ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н YVES BOT
представено на 13 септември 2007 година [1]

1. Предмет на настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения са разпоредбите на германското право, които определят мястото на изпълнение на предоставени от изпълнител на завещание услуги с оглед на тяхното облагане с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“). Според германското право тези услуги се извършват на мястото, където изпълнителят на завещанието упражнява дейността си.

2. От своя страна, Комисията на Европейските общности счита, че посочените услуги следва да се разглеждат като предоставени в мястото на установяване или където е постоянният обект на получателя, съгласно разпоредбите на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета [2], и че наследникът е техен получател.

3. С настоящия иск Комисията иска от Съда да постанови, че Федерална република Германия не е изпълнила задълженията си, тъй като не е определила съгласно горните разпоредби мястото на данъчно привързване на предоставените от изпълнителя на завещание услуги.

I — Правна уредба

A — *Общностно право*

4. Шеста директива хармонизира условията за облагане с ДДС в рамките на Съюза. Съгласно член 2, точка 1 от тази директива с ДДС се облага доставката на услуги, извършена на територията на държава-членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Директива от 17 май 1997 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

5. Член 9 от посочената директива определя мястото на извършване на доставката на услуги с оглед облагането ѝ с ДДС. Целта на този член е да се избегне както колизия на правомощия между държави членки, която може да доведе до двойно данъчно облагане, така и необлагането на доходи.

6. Член 9, параграф 1 от Шеста директива съдържа общо правило, според което мястото на доставката на услуги е мястото, където доставчикът е установил своята професионална дейност. Така, съгласно тази разпоредба „[з]а място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване“.

7. Член 9, параграф 2 от Шеста директива предвижда също и други критерии на привързване. Последните могат да бъдат групирани в две категории.

8. Първата категория обхваща услугите, мястото на доставка на които е мястото, където те физически се извършват. Става дума за услуги, свързани с недвижима собственост, транспортни услуги, такива, свързани с културни, артистични, спортни, научни и други дейности, и накрая — услуги, свързани с отдаване под наем на движими материални вещи. Мястото на доставка на тези услуги е съответно местонахождението на недвижимия имот, мястото на извършване на транспорта, мястото на изпълнение на услугите и мястото на ползване на отдадената под наем движима материална вещ.

9. При втората категория услуги като критерий за определяне на мястото на доставка на услугите се приема страната на получателя на услугите. Така, съгласно текста на седмо съображение от Шеста директива, макар че мястото на доставката на услуги трябва по принцип да бъде определяно като мястото, което е основното място на икономическа дейност на доставчика на услуги, това място следва да бъде определяно като намиращо се в страната на получателя на услугите, особено що се отнася до някои услуги, доставяни между данъчнозадължени лица, чиято стойност се включва в цената на стоките.

10. Тези услуги са изброени в член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива. Сред тях фигурират например прехвърляне и предоставяне на права върху интелектуална собственост, рекламни услуги, банкови, финансови и застрахователни сделки, а също и осигуряване на персонал.

11. В трето тире от същата разпоредба са посочени услугите, извършвани от

адвокати, и другите подобни услуги. Член 9, параграф 2 от Шеста директива гласи следното:

„Въпреки това:

[…]

д) място на доставката на следните услуги, когато те се извършват за получатели, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в една и съща държава с доставчика, е мястото, където получателят е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, на който се доставя услугата, или когато няма такова място, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване:

[…]

— услуги, извършвани от консултанти, инженери, консултантски бюра, адвокати, счетоводители, и други подобни услуги, както и обработката на данни и предоставянето на информация;

[…]“

12. Накрая, член 9, параграф 3 от Шеста директива предвижда:

„За да бъде избегнато двойно облагане, необлагане или нарушаване на конкуренцията, държавите-членки могат, що се отнася до услугите, посочени в параграф 2, буква д), и отдаването под наем на движими материални вещи, да считат:

а) мястото на доставката на услуги, което съгласно разпоредбите на настоящия член би се намирало на територията на страната, за намиращо се извън Общността, когато фактическото ползване и потребление на услугите става извън Общността;

б) мястото на доставката на услуги, което съгласно разпоредбите на настоящия член би се намирало извън Общността, за намиращо се на територията на страната, когато фактическото ползване и потребление на услугите става на територията на страната.“

Б — *Национално право*

13. § 3a от Закона за данъка върху оборота (Umsatzteuergesetz, наричан по-нататък „UStG“) гласи следното:

„1) Без да се засяга действието на разпоредбите на § 3b и § 3f, доставката на услуги се извършва на мястото, където търговецът упражнява дейността си […]

[…]

3) Ако получателят на някоя от другите доставки, посочени в алинея 4, е предприятие, чрез дерогиране на алинея 1 се счита, че доставката е извършена на мястото, където получателят упражнява дейността си […]

4) По смисъла на алинея 3 изразът „други доставки“ означава:

[…]

3. другите доставки във връзка с адвокатската дейност, […] с дейността на данъчен съветник, […] и по-специално предоставянето на правни, икономически и технически съвети;

[…]“

14. Раздел 33 от Указанията във връзка с данъка върху оборота (Umsatzsteuer-Richtlinien) предвижда, че § 3a, алинея 1 от UStG се прилага за услугите, извършвани от изпълнителя на завещание.

15. Съгласно тези разпоредби и тяхното тълкуване от Bundesfinanzhof (Германия) се приема, че услугите, предоставени от изпълнител на завещание, в това число от адвокат, данъчен съветник или одитор на предприятие, са извършени на мястото, където изпълнителят на завещанието упражнява дейността си.

II — Производство и искания на страните

16. Комисията счита, че мястото на изпълнение на услугите, които изпълнителят

на завещание предоставя на получатели, установени извън Общността, или на данъчнозадължени лица, установени в държава-членка, различна от Германия, би следвало да се определи в съответствие с разпоредбите на член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива. Тя информира за това германските власти с официално уведомително писмо от 19 април 2005 г.

17. С писмо от 23 юни 2005 г. Федерална република Германия оспорва тази преценка с мотива, че услугите, предоставяни от изпълнител на завещание, не са сходни с услугите, предоставяни от адвокат, нито с другите услуги, посочени в член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива.

18. В мотивирано становище от 19 декември 2005 г. Комисията отново поддържа своята позиция относно несъответствието на германското законодателство с общностното право.

19. С писмо от 2 март 2006 г. Федерална република Германия потвърждава позицията си.

20. Комисията предявява настоящия иск с искова молба, подадена в секретариата на Съда на 27 септември 2006 г. Федерална република Германия представя защитните си доводи с писмено становище, постъпило в секретариата на 20 ноември 2006 г. Комисията подава писмена реплика, а Федерална република Германия — писмена дуплика.

21. Страните не искат провеждане на съдебно заседание. Съдът също приема, че съдебно заседание не е необходимо.

22. Комисията иска от Съда да установи, че Федерална република Германия не е изпълнила задълженията си по член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, като не е определила мястото на доставката на предоставяните от изпълнител на завещание услуги съгласно тези разпоредби, когато доставката на услугите се извършва за получатели, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в една и съща държава с доставчика.

23. Комисията иска също от Съда да осъди ответника да заплати съдебните разноски.

24. Федерална република Германия иска от Съда да отхвърли иска и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

III — Доводи на страните

25. Комисията твърди, че германската позиция е неоснователна и че мястото на изпълнение при доставка на услуги от изпълнител на завещание следва да се определя съгласно разпоредбите на член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива по следните съображения.

26. В съответствие със съдебната практика, за да се определи дали дадена дейност попада в обхвата на тези разпоредби, би следвало да се вземат под внимание не посочените в тях професии, а услугите, които обичайно се извършват в рамките на същите.

27. Функцията на изпълнителя на завещание е да изпълни волята на починалия. Така, задачата му би могла да се отъждестви със защита на интересите на доверителя. Изпълнителят на завещание урежда правното положение на трети лица и дейността му има и икономически характер. Тази дейност изисква специфични познания по наследствено право. Тя се упражнява основно от специализирали се в тази материя адвокати.

28. Услугите, предоставяни от изпълнителя на завещание, могат също да се отнесат към „други подобни услуги“, посочени в член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива. За това би било достатъчно дейността на изпълнителя на завещание да преследва същата крайна цел като някоя от дейностите, изрично изброени в тази разпоредба. Общото в дейността на адвоката и на изпълнителя на завещание е, че представляват интересите на друго лице. И в двата случая, съдържанието на дейностите се определя от трети лица.

29. Комисията се позовава и на единодушно приетите от Консултативния комитет по ДДС насоки, според които мястото на доставка на услугите по издирване на наследници трябва да се определя съгласно член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива. Макар да нямат задължителна правна сила, тези насоки следвало да бъдат взети предвид, тъй като отразяват волята на законодателя. Съображенията, довели до възприемането на тази позиция по отношение на мястото на доставка на услугите по издирване на наследници, били относими a fortiori по отношение на мястото на доставка на услугите на даден изпълнител на завещание.

30. Комисията твърди също, че позицията ѝ се потвърждава от структурата и крайната цел на член 9, параграф 2 от Шеста директива. Целта на тази разпоредба е да определи мястото на облагане на доставката на услугите там, където действително е извършена услугата. Предоставените от изпълнителя на завещание услуги са извършени на мястото, където се намира наследникът, тъй като задачата

на доставчика е наследството да стигне до наследника.

31. На последно място, Комисията изтъква, че практическите затруднения, които биха възникнали в резултат от прилагането на нейната позиция тогава, когато починалият има няколко наследници, живеещи в различни държави, не съставляват относим довод и че те не са по-малко значими при осъществяване на дейността по издирване на наследници.

32. Федерална република Германия оспорва този анализ по следните съображения.

33. Според тази държава-членка дейността на изпълнителя на завещание може да бъде упражнявана от някой роднина, наследник, съпруг, а също и от адвокат, асоциация, юридическо лице, като например дружество за доверително управление или банка. Изпълнителят на завещание може да бъде назначен чрез завещание или договор за наследяване. Той има за задача да изпълни волята на починалия.

34. Назначаването на изпълнител на завещание може да обслужва различни цели. То може да има за цел защита на интересите на неопитни или с малък опит наследници, запазване имуществото на непълнолетни лица до навършване на пълнолетие, предотвратяване възникването на спорове между наследници или привеждане в изпълнение на наследствени тежести и завещателни разпореждания.

35. Следователно изпълнителят на завещание би могъл да изпълнява два вида задачи — както да прекрати наследствената имуществена общност в съответствие със завещателните разпореждания на починалия и по този начин задачата му да приключи с прекратяването на тази общност, така и да управлява наследственото имущество за определен срок, например до навършване на пълнолетие от наследника.

36. От това описание Федерална република Германия заключава, че извършваните от изпълнителя на завещание дейности не представляват адвокатски услуги, нито други подобни на тях услуги по смисъла на член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива.

IV — Съображения

37. Не съм убеден в основателността на предявения от Комисията иск за установяване на неизпълнение на задължения.

38. Разбира се, както посочва тази институция, разпоредбите на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива не следва да бъдат тълкувани като изключение от общото правило, съдържащо се в член 9, параграф 1 от директивата, и поради

това да се тълкуват стриктно. От установената съдебна практика следва, че в член 9, параграф 2 от посочената директива се съдържат специфични критерии на привързване, така че мястото на данъчно привързване на дадена икономическа дейност трябва да бъде определено съгласно тази разпоредба, а не според общото правило, предвидено в член 9, параграф 1 от Шеста директива, ако тази дейност попада в приложното поле на някой от тези критерии [3].

39. Освен това е безспорно, че член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива не се отнася до професиите като такива, а до доставка на услуги, които са главно и обичайно предоставяни в държавите-членки при упражняване на посочените професии [4].

40. Следователно въпросът, който се поставя в конкретния случай, е дали извършените от изпълнителя на завещание услуги попадат в приложното поле на посочения в член 9, параграф 2, буква д), трето тире от Шеста директива специфичен критерий на привързване, както твърди Комисията.

41. Нека припомня, че тази разпоредба определя като място на данъчно привързване на изброените в нея услуги мястото, където получателят е установил своя постоянен адрес или обичайно пребиваване, когато тези услуги се доставят, от една страна, на получател, който не е данъчнозадължено лице и е установен извън Общността, и от друга страна — на получател, който е данъчнозадължено лице и е установен в Общността, но не в една и съща държава с доставчика.

42. Съгласно защитаваната от Комисията позиция получател на предоставените от изпълнителя на завещанието услуги е/са наследникът/наследниците на починалия. Считам, че тази позиция не може да бъде възприета по следните съображения.

43. Понятието „получател“, посочено в член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, според мен, изисква съществуването на правоотношения между въпросния получател и доставчика на услугата.

44. На първо място, това изискване произтича от самото естество на ДДС, който, да припомним, представлява данък върху потреблението. Самата покупка на стока или услуга води до възникване на данъчно събитие и прави този данък изискуем от купувача на въпросната стока или услуга както когато това лице използва получената стока или услуга при упражняването на икономическата си дейност като данъчнозадължено лице, така и когато това се прави за удовлетворяване на собствените му нужди като краен потребител.

3 — Решение от 6 март 1997 г. по дело Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, стр. I-1195, точки 10 и 11, както и цитираната съдебна практика).

4 — Решение от 16 септември 1997 г. по дело von Hoffmann (C-145/96, Recueil, стр. I-4857, точка 17).

45. Така в системата на ДДС този данък се прилага на всички етапи от процеса на производство или разпространение на стока или услуга и се дължи на всеки етап от този процес всеки път, когато възниква правоотношение между две отделни страни, по което са разменени взаимни престации [5].

46. Според мен изискването за правоотношение между получателя и доставчика на услуги произтича освен това от предвидената в член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива система. Според нея именно предметът на договора, сключен с доставчика на услугата, позволява да се определи дали предвидената услуга съответства на някоя от изброените в тази разпоредба. По мое мнение, по смисъла на посочената разпоредба получателят задължително е страна по договора, сключен с доставчика.

47. Разглеждайки обаче взаимоотношенията, които свързват наследника или наследниците на починалия с изпълнителя на завещанието, се налага изводът, че те не са подписали никакъв договор. Изпълнителят на завещанието е поел задължение да изпълни разпорежданията на починалия, който е определил услугите, които да се предоставят, както и цената им. Единственото решение, което наследникът трябва да вземе, когато доверителят почине и задължението на изпълнителя на завещанието да предостави услугите стане изискуемо, е дали да приеме или не наследството на починалия. Все пак, волеизявлението му не го превръща в получател на услугите, предоставени от изпълнителя на завещанието, тъй като той не определя нито съдържанието, нито цената на услугите.

48. В тази връзка следва да се отбележи, че в посочените доводи, имащи за цел да покажат, че услугите на изпълнителя на завещание наподобяват тези на адвокат, Комисията твърди, че този изпълнител също защитава интересите на доверител. Все пак, в своите писмени становища Комисията признава, че задачата на изпълнителя на завещанието е да защитава приоритетно интересите на завещателя.

49. Ето защо, струва ми се, правното положение на наследника спрямо изпълнителя на завещанието е различно от това, в което той се намира спрямо изпълнителя на услуги по издирване на наследници и на което Комисията се позовава в писмените си становища. По отношение на такъв доставчик на услуги наследникът наистина се явява получател на услуга. Всъщност когато наследникът бъде уведомен от лицето, извършващо дейност по издирване на наследници, че притежава наследствени права, той бива поканен от доставчика на услуга да сключи с него договор, в който се определя размерът на възнаграждението, срещу което посоченият доставчик на услуга ще го уведоми точно за съдържанието на тези права и начина, по който може да ги упражни. В този случай е налице договор между наследника и доставчика на услуги.

5 — Решение от 23 март 2006 г. по дело FCE Bank (C-210/04, Recueil, стр. I-2803, точка 34 и цитираната съдебна практика).

50. Следователно обстоятелството, че в акт, съдържащ насоки, Консултативният комитет по ДДС приема, че мястото на данъчно привързване на предоставяните услуги по издирване на наследници следва да се определя съгласно член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, не доказва основателността на защитаваната от Комисията позиция, що се отнася до изпълнителя на завещание.

51. На следващо място, за разлика от Комисията не съм убеден, че определянето на третата страна, където се намира наследникът, който във всички случаи може да бъде само краен потребител, като място на предоставяните от изпълнител на завещание услуги, би довело до определянето на това място там, където е фактическото ползване или потребление на доставените услуги.

52. Разбира се, наследникът наистина се явява получател на извършените от изпълнителя на завещанието услуги, тъй като както припомня Федерална република Германия, правомощията на изпълнителя се състоят в това да посредничи на наследника във връзка с правата, които му се полагат по отношение на имуществото на починалия. Той поема също плащането на възнаграждението, тъй като освен ако не се предположи, че завещателят е уредил приживе заплащането на услугите на изпълнителя на завещанието, то това възнаграждение следва да се приспадне от актива на наследствената маса. Все пак, според мен, тези обстоятелства не са достатъчни, за да се приеме, че когато постоянният адрес или обичайното пребиваване на наследника са в трета страна, фактическото ползване или потребление на предоставените от изпълнителя на завещанието услуги е извън Общността.

53. Всъщност в тази тристранна връзка, която го свързва със завещателя и с изпълнителя на завещанието, наследникът има пасивна роля, освен ако завещателят не е предвидил друго. По принцип, наследникът не е решил сам да използва този доставчик на услуги, нито е определил неговата задача. Той се задоволява с това да получи правата, които му се полагат съгласно възложената от завещателя задача, без дори да е задължително да има взаимоотношения с изпълнителя на завещанието. Ето защо не смятам, че това правно положение е съпоставимо например с това на крайния потребител, който пребивава извън Общността и поверява защитата на своите интереси на адвокат, установен в дадена държава-членка, за да го представлява пред юрисдикция на трета страна.

54. С други думи, според мен, може да се говори за фактическо ползване или потребление на услуга единствено във връзка с лице, което е взело решение да ползва услугите на данъчнозадължено лице и което може да използва тези услуги при упражняване на професионалната си дейност, и по-специално при производството на стоки, както общностният законодател е предвидил в седмо съображение от Шеста директива [6].

6 — Ето защо не смятам също така, че по смисъла на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива завещателят може да бъде считан за получател на предоставените от изпълнителя на завещанието услуги, тъй като услугите са извършени едва след смъртта му.

55. На последно място, Комисията не доказва с какво привързването на предоставяните от изпълнителя на завещание услуги към мястото, където е установен този доставчик, съгласно член 9, параграф 1 от Шеста директива, противоречи на целите на тази разпоредба.

56. Така както посочих, член 9 от директивата цели по-специално да се избегне необлагането. Определянето като място на предоставяните от изпълнителя на завещание услуги на мястото, където този доставчик упражнява дейността си, както предвижда това въпросното германско законодателство, води до облагане в Германия на услугите, извършени от адвокати, установени в тази държава-членка, които упражняват подобна дейност, независимо от мястото, където са установени наследниците. Самата позиция, защитавана от Комисията, води до това, че доставките на услуги от изпълнител на завещание не подлежат на облагане с данък, когато наследникът на починалия пребивава в трета страна.

57. С оглед на всички тези съображения считам, че Комисията не е доказала, че Федерална република Германия не е изпълнила задълженията си по член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, като не е определила мястото на доставка на услуги от изпълнител на завещание съгласно тези разпоредби, когато услугите са доставени на получатели, установени извън Общността, или на данъчнозадължени лица, установени в Общността, но извън държавата на доставчика.

58. Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник, ако Съдът се съобрази с моето заключение, Комисията следва да понесе всички съдебни разноски.

V — Заключение

59. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отхвърли настоящия иск за неизпълнение като неоснователен и да осъди Комисията на Европейските общности да заплати съдебните разноски.