NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

YVES BOT

prednesené 13. septembra 2007 [1]

1. Toto konanie o nesplnenie povinnosti sa týka ustanovení nemeckého práva, ktoré vymedzujú miesto poskytovania služieb vykonávateľa závetu na účely ich zdanenia daňou z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Nemecké právo stanovuje, že tieto služby sa poskytujú na mieste, kde vykonávateľ závetu vykonáva svoju činnosť.

2. Komisia Európskych spoločenstiev sa domnieva, že tieto služby treba považovať za poskytnuté v mieste, kde zákazník založil svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú v súlade s ustanoveniami článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS [2] a že zákazník prijímajúci služby je dedič.

3. Touto žalobou Komisia navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Spolková republika Nemecko si tým, že neurčila miesto zdanenia služieb poskytovaných vykonávateľom závetu v súlade s týmito ustanoveniami, nesplnila svoje povinnosti.

I — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

4. Šiesta smernica harmonizuje podmienky uplatňovania DPH v rámci Únie. Podľa článku 2 ods. 1 tejto smernice sa DPH uplatňuje na poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, uskutočňované v rámci územia štátu.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Smernica zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

5. Miesto poskytovania služieb na účely ich zdanenia DPH stanovuje článok 9 tejto smernice. Cieľom tohto článku je zamedziť sporom o právomoc medzi členskými štátmi, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a zároveň zamedziť absencii zdanenia.

6. Článok 9 ods. 1 šiestej smernice obsahuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého je miestom, kde sa služba poskytuje, miesto, kde má dodávateľ sídlo svojej hospodárskej činnosti. V zmysle tohto ustanovenia teda „za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava“.

7. Článok 9 ods. 2 šiestej smernice tiež stanovuje ďalšie kritériá pre miesto zdaniteľného plnenia. Tieto kritériá môžu byť zoskupené do dvoch kategórií.

8. Prvá kategória zodpovedá službám, ktoré možno lokalizovať z materiálneho hľadiska. Ide o také kritériá, ktoré sa viažu na nehnuteľný majetok, prepravné služby, kultúrne, umelecké, športové, vedecké alebo iné aktivity a nakoniec prenájom hnuteľného majetku. Tieto služby sú lokalizované v mieste, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, v mieste, kde sa uskutočňuje preprava, v mieste, kde sú vykonané a v mieste, kde sa užíva prenajatá hnuteľná vec.

9. Druhá kategória služieb uplatňuje ako lokalizačné kritérium štát zákazníka. V zmysle siedmeho odôvodnenia šiestej smernice, hoci miesto poskytovania služieb musí byť v zásade určené v mieste, kde dodávateľ služby založil sídlo svojej hospodárskej činnosti, malo by sa toto miesto určiť v štáte zákazníka, najmä pokiaľ ide o poskytovanie služieb uskutočňované medzi zdaniteľnými osobami, kde sú náklady služieb zahrnuté v cene tovaru.

10. Tieto služby sú citované v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice. Medzi službami sa napríklad uvádzajú prevody a postúpenia autorských práv, reklamné služby, bankové, finančné a poistné plnenia a tiež poskytovanie zamestnancov.

11. V tretej zarážke sú tiež uvedené služby advokátov a iné podobné služby. Článok 9 ods. 2 šiestej smernice stanovuje:

„Ale:

…

e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom sídliacim v spoločenstve alebo zdaniteľným osobám sídliacim v spoločenstve alebo zdaniteľným osobám sídliacim v spoločenstve [miestom poskytovania nasledujúcich služieb zákazníkom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve — *neoficiálny preklad*], ale v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava:

…

— služby poradcov, technikov, konzultačných agentúr, právnikov [advokátov — *neoficiálny preklad*], účtovníkov a iné podobné služby, ako aj spracovanie údajov a poskytovanie informácií,

…“

12. Nakoniec článok 9 ods. 3 šiestej smernice stanovuje:

„Aby sa predišlo dvojitému zdaneniu, nezdaneniu alebo deformácii konkurenčných podmienok, môžu členské štáty s ohľadom na poskytovanie služieb uvedených v 2e) a pri prenájme hnuteľného hmotného majetku predpokladať:

a) že miesto poskytovania služieb, ktoré by sa podľa tohto článku malo nachádzať v rámci územia štátu, sa nachádza mimo spoločenstva, ak sa príslušné služby [skutočne — *neoficiálny preklad*] využívajú [používajú a využívajú — *neoficiálny preklad*] mimo spoločenstva;

b) že miesto poskytovania služieb, ktoré by sa podľa tohto článku malo nachádzať mimo spoločenstva, sa nachádza v rámci územia štátu, ak sa príslušné služby [skutočne — *neoficiálny preklad*] využívajú [používajú a využívajú — *neoficiálny preklad*] v rámci štátu.“

B — *Vnútroštátne právo*

13. § 3a zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) znie takto:

„1. Miestom, kde sa služba poskytuje, je miesto, kde podnikateľ vykonáva svoju činnosť s výhradou § 3b a § 3f…

…

3. Ak ide o jednu z iných služieb uvedených v odseku 4 a zákazníkom je podnik, bez ohľadu na odsek 1 je miestom poskytovania služby miesto, kde zákazník vykonáva svoju činnosť…

4. V zmysle odseku 3 sa ‚inými službami‘ rozumejú:

…

(3) iné služby v rámci činnosti advokáta,… daňového poradcu,… a najmä poskytovanie právneho, ekonomického a technického poradenstva;

…“

14. Oddiel 33 usmernení o dani z obratu (Umsatzsteuer-Richtlinien) stanovuje, že § 3a ods. 1 UStG sa uplatňuje na služby vykonávateľa závetu.

15. V súlade s týmito ustanoveniami a ich výkladom Bundesfinanzhof (Nemecko) sa služby vykonávateľa závetu, vrátane prípadov, kedy sú tieto služby poskytované advokátom, daňovým poradcom alebo revízorom podniku, považujú za uskutočnené v mieste, kde tento vykonávateľ závetu vykonáva svoju činnosť.

II — Konanie a návrhy účastníkov konania

16. Komisia sa domnieva, že miesto poskytovania služieb vykonávateľa závetu zákaz-

níkom nachádzajúcim sa mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v inom členskom štáte ako Nemecko by malo byť určené v súlade s ustanoveniami článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky šiestej smernice. Informovala o tom nemecké orgány výzvou z 19. apríla 2005.

17. Spolková republika Nemecko listom z 23. júna 2005 spochybnila takéto posúdenie z dôvodu, že poskytovanie služieb vykonávateľa závetu nie je porovnateľné s poskytovaním služieb advokáta, ani inými službami uvedenými v článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážke šiestej smernice.

18. Komisia potvrdila svoju analýzu, pokiaľ ide o nesúlad nemeckej právnej úpravy s právom Spoločenstva v odôvodnenom stanovisku z 19. decembra 2005.

19. Spolková republika Nemecko potvrdila svoje stanovisko listom z 2. marca 2006.

20. Komisia podala túto žalobu návrhom doručeným do kancelárie Súdneho dvora 27. septembra 2006. Spolková republika Nemecko predostrela argumentáciu na svoju obranu vyjadrením doručeným do kancelárie Súdneho dvora 20. novembra 2006. Komisia podala repliku a Spolková republika Nemecko dupliku.

21. Účastníci konania nepožiadali o nariadenie pojednávania. Súdny dvor sa takisto domnieval, že pojednávanie nie je potrebné.

22. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Spolková republika Nemecko si nesplnila povinnosti vyplývajúce jej z článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice tým, že neurčila miesto poskytovania služieb vykonávateľa závetu v súlade s týmito ustanoveniami, keď sa služby poskytujú zákazníkom usadeným mimo Spoločenstva, alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, avšak mimo krajiny dodávateľa.

23. Navrhuje tiež, aby žalovaná bola zaviazaná na náhradu trov konania.

24. Spolková republika Nemecko navrhuje zamietnuť tieto návrhy a zaviazať Komisiu na náhradu trov konania.

III — Tvrdenia účastníkov konania

25. Komisia tvrdí, že nemecké stanovisko nie je dôvodné a že miesto poskytovania služieb vykonávateľa závetu musí byť určené v súlade s ustanoveniami článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky šiestej smernice z týchto dôvodov.

26. V súlade s judikatúrou na účely určenia, či sa na činnosť vzťahujú tieto ustanovenia, netreba zohľadniť citované povolania, ale služby, ktoré sú obvykle vykonávané v rámci týchto povolaní.

27. Funkciou vykonávateľa závetu je vykonávať vôľu vyjadrenú poručiteľom. Jeho úloha teda môže byť prirovnaná k obrane záujmov mandanta. Mal by upraviť právnu situáciu tretej osoby a jeho činnosť by tiež mala mať ekonomickú povahu. Táto činnosť by tiež mala vyžadovať špecifické znalosti dedičského práva. Mala by byť vykonávaná predovšetkým advokátmi špecializovanými v tejto oblasti.

28. Služby vykonávateľa závetu tiež môžu spadať pod „iné podobné služby“ uvedené v článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážke šiestej smernice. Stačilo by iba, aby činnosť vykonávateľa závetu sledovala rovnaký cieľ ako jedna z činností výslovne uvedených v tomto ustanovení. Činnosti advokáta a vykonávateľa závetu majú spoločné to, že zabezpečujú zastupovanie záujmov tretej osoby. V obidvoch prípadoch je obsah týchto činností stanovený treťou osobou.

29. Komisia sa tiež odvoláva na usmernenia jednohlasne prijaté poradným výborom pre DPH, podľa ktorých miesto poskytovania služieb zisťovateľa okruhu oprávnených dedičov musí byť určené v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. e) treťou zarážkou šiestej smernice. Tieto usmernenia, hoci nie sú záväzné, by mali byť zohľadnené, pretože naznačujú vôľu zákonodarcu. Úvahy, ktoré viedli k stanovisku týkajúcemu sa miesta poskytovania služieb zisťovateľa okruhu oprávnených, platia *a fortiori* na služby vykonávateľa závetu.

30. Komisia tiež tvrdí, že jej stanovisko posilňuje aj systematika a účel článku 9 ods. 2 šiestej smernice. Toto ustanovenie má za cieľ situovať miesto zdanenia poskytovania služieb v mieste, kde sa takáto služba skutočne vykonáva. Poskytovanie služieb vykonávateľa závetu sa uskutočňuje v mieste,

kde sa nachádza dedič, pretože úlohou tohto dodávateľa je, aby dedičstvo nadobudol dedič.

35. Vykonávateľ závetu je teda spôsobilý plniť dva typy úloh, buď likvidáciu dedičstva v súlade s ustanoveniami závetu poručiteľa, pričom jeho úloha sa končí, keď sa zavŕši likvidácia, alebo správu poručeného majetku počas určitej doby, napríklad kým nenadobudne dedič plnoletosť.

31. Komisia nakoniec uvádza, že praktické ťažkosti, ktoré by mohli vyplynúť z uplatnenia jej stanoviska v prípade, ak má poručiteľ viacerých dedičov s bydliskom v rozličných štátoch, nepredstavujú relevantný argument a nie sú o nič menšie, ako ťažkosti spojené s činnosťou zisťovateľa okruhu oprávnených dedičov.

36. Spolková republika Nemecko z tohto popisu vyvodzuje, že činnosť uskutočňovaná vykonávateľom závetu nepredstavuje služby advokáta ani iné im podobné služby v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky šiestej smernice.

32. Spolková republika Nemecko spochybňuje túto analýzu z nasledujúcich dôvodov.

IV — Posúdenie

33. Podľa tohto členského štátu činnosť vykonávateľa závetu môže vykonávať príbuzný, dedič, manžel(ka) alebo tiež advokát, združenie, právnická osoba ako napríklad fiduciárna spoločnosť alebo banka. Vykonávateľ závetu môže byť určený závetom alebo dedičskou zmluvou. Jeho úlohou je vykonať vôľu poručiteľa.

37. Nie som presvedčený o dôvodnosti žaloby o nesplnenie povinnosti podanej Komisiou.

34. Ustanovenie vykonávateľa závetu môže sledovať rôzne ciele. Jeho cieľom môže byť ochrana dedičov, ktorí majú málo alebo žiadne skúsenosti, správa majetku maloletých až do dosiahnutia ich plnoletosti, predchádzanie sporom medzi dedičmi alebo vykonávanie záväzkov a odkazov vyplývajúcich zo závetu.

38. Bezpochyby, ako uvádza táto inštitúcia, ustanovenia článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice nemôžu byť vykladané ako výnimka zo všeobecného pravidla obsiahnutého v článku 9 ods. 1 tejto smernice a byť tak predmetom striktného výkladu. Ustálená judikatúra stanovuje, že článok 9 ods. 2 tejto smernice obsahuje osobitné kritérium

pre miesto zdaniteľného plnenia tak, že miesto zdanenia hospodárskej činnosti musí byť určené v súlade s týmto ustanovením a nie podľa všeobecného pravidla uvedeného v článku 9 ods. 1 šiestej smernice, ak sa na túto činnosť vzťahuje jedno z uvedených kritérií. [3]

39. Okrem iného je tiež nesporné, že článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice sa netýka povolaní ako takých, ale služieb, ktoré sú v rámci týchto povolaní najmä a obvykle poskytované v členských štátoch. [4]

40. V prejednávanej veci teda vyvstáva otázka, či sa na služby uskutočnené vykonávateľom závetu vzťahuje osobitné kritérium pre miesto zdaniteľného plnenia uvedené v článku 9 ods. 2 písm. e) tretej zarážky šiestej smernice, ako to tvrdí Komisia.

41. Pripomínam, že uvedené ustanovenie stanovuje ako miesto zdanenia pre služby, ktoré vymenováva, miesto, kde má zákazník svoje bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava, ak tieto služby boli poskytnuté, na jednej strane, zákazníkovi s bydliskom mimo Spoločenstva, ktorý nie je zdaniteľnou osobou a, na druhej strane, zákazníkovi, ktorý je zdaniteľnou osobou s bydliskom v Spoločenstve, ale mimo štátu dodávateľa.

42. Podľa tvrdenia obhajovaného Komisiou je zákazníkom, ktorému vykonávateľ závetu poskytuje služby, dedič alebo dedičia poručiteľa. Zastávam názor, že s týmto tvrdením nemožno súhlasiť, a to z nasledujúcich dôvodov.

43. Pojem „zákazník“ uvedený v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice podľa mňa vyžaduje existenciu právneho vzťahu medzi zákazníkom a dodávateľom služby.

44. Táto požiadavka vyplýva predovšetkým zo samotnej podstaty DPH, ktorá, pripomínam, predstavuje spotrebnú daň. Práve nákupom tovaru alebo služby dochádza k zdaniteľnému plneniu, čím vzniká nadobúdateľovi tohto tovaru alebo služby daňová povinnosť, a to bez ohľadu na skutočnosť, či ich nadobúda na účely svojej hospodárskej činnosti ako zdaniteľná osoba alebo na účely uspokojenia svojich vlastných potrieb ako konečný spotrebiteľ.

3 — Rozsudok zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Zb. s. I-1195, body 10 a 11, ako aj citovaná judikatúra.

4 — Rozsudok zo 16. septembra 1997, von Hoffmann, C-145/96, Zb. s. I-4857, bod 17.

45. V rámci systému DPH sa teda táto daň uplatňuje vo všetkých štádiách výroby alebo distribúcie tovaru alebo služby a je splatná v každej etape tohto procesu vždy, ak existuje právny vzťah medzi dvoma odlišnými stranami, počas ktorého si recipročne vymieňajú služby. [5]

46. Požiadavka existencie právneho vzťahu medzi zákazníkom a dodávateľom služby vyplýva tiež podľa môjho názoru zo systému, ktorý stanovuje článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice. Podľa tohto systému práve predmet zmluvy uzatvorenej s dodávateľom umožňuje vymedziť, či služba, ktorá má byť poskytnutá, zodpovedá niektorej zo služieb vymenovaných v tomto ustanovení. Zákazník v zmysle tohto ustanovenia je teda podľa môjho názoru nevyhnutne ten, kto je stranou zmluvy uzatvorenej s dodávateľom.

47. Ak však skúmame vzťahy, ktoré spájajú dediča alebo dedičov poručiteľa s vykonávateľom závetu, treba zdôrazniť, že títo neuzatvorili žiadnu dohodu. Sú to práve ustanovenia prijaté poručiteľom, ktoré sa vykonávateľ závetu zaviazal vykonať a tým istým poručiteľom boli aj vymedzené služby, ktoré má uskutočniť, a ich náklady. Keď mandant zomrie a keď sa služby vykonávateľa závetu stanú vykonateľné, jediným rozhodnutím, ktoré musí dedič urobiť, je prijať alebo odmietnuť dedičstvo po poručiteľovi. Týmto prejavom vôle sa však z neho nestáva zákazník služieb poskytnutých vykonávateľom závetu, pretože nestanovuje ani ich obsah, ani cenu.

48. V tejto súvislosti pripomínam, že Komisia vo svojej argumentácii, ktorej cieľom je preukázať, že služby vykonávateľa závetu možno prirovnať k službám advokáta, uvádza, že vykonávateľ závetu tiež bráni záujmy mandanta. Pripúšťa však vo svojom vyjadrení, že úlohou vykonávateľa závetu je predovšetkým brániť záujmy poručiteľa.

49. Zdá sa mi, že práve preto je postavenie dediča voči vykonávateľovi závetu odlišné od postavenia, v ktorom sa dedič nachádza voči dodávateľovi služieb spočívajúcich v zistení okruhu oprávnených dedičov, na ktoré sa odvoláva Komisia vo svojich vyjadreniach. Vo vzťahu k takémuto dodávateľovi služieb vystupuje dedič určite ako zákazník. Akonáhle totiž dodávateľ služieb spočívajúcich v zistení okruhu oprávnených dedičov upozorní dediča, že má dedičské práva, vyzve ho zároveň na uzatvorenie zmluvy stanovujúcej výšku odmeny, za ktorú uvedený dodávateľ dediča podrobne oboznámi s obsahom týchto práv a s prostriedkami na ich uplatnenie. V tomto prípade bezpochyby existuje medzi dedičom a dodávateľom týchto služieb zmluva.

5 — Rozsudok z 23 marca 2006, FCE Bank, C-210/04, Zb. s. I-2803, bod 34 a citovaná judikatúra.

50. V dôsledku toho skutočnosť, že sa poradný výbor pre DPH v usmerneniach domnieval, že miesto zdanenia služieb poskytovaných zisťovateľom okruhu oprávnených dedičov musí byť určené v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice, nemôže preukázať dôvodnosť stanoviska obhajovaného Komisiou, pokiaľ ide o vykonávateľa závetu.

51. Ďalej na rozdiel od Komisie nie som presvedčený o tom, že lokalizácia služieb poskytovaných vykonávateľom závetu do tretej krajiny, kde sa nachádza dedič, ktorý prípadne môže byť len konečným spotrebiteľom, by mala za následok umiestnenie poskytovania služieb do miesta skutočného využívania alebo prevádzkovania poskytnutých služieb.

52. Je nesporné, že dedič sa zdá byť ako príjemca služieb poskytnutých vykonávateľom závetu, pretože, ako pripomína Spolková republika Nemecko, mandát posledne menovaného spočíva v prevode práv vyplývajúcich z majetku poručiteľa na dediča. Taktiež znáša aj náklady, pretože za predpokladu, že sa poručiteľ nerozhodol uhradiť náklady na služby vykonávateľa závetu počas svojho života, tieto náklady sa odpočítajú z aktív dedičstva. Tieto skutočnosti však nie sú podľa môjho názoru dostatočné na vyvodenie záveru, že ak má dedič svoje bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, v tretej krajine, služby vykonávateľa závetu sú skutočne použité alebo využité mimo Spoločenstva.

53. V tomto trojstrannom vzťahu, ktorý spája dedičа s poručiteľom a vykonávateľom závetu, je totiž rola dedičа, s výnimkou osobitných ustanovení poručiteľa, pasívna. Vo všeobecnosti to totiž nie je dedič, kto sa rozhodol obrátiť sa na tohto dodávateľa služieb ani vymedziť jeho úlohu. Dedič iba prijíma práva, ktoré mu prináležia, v súlade s úlohou vymedzenou poručiteľom, a to dokonca bez toho, aby mal nevyhnutne vzťah s vykonávateľom závetu. Z tohto dôvodu sa domnievam, že táto situácia nie je porovnateľná napríklad so situáciou konečného spotrebiteľa nachádzajúceho sa mimo Spoločenstva, ktorý zveril obranu svojich záujmov advokátovi usadenému v členskom štáte, aby ho zastupoval pred súdom v tretej krajine.

54. Inými slovami, podľa môjho názoru môže účinne použiť a využiť službu iba osoba, ktorá sa rozhodla využiť služby zdaniteľnej osoby a ktorá môže využiť tieto služby na účely výkonu svojej hospodárskej činnosti, najmä na výrobu tovaru, ako to predpokladal zákonodarca Spoločenstva v siedmom odôvodnení šiestej smernice. [6]

6 — Práve preto tiež nezastávam názor, že poručiteľ by mohol byť považovaný za zákazníka prijímajúceho služby vykonávateľa závetu v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice, lebo služby sú vykonané až po jeho smrti.

55. Komisia nakoniec nepreukázala, v čom by spojenie služieb vykonávateľa závetu s miestom sídla tohto dodávateľa v súlade s článkom 9 ods. 1 šiestej smernice bolo v rozpore s cieľmi tohto ustanovenia.

56. Ako som uviedol, cieľom článku 9 tejto smernice je predovšetkým zabrániť absencii zdanenia. Lokalizácia služieb poskytnutých vykonávateľom závetu do miesta, kde tento dodávateľ vykonáva svoju činnosť, ako to stanovuje sporná nemecká právna úprava, má za následok zdanenie služieb poskytovaných advokátmi usadenými v Nemecku a vykonávajúcimi takúto činnosť v tomto členskom štáte bez ohľadu na miesto bydliska dedičov. Tvrdenie obhajované Komisiou by viedlo k tomu, že služby vykonávateľa závetu by boli vyňaté zo zdanenia, ak by sa dedič poručiteľa nachádzal v tretej krajine.

57. Vzhľadom na všetky tieto úvahy sa domnievam, že Komisia nepreukázala, že Spolková republika Nemecko si tým, že neurčila miesto poskytovania služieb vykonávateľa závetu v súlade s týmito ustanoveniami, keď sa služby poskytujú zákazníkom usadeným mimo Spoločenstva, alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, avšak mimo krajiny dodávateľa, nesplnila povinnosti vyplývajúce jej z článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice.

58. Ak Súdny dvor rozhodne v súlade s týmito návrhmi, Komisia by podľa ustanovení článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku mala znášať trovy konania.

V — Návrh

59. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru zamietnuť túto žalobu o nesplnenie povinnosti ako nedôvodnú a zaviazať Komisiu Európskych spoločenstiev na náhradu trov konania.