi świadczone przez wykonawcę testamentu należą do zakresu zastosowania szczególnego kryterium powiązania, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

41. Przypominam, że przepis ten ustanawia jako łącznik podatkowy dla wymienionych w nim usług miejsce, w którym usługobiorca ma swoje miejsce zamieszkania lub miejsce, w którym zwykle przebywa wówczas, gdy usługi te zostały wykonane, z jednej strony na rzecz usługobiorcy nie będącego podatnikiem zamieszkałym poza Wspólnotą oraz z drugiej strony na rzecz usługobiorcy będącego podatnikiem zamieszkałym we Wspólnocie, lecz poza państwem usługodawcy.

42. Zgodnie z tezą bronioną przez Komisję, odbiorcą usług świadczonych przez wykonawcę testamentu będzie lub będą spadkodawca lub spadkodawcy zmarłego. Moim zdaniem nie można zgodzić się z tą tezą z następujących powodów.

43. Pojęcie „usługobiorca", o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, wymaga moim zdaniem istnienia stosunku prawnego pomiędzy usługobiorcą a usługodawcą.

44. Wymóg ten wynika w pierwszej kolejności z samego charakteru podatku VAT, który przypominam stanowi podatek konsumpcyjny. To zakup towaru lub usługi stanowi zdarzenie podatkowe w przypadku tego podatku i skutkuje jego wymagalnością po stronie nabywcy tego towaru lub usługi, zarówno wówczas, gdy nabywca dokonał tego nabycia dla celów wykonywania swojej działalności gospodarczej, jak i wówczas, gdy dokonał go na własne potrzeby, jako konsument końcowy.

3 — Wyrok z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 10 i 11 oraz powołane tam orzecznictwo.

4 — Wyrok z dnia 16 września 1997 r. w sprawie C-145/96 von Hoffmann, Rec. str. I-4857, pkt 17.

45. W ten sposób w systemie podatku VAT podatek ten stosowany jest we wszystkich stadiach procesu produkcji lub dystrybucji towaru lub usługi i staje się należny na każdym etapie tego procesu zawsze, gdy istnieje stosunek prawny pomiędzy dwoma różnymi stronami, w trakcie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych [5].

46. Po drugie, wymóg istnienia stosunku prawnego pomiędzy usługobiorcą a usługodawcą wynika moim zdaniem z systemu przewidzianego w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym systemem to przedmiot umowy zawartej z usługodawcą pozwala na ustalenie tego, czy przewidziana usługa może być jedną z usług wymienionych w tym przepisie. Moim zdaniem zatem usługobiorcą w rozumieniu tego przepisu jest nieodzownie strona umowy zawartej z usługodawcą.

47. Otóż jeżeli zbadamy stosunki łączące spadkobiercę lub spadkobierców zmarłego z wykonawcą testamentu, należy stwierdzić, że nie zawarli oni żadnej umowy. Wykonawca testamentu powołany został w celu wykonania dyspozycji ustanowionych przez zmarłego i to ten sam zmarły określił usługi, które powinien on wyświadczyć oraz ich koszt. Jedyną decyzją, której podjęcie należy do spadkobiercy w chwili śmierci mocodawcy, kiedy to świadczenia wykonawcy testamentu stają się wymagalne, jest przyjęcie lub odrzucenie spadku po zmarłym. Niemniej jednak owo oświadczenie woli nie czyni z niego usługobiorcy usług świadczonych przez wykonawcę testamentu, ponieważ nie określa on ani ich treści, ani ich ceny.

48. W tym względzie zwracam uwagę na to, że Komisja w swojej argumentacji zmierzającej do wykazania, że usługi wykonawcy testamentu przypominają usługi adwokata stwierdza, że ów wykonawca broni również interesów mocodawcy. Niemniej jednak w pismach przyznaje, że zadaniem wykonawcy testamentu jest obrona w pierwszej kolejności interesów spadkodawcy.

49. To właśnie z tego powodu uważam, że sytuacja spadkobiercy względem wykonawcy testamentu jest różna od sytuacji, w jakiej znajduje się on względem osoby świadczącej usługi związane z poszukiwaniem spadkobierców, do której odnosi się Komisja w swoich pismach. Wobec takiego usługodawcy spadkobierca rzeczywiście jawi się jako usługobiorca. W rzeczywistości bowiem, w chwili gdy osoba świadcząca usługi w zakresie poszukiwań spadkobierców powiadamia spadkobiercę, że przysługują mu prawa do spadku, jednocześnie proponuje spadkobiercy zawarcie z nim umowy określającej kwotę wynagrodzenia, w zamian za które ów usługodawca zapozna go szczegółowo z treścią praw oraz sposobem ich nabycia. W tym przypadku rzeczywiście istnieje umowa pomiędzy spadkobiercą a owym usługodawcą.

5 — Wyrok z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 FCE Bank, Zb.Orz. str. I-2803, pkt 34 i powołane tam orzecznictwo.

50. W związku z tym okoliczność, iż komitet konsultacyjny ds. podatku VAT uznał w wytycznych, że łącznik podatkowy miejsca świadczenia usług dotyczących poszukiwania spadkobierców powinien zostać ustalony na podstawie art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, nie jest w stanie wykazać zasadności stanowiska bronionego przez Komisję w odniesieniu do wykonawcy testamentowego.

51. Wreszcie w przeciwieństwie do Komisji nie jestem przekonany, że umiejscowienie usług wykonawcy testamentu w państwie trzecim, w którym znajduje się spadkodawca, który z założenia może być tylko konsumentem końcowym, skutkowałoby umiejscowieniem ich w miejscu skorzystania lub rzeczywistego wykonania świadczonych usług.

52. Oczywiste jest, że spadkobierca rzeczywiście jawi się jako korzystający z usług świadczonych przez wykonawcę testamentu, ponieważ tak jak przypomina Republika Federalna Niemiec, umocowanie tego ostatniego polega na przeniesieniu na spadkobiercę przysługujących mu praw z majątku po zmarłym. Podobnie to spadkobierca ponosi koszty, ponieważ poza przypadkiem, gdy spadodawca opowiedział się za uregulowaniem kosztów usług wykonawcy testamentu za życia, koszty te pokrywane są z aktywów spadkowych. Niemniej jednak moim zdaniem elementy te nie są wystarczające do tego, aby można było przyjąć, że w sytuacji gdy spadkobierca ma swoje miejsce zamieszkania lub miejsce zwykłego pobytu w państwie trzecim, usługi wykonawcy, korzystanie z usług lub ich wykonanie rzeczywiście odbywa się poza Wspólnotą.

53. W rzeczywistości bowiem w trójstronnym stosunku wiążącym spadkobiercę ze spadkodawcą oraz z wykonawcą testamentu, jego rola, za wyjątkiem szczególnych postanowień spadkodawcy, jest bierna. Co do zasady, to nie spadkobierca jest osobą, która zdecydowała o skorzystaniu z usług tego usługodawcy, ani osobą, która określiła jego zadanie. Spadkobierca poprzestaje na otrzymaniu przysługujących mu praw zgodnie z dyspozycją określoną przez spadkobiercę, nie koniecznie pozostając w jakimkolwiek stosunku z wykonawcą testamentu. Z tego właśnie powodu nie wydaje mi się, aby sytuacja ta była porównywalna na przykład z sytuacją konsumenta końcowego zamieszkującego poza Wspólnotą powierzającego obronę swych interesów adwokatowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim w celu reprezentowania go przed sądami państwa trzeciego.

54. Innymi słowy, o korzystaniu z usług i ich rzeczywistym wykonaniu moim zdaniem można mówić jedynie w przypadku osoby, która zdecydowała się skorzystać z usług podatnika i która mogła skorzystać z tych usług dla wykonywania swojej działalności gospodarczej, w szczególności produkcji towarów, tak jak przewidział prawodawca wspólnotowy w motywie szóstym dyrektywy [6].

6 — Z tego też względu nie wydaje mi się również, że spadkodawca mógłby zostać uznany za usługobiorcę usług świadczonych przez wykonawcę testamentu w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, ponieważ usługi są wykonywane dopiero po jego śmierci.

55. Wreszcie Komisja nie wykazała, że powiązanie usług wykonawcy testamentu z miejscem siedziby tego usługodawcy, zgodnie z art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy byłoby sprzeczne z celami tego przepisu.

56. Tak jak już wskazałem, art. 9 dyrektywy ma na celu w szczególności uniknięcie braku opodatkowania. Umiejscowienie świadczenia usług przez wykonawcę testamentu w miejscu, w którym ów usługodawca wykonuje swoją działalność, tak jak to przewidują sporne przepisy niemieckie, skutkuje opodatkowaniem w Niemczech usług świadczonych przez adwokatów mających siedzibę w tym państwie członkowskim, którzy wykonują takie czynności, niezależnie od miejsca zamieszkania spadkobierców. Z kolei teza broniona przez Komisję prowadzi do odstąpienia od opodatkowania, w sytuacji gdy spadkobierca po zmarłym zamieszkuje w państwie trzecim.

57. Z uwagi na ogół rozważań uważam, iż Komisja nie wykazała, że Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, nie ustalając miejsca świadczenia usług przez wykonawcę testamentu zgodnie z jej przepisami, w sytuacji gdy świadczenie usług następuje na rzecz usługobiorców mających miejsce zamieszkania poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających miejsce zamieszkania we Wspólnocie, lecz poza państwem usługodawcy.

58. Zgodnie z postanowieniami art. 69 § 2 regulaminu, jeżeli Trybunał orzecze zgodnie z moją opinią, Komisja będzie musiała ponieść koszty postępowania.

V — Wnioski

59. Z uwagi na powyższe rozważania proponuję, aby Trybunał oddalił niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom jako nieuzasadnioną i obciążył Komisję Wspólnot Europejskich kosztami postępowania.