

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

YVES BOT

της 13ης Σεπτεμβρίου 2007¹

1. Η παρούσα διαδικασία λόγω παραβάσεως αφορά τις διατάξεις του γερμανικού δικαίου που προσδιορίζουν τον τόπο εκπλήρωσης της παροχής υπηρεσιών όσον αφορά τη δραστηριότητα του εκτελεστή διαθήκης, για την επιβολή σε αυτές φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ). Το γερμανικό δίκαιο προβλέπει ότι αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται στον τόπο όπου ο εκτελεστής διαθήκης ασκεί τις δραστηριότητές του.

3. Με την παρούσα προσφυγή η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η παράλειψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να προσδιορίσει τον τόπο φορολογικής συνάφειας των υπηρεσιών που παρέχονται από τον εκτελεστή διαθήκης σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις συνιστά παράβαση των υποχρεώσεών της.

I — Νομικό πλαίσιο

2. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων εκτιμά από την πλευρά της ότι οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να θεωρηθεί ότι παρέχονται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου², και ότι λήπτης των υπηρεσιών είναι ο κληρονόμος.

A — Κοινοτικό δίκαιο

4. Η έκτη οδηγία εναρμονίζει τους όρους εφαρμογής του ΦΠΑ στο εσωτερικό της Ένωσης. Σύμφωνα με το άρθρο 2, στοιχείο 1, της οδηγίας αυτής, ο ΦΠΑ εφαρμόζεται στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

² — Οδηγία της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

5. Στο άρθρο 9 της παραπάνω οδηγίας προσδιορίζεται ο τόπος εκπλήρωσης της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να επιβληθεί σε αυτήν ΦΠΑ. Αυτό το άρθρο έχει ως αντικείμενο την αποφυγή τόσο της σύγκρουσης αρμοδιοτήτων ανάμεσα στα κράτη, η οποία θα μπορούσε να οδηγήσει σε διπλή φορολογία, όσο και το ενδεχόμενο μη φορολόγησης.

κείμενο πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές και άλλες δραστηριότητες και τέλος για μίσθωση ενσωμάτων κινητών. Αυτές οι παροχές υπηρεσιών συναρτώνται, αντίστοιχα, με τον τόπο όπου κείται το ακίνητο, τον τόπο όπου πραγματοποιείται η μεταφορά, τον τόπο όπου εκτελούνται οι δραστηριότητες και τέλος τον τόπο τηςσιμοποίησης του ενσώματου κινητού που εκμισθώνεται.

6. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας περιέχει ένα γενικό κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι εκείνος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Έτσι, σύμφωνα με τους όρους αυτής της διάταξης, «ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκατάστασής του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του».

9. Η δεύτερη κατηγορία παροχών υπηρεσιών προκρίνει ως κριτήριο τοπικής συνάφειας τη χώρα του λήπτη των υπηρεσιών. Έτσι, κατά τα διαλαμβανόμενα στην έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, αν και ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχήν να ορίζεται ο τόπος όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ο τόπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι κείται στη χώρα του λήπτη, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών.

7. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προβλέπει επίσης περαιτέρω κριτήρια συνάφειας. Αυτά τα κριτήρια μπορούν να καταταχθούν σε δύο κατηγορίες.

10. Αυτές οι παροχές υπηρεσιών παρατίθενται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Μεταξύ των παροχών αυτών συγκαταλέγονται, για παράδειγμα, η εκχώρηση και παραχώρηση δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, η παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, οι τραπεζικές, χρηματοδοτικές και ασφαλιστικές εργασίες και ακόμη η διάθεση προσωπικού.

8. Η πρώτη κατηγορία αντιστοιχεί σε παροχές υπηρεσιών οι οποίες έχουν υλική συνάφεια με συγκεκριμένο τόπο. Πρόκειται για εκείνες που είναι συναφείς προς ακίνητα, για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς, για την παροχή υπηρεσιών που έχουν ως αντι-

11. Στην τρίτη περίπτωση της ως άνω διάταξης αναφέρονται επίσης η παροχή

υπηρεσιών από δικηγόρους καθώς και άλλες παρόμοιες παροχές υπηρεσιών. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ορίζει τα κάτωθι:

12. Τέλος, το άρθρο 9, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Εν τούτοις:

[...]

- ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μονίμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

[...]

- παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και λοιπές παρόμοιες παροχές, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών,

[...]»

«Προς αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογίας, μη φορολογήσεως ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη δύνανται, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 2, στοιχείο ε', καθώς και τις μισθώσεις ενσωμάτων κινητών αγαθών, να θεωρούν:

- α) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται στο εσωτερικό της χώρας, ως κείμενο εκτός της Κοινότητας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας·

- β) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται εκτός της Κοινότητας, ως κείμενο στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.»

B — Το εθνικό δίκαιο

13. Το άρθρο 3a του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz, στο εξής: UStG) έχει την ακόλουθη διατύπωση:

«1) Η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται στον τόπο όπου ο επιχειρηματίας ασκεί τη δραστηριότητά του, με την επιφύλαξη των άρθρων 3b και 3f [...]

[...]

3) Αν ο λήπτης της παροχής των υπηρεσιών που αναφέρονται στην παράγραφο 4 αποτελεί επιχείρηση, η παροχή υπηρεσιών θεωρείται, κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, ότι εκπληρώνεται στον τόπο όπου ο λήπτης ασκεί τη δραστηριότητά του. [...]

4) Κατά την έννοια της παραγράφου 3, ως “παροχές υπηρεσιών” νοούνται:

[...]

3. οι παροχές στα πλαίσια των δραστηριοτήτων των δικηγόρων [...], των φορολογικών συμβούλων [...], ιδιαιτέρως δε η παροχή νομικών, οικονομικών και τεχνικών συμβουλών.

[...]»

14. Το τμήμα 33 των κατευθυντηρίων οδηγιών περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuer-Richtlinien) ορίζει ότι το άρθρο 3a, παράγραφος 1, του UStG εφαρμόζεται στις παροχές υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης.

15. Σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις και την ερμηνεία τους από το Bundesfinanzhof (Γερμανία), οι παροχές υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται από δικηγόρο, φορολογικό σύμβουλο ή ορκωτό λογιστή, θεωρείται ότι εκπληρώνονται στον τόπο όπου αυτός ο εκτελεστής διαθήκης ασκεί τις δραστηριότητές του.

II — Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

16. Η Επιτροπή εκτιμά ότι ο τόπος εκτέλεσης της παροχής όσον αφορά τη δραστη-

ριότητα του εκτελεστή διαθήκης προς λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή προς υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε κράτος μέλος εκτός της Γερμανίας πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας. Ενημέρωσε σχετικά τις γερμανικές αρχές με έγγραφο οχλήσεως της 19ης Απριλίου 2005.

17. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, με έγγραφο της 23ης Ιουνίου 2005, αμφισβήτησε την εκτίμηση της Επιτροπής για τον λόγο ότι η παροχή των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης δεν είναι συγκρίσιμη με την παροχή υπηρεσιών από δικηγόρο ούτε με τις άλλες παροχές υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

18. Η Επιτροπή εξέθεσε εκ νέου την ανάλυση της σχετικά με την ασυμβατότητα της γερμανικής νομοθεσίας προς το κοινοτικό δίκαιο με αιτιολογημένη γνώμη της στις 19 Δεκεμβρίου 2005.

19. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ενέμεινε στη θέση της με έγγραφο της στις 2 Μαρτίου 2006.

20. Η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή με την κατάθεση του σχετικού

δικογράφου στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 27 Σεπτεμβρίου 2006. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας γνωστοποίησε τα αμυντικά επιχειρήματά της με υπόμνημα που πρωτοκολλήθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 20 Νοεμβρίου 2006. Η Επιτροπή κατέθεσε απάντηση και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ανταπάντησε.

21. Τα μέρη δεν ζήτησαν τη διεξαγωγή συζήτησης στο ακροατήριο. Το Δικαστήριο επίσης έκρινε ότι δεν ήταν αναγκαία η συζήτηση αυτή.

22. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, καθόσον ο τόπος παροχής των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης δεν καθορίζεται σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

23. Η Επιτροπή ζητεί επίσης την καταδίκη της καθής στα δικαστικά έξοδα.

24. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ζητεί την απόρριψη των αιτημάτων αυτών και την καταδίκη της Επιτροπής στα δικαστικά έξοδα.

III — Επιχειρηματολογία των διαδίκων

25. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η γερμανική άποψη είναι αβάσιμη και ότι ο τόπος της παροχής των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης πρέπει να καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας για τους ακόλουθους λόγους.

26. Σύμφωνα με τη νομολογία, προκειμένου να προσδιορισθεί εάν μια δραστηριότητα εμπίπτει στο πεδίο αυτών των διατάξεων, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όχι οι επαγγελματικές δραστηριότητες που απαριθμούνται εκεί, αλλά οι υπηρεσίες που παρέχονται κατά τη συνήθη πρακτική στα πλαίσια των δραστηριοτήτων αυτών.

27. Κατά την Επιτροπή, η αποστολή του εκτελεστή διαθήκης συνίσταται στην εκτέλεση των επιθυμιών του θανόντος. Το καθήκον του επομένως προσομοιάζει με αυτό της υπεράσπισης των συμφερόντων του εντολέα. Διαχειρίζεται αλλότριες νομικές υποθέσεις, ενώ η δραστηριότητά του είναι επίσης οικονομικής φύσης. Αυτή η δραστηριότητα απαιτεί επιπλέον ειδικές γνώσεις κληρονομικού δικαίου. Ασκείται προεχόντως από δικηγόρους οι οποίοι είναι εξειδικευμένοι σε αυτόν τον τομέα.

28. Οι υπηρεσίες του εκτελεστή διαθήκης θα μπορούσαν επίσης να θεωρηθούν συναφείς με τις «λοιπές παρόμοιες παροχές»

που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας. Θα αρκούσε για αυτό η δραστηριότητα του εκτελεστή διαθήκης να επιδιώκει τον ίδιο σκοπό με αυτόν που επιδιώκει κάποια από τις δραστηριότητες που ρητά αναφέρονται σε αυτή τη διάταξη. Οι δραστηριότητες ενός δικηγόρου και ενός εκτελεστή διαθήκης έχουν ως κοινό στοιχείο τη διασφάλιση της εκπροσώπησης αλλότριων συμφερόντων. Και στις δύο περιπτώσεις το περιεχόμενο των δραστηριοτήτων καθορίζεται από έναν τρίτο.

29. Η Επιτροπή επικαλείται επίσης τις κατευθυντήριες οδηγίες που υιοθέτησε ομόφωνα η Συμβουλευτική Επιτροπή για τον ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες ο τόπος παροχής των υπηρεσιών του προσώπου που προβαίνει στην αναζήτηση και εξακρίβωση κληρονόμου πρέπει να καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας. Κατά την Επιτροπή, αυτές οι κατευθυντήριες οδηγίες, μολονότι δεν έχουν δεσμευτικό χαρακτήρα, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη επειδή αποτελούν ένδειξη της βούλησης του νομοθέτη. Οι παράμετροι που οδήγησαν στη διαμόρφωση αυτής της θέσης αναφορικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών εξακρίβωσης κληρονόμου ισχύουν *a fortiori* για την παροχή των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης.

30. Η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι η ορθότητα της άποψής της επιβεβαιώνεται από την οικονομία και τον σκοπό του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Κατά την Επιτροπή, αυτή η διάταξη έχει ως αντικείμενο να ορίσει ως τόπο φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών τον τόπο εκείνο όπου γίνεται η πραγματική εκπλήρωση της παροχής. Η παροχή υπηρεσιών του εκτελε-

στή διαθήκης πραγματοποιείται στον τόπο όπου βρίσκεται ο κληρονόμος, εφόσον το καθήκον του πρώτου συνίσταται στο να περιέλθει η κληρονομιά στον τελευταίο.

31. Τέλος, η Επιτροπή εκθέτει την άποψη ότι οι πρακτικές δυσκολίες που θα μπορούσε να συνεπάγεται η υλοποίηση της άποψής της, στις περιπτώσεις που ο θανών έχει περισσότερους κληρονόμους που διαμένουν σε διαφορετικά κράτη, δεν συνιστούν λυσίτελές επιχείρημα ούτε είναι μικρότερης σημασίας στην περίπτωση της δραστηριότητας εξακρίβωσης κληρονόμου.

32. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας αμφισβητεί αυτήν την ανάλυση για τους ακόλουθους λόγους.

33. Σύμφωνα με το κράτος μέλος αυτό, η δραστηριότητα του εκτελεστή διαθήκης μπορεί να ασκηθεί από ένα συγγενή, έναν κληρονόμο, τον σύζυγο ή ακόμα και ένα δικηγόρο, ένα σωματείο, ένα νομικό πρόσωπο, όπως είναι μια εταιρία διαχείρισης ή μια τράπεζα. Ο εκτελεστής διαθήκης μπορεί να διορισθεί με διαθήκη ή με κληρονομική σύμβαση. Έχει ως αποστολή του να υλοποιήσει τις επιθυμίες του θανόντος.

34. Ο διορισμός του εκτελεστή διαθήκης μπορεί να εξυπηρετεί διάφορους σκοπούς. Μπορεί να έχει ως στόχο την προστασία των κληρονόμων που έχουν μικρή ή καθόλου πείρα, τη διατήρηση της περιουσίας των ανηλίκων μέχρι την ενηλικίωσή τους, την αποτροπή ερίδων μεταξύ των κληρονόμων καθώς και την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της κληρονομιάς και την εκτέλεση των κληροδοτημάτων.

35. Ο εκτελεστής διαθήκης μπορεί επομένως να εκπληρώνει καθήκοντα δύο ειδών, είτε την εκκαθάριση της περιουσίας σύμφωνα με τη διάταξη τελευταίας βούλησης του θανόντος, οπότε η αποστολή του τερματίζεται με την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης, είτε τη διαχείριση της κληρονομιάς περιουσίας για συγκεκριμένη διάρκεια, για παράδειγμα, μέχρι την ενηλικίωση του κληρονόμου.

36. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας συμπεραίνει από αυτήν την περιγραφή ότι οι δραστηριότητες που πραγματοποιεί ο εκτελεστής διαθήκης δεν συνιστούν ούτε υπηρεσίες παρεχόμενες από δικηγόρο ούτε λοιπές υπηρεσίες παρόμοιες προς αυτές, υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

IV — Νομική αξιολόγηση

37. Δεν είμαι πεπεισμένος για το βάσιμο της προσφυγής λόγω παραβάσεως που άσκησε η Επιτροπή.

38. Ασφαλώς, όπως εξηγεί και η Επιτροπή, οι διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν πρέπει να νοούνται ως εξαίρεση από τον γενικό κανόνα που περιέχεται πιθανώς στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής και να αποτελούν έτσι αντικείμενο στενής ερμηνείας. Αποτελεί πάγια νομολογία ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας περιέχει ειδικά κριτήρια συνάφειας,

οπότε ο τόπος φορολογικής συνάφειας μιας οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να ορίζεται σύμφωνα με τη διάταξη αυτή και όχι σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εάν αυτή η δραστηριότητα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής ενός από αυτά τα κριτήρια³.

φειας για τις υπηρεσίες που απαριθμεί τον τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής του λήπτη, εφόσον αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται είτε προς λήπτη μη υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο εκτός της Κοινότητας είτε προς λήπτη υποκείμενο στον φόρο, εγκατεστημένο μεν εντός της Κοινότητας, αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

39. Εξάλλου, γίνεται επίσης παγίως δεκτό ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν αναφέρεται στα επαγγέλματα καθεαυτά, αλλά στις υπηρεσίες που παρέχονται κυρίως και συνήθως στο πλαίσιο αυτών των επαγγελμάτων⁴.

42. Σύμφωνα με την υποστηριζόμενη από την Επιτροπή άποψη, ο λήπτης υπηρεσιών που παρέχονται από τον εκτελεστή διαθήκης είναι ο κληρονόμος ή οι κληρονόμοι του θανόντος. Φρονώ ότι η θέση αυτή δεν ευσταθεί, και αυτό για τους ακόλουθους λόγους.

40. Το ερώτημα που τίθεται επομένως στην προκειμένη περίπτωση είναι εάν οι υπηρεσίες που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ειδικού κριτηρίου συνάφειας του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή.

43. Η έννοια του «λήπτη», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, απαιτεί, κατά την άποψή μου, την ύπαρξη έννομης σχέσης μεταξύ του λήπτη και του παρέχοντος την υπηρεσία.

41. Όπως έχει προαναφερθεί, αυτή η διάταξη προκρίνει ως τόπο φορολογικής συνά-

44. Αυτή η απαίτηση απορρέει κατ' αρχάς από την ίδια τη φύση του ΦΠΑ, ο οποίος συνιστά, ως γνωστόν, ένα φόρο κατανάλωσης. Η αγορά ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας συνιστά τον γενεσιουργό λόγο αυτού του φόρου, τον οποίο οφείλει να καταβάλλει ο αγοραστής του αγαθού ή της υπηρεσίας τόσο όταν προβαίνει στην αγορά για την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας, ως υποκείμενος στον φόρο, όσο και όταν το κάνει προκειμένου να ικανοποιήσει τις ανάγκες του, ως τελικός καταναλωτής.

3 — Απόφαση της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Pouwels και Scheres (Σύλλογή 1997, σ. I-1195, σκέψεις 10 και 11, καθώς και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

4 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1997, C-145/96, von Hoffmann (Σύλλογή 1997, σ. I-4857, σκέψη 17).

45. Έτσι, στο σύστημα του ΦΠΑ, αυτός ο φόρος εφαρμόζεται σε όλα τα στάδια της διαδικασίας παραγωγής ή διανομής ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας και οφείλεται, σε κάθε στάδιο αυτής της διαδικασίας, κάθε φορά που υφίσταται έννομη σχέση μεταξύ δύο διακριτών μερών στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίες παροχές⁵.

46. Η απαίτηση για ύπαρξη έννομης σχέσης μεταξύ του λήπτη και του παρέχοντος την υπηρεσία προκύπτει επιπλέον, κατά τη γνώμη μου, από το σύστημα που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Σύμφωνα με αυτό το σύστημα, το αντικείμενο της σύμβασης που συνάφθηκε με τον παρέχοντα την υπηρεσία είναι εκείνο που καθιστά δυνατό να καθορισθεί εάν η προβλεφθείσα υπηρεσία αντιστοιχεί σε μία εκ των απαριθμούμενων σε αυτή τη διάταξη. Υπό την έννοια της εν λόγω διάταξης λοιπόν, ο λήπτης είναι απαραίτητα, κατά την άποψή μου, ο αντισυμβαλλόμενος του παρέχοντος την υπηρεσία.

47. Άρα, κατά την εξέταση των σχέσεων που συνδέουν τον ή τους κληρονόμους του θανόντος με τον εκτελεστή της διαθήκης, επιβάλλεται να διαπιστωθεί ότι αυτοί δεν έχουν συνάψει καμία σύμβαση μεταξύ τους. Ο εκτελεστής διαθήκης έχει δεσμευθεί να εκτελέσει τη διάταξη τελευταίας βούλησης του θανόντος, ο οποίος έχει ο ίδιος καθορίσει τις υπηρεσίες που πρέπει να παράσχει ο πρώτος καθώς και το κόστος τους. Η μόνη απόφαση που εναπόκειται στον κληρονόμο να λάβει, αφού ο διαθέτης αποβιώσει και οι υπηρεσίες του εκτελεστή διαθήκης καταστούν απαιτητές, είναι εάν θα αποδεχθεί ή

θα αποποιηθεί την κληρονομιά του θανόντος. Ωστόσο, αυτή η δήλωση βούλησης του κληρονόμου δεν τον καθιστά λήπτη των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης, αφού δεν καθορίζει ούτε το περιεχόμενο ούτε το τίμημα αυτών.

48. Σε σχέση με αυτά επισημαίνω ότι η Επιτροπή, στοχεύοντας με την επιχειρηματολογία της να καταδείξει ότι οι υπηρεσίες που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης είναι συγγενείς προς αυτές του δικηγόρου, υποστηρίζει ότι ο εκτελεστής διαθήκης προασπίζει και εκείνος τα συμφέροντα ενός εντολέα. Παραδέχεται ωστόσο, με τα υπομνήματά της, ότι η αποστολή του εκτελεστή διαθήκης είναι πρωταρχικά να υπερασπίζεται τα συμφέροντα του διαθέτη.

49. Για αυτόν τον λόγο, έχω τη γνώμη ότι η θέση του κληρονόμου απέναντι στον εκτελεστή διαθήκης είναι διαφορετική από τη θέση του απέναντι στον φορέα παροχής των υπηρεσιών αναζήτησης και εξακρίβωσης κληρονόμου, μια κατάσταση στην οποία αναφέρεται η Επιτροπή στα υπομνήματά της. Απέναντι στον τελευταίο, ο κληρονόμος φαίνεται όντως να είναι λήπτης της παροχής. Ο κληρονόμος δηλαδή, μόλις ειδοποιηθεί από τον φορέα παροχής των υπηρεσιών εξακρίβωσης κληρονόμου ότι έχει κληρονομικά δικαιώματα, καλείται από αυτόν να συνάψει σύμβαση μαζί του, η οποία καθορίζει το ποσό της αμοιβής, ως αντάλλαγμα για την οποία ο παρέχων τις υπηρεσίες ενημερώνει λεπτομερώς τον κληρονόμο σχετικά με το περιεχόμενο των κληρονομικών του δικαιωμάτων και τον τρόπο διεκδίκησής τους. Σε αυτήν την περίπτωση, επομένως, υφίσταται σύμβαση μεταξύ του κληρονόμου και του φορέα παροχής των υπηρεσιών.

5 — Απόφαση της 23ης Μαρτίου 2006, C-210/04, FCE Bank (Συλλογή 2006, σ. I-2803, σκέψη 34, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

50. Συνεπώς, το γεγονός ότι η Συμβουλευτική Επιτροπή για τον ΦΠΑ έκρινε, με τις κατευθυντήριες οδηγίες, ότι ο τόπος φορολογικής συνάφειας της παροχής των υπηρεσιών εξακρίβωσης κληρονόμου πρέπει να καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν είναι σε θέση να θεμελιώσει το βάσιμο της θέσης που υποστηρίζει η Επιτροπή σχετικά με τον εκτελεστή διαθήκης.

51. Έπειτα, αντίθετα απ' ό,τι υποστηρίζει η Επιτροπή, δεν είμαι πεπεισμένος ότι η τοπική συνάφεια των υπηρεσιών που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης με το τρίτο κράτος όπου βρίσκεται ο κληρονόμος, ο οποίος, φυσιολογικά, δεν μπορεί παρά να είναι ο τελικός καταναλωτής, συνεπάγεται την τοπική συνάφεια των υπηρεσιών με τον τόπο όπου γίνεται πραγματική χρήση ή εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών.

52. Ο κληρονόμος φαίνεται μεν να είναι ο δικαιούχος των υπηρεσιών που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης, αφού, όπως επισήμανε και η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το έργο του εκτελεστή διαθήκης συνίσταται στη μεταβίβαση στον κληρονόμο των δικαιωμάτων που του περιέρχονται από την κληρονομιά του θανόντος. Πρέπει επίσης ο κληρονόμος να επωμισθεί το κόστος της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών, καθώς αυτό αφαιρείται από το ενεργητικό της κληρονομιάς, εκτός εάν ο θανών είχε επιλέξει να ρυθμίσει εν ζωή τα της αμοιβής του εκτελεστή διαθήκης. Ωστόσο, αυτά τα στοιχεία δεν επαρκούν κατά τη γνώμη μου για να συναχθεί ότι, στις περιπτώσεις που ο κληρονόμος έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε τρίτο κράτος, η πραγματική χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών

όσον αφορά τη δραστηριότητα του εκτελεστή διαθήκης συντελείται εκτός της Κοινότητας.

53. Συγκεκριμένα, σε αυτήν την τριγωνική σχέση που συνδέει το διαθέτη και τον εκτελεστή διαθήκης με τον κληρονόμο, ο τελευταίος δεν διαδραματίζει παρά παθητικό ρόλο, με την επιφύλαξη ιδιαίτερων διατάξεων του διαθέτη. Εν γένει, δεν αποφασίζει ο κληρονόμος να απευθυνθεί στον εκτελεστή διαθήκης ούτε καθορίζει το έργο του. Περιορίζεται απλώς στο να αποδέχεται τα δικαιώματα που του περιέρχονται σύμφωνα με τις εντολές του διαθέτη, χωρίς καν να έχει αναγκαστικά σχέση με τον εκτελεστή της διαθήκης. Για αυτόν το λόγο δεν πιστεύω ότι η περιγραφείσα κατάσταση είναι συγκρίσιμη, για παράδειγμα, με την του τελικού καταναλωτή που διαμένει εκτός της Κοινότητας, ο οποίος αναθέτει την υπεράσπιση των συμφερόντων του σε έναν δικηγόρο εγκατεστημένο σε ένα κράτος μέλος, προκειμένου να τον εκπροσωπεί ενώπιον των δικαστηρίων μιας τρίτης χώρας.

54. Με άλλα λόγια, κατά τη γνώμη μου, δεν νοείται πραγματική χρήση ή εκμετάλλευση μιας υπηρεσίας παρά μόνο στις περιπτώσεις που κάποιος αποφασίζει να απευθυνθεί σε έναν υποκείμενο στον φόρο, ζητώντας τις υπηρεσίες του για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ιδιαίτερα για την παραγωγή αγαθών, όπως αποτυπώνεται από τον κοινοτικό νομοθέτη στην έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας⁶.

6 — Για τον ίδιο λόγο δεν πιστεύω επίσης ότι ο διαθέτης μπορεί να θεωρηθεί ως λήπτης των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης, υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, εφόσον οι υπηρεσίες δεν παρέχονται παρά μόνο μετά το θάνατό του.

55. Τέλος, η Επιτροπή δεν αποδεικνύει με ποιον τρόπο αντίκειται στον σκοπό του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας η συνάφεια της παροχής υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης με τον τόπο εγκατάστασης του εκτελεστή αυτού, κατά τα οριζόμενα σε αυτήν τη διάταξη.

56. Όπως επισήμανα, το άρθρο 9 αυτής της οδηγίας έχει ως πρωταρχικό σκοπό να αποτρέψει τη μη φορολόγηση. Η συνάφεια των υπηρεσιών που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης με τον τόπο όπου αυτός ασκεί τις δραστηριότητες του, όπως προβλέπει η επίμαχη γερμανική νομοθεσία, συνεπάγεται τη φορολόγηση στη Γερμανία των υπηρεσιών που παρέχονται από δικηγόρους εγκατεστημένους εκεί οι οποίοι ασκούν τέτοιες δραστηριότητες, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας ή διαμονής των κληρονόμων. Η θέση την οποία υποστηρίζει η Επιτροπή έχει ως αποτέλεσμα να απαλλάσσονται από τον φόρο οι υπηρεσίες που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης στις περιπτώσεις που ο κληρονόμος του θανόντος είναι κάτοικος τρίτου κράτους.

57. Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, φρονώ ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις υποχρεώσεις της από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας με την παράλειψή της να προσδιορίσει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης σύμφωνα με αυτές τις διατάξεις, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας, αλλά εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

58. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, εάν το Δικαστήριο δεχτεί την πρότασή μου, η Επιτροπή θα πρέπει να επωμισθεί τα δικαστικά έξοδα.

V — Πρόταση

59. Κατόπιν των παραπάνω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απορρίψει ως αβάσιμη την υπό κρίση προσφυγή λόγω παράβασης κράτους μέλους και να καταδικάσει την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στα δικαστικά έξοδα.