

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)  
της 6ης Δεκεμβρίου 2007\*

Στην υπόθεση C-401/06,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 26 Σεπτεμβρίου 2006,

**Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων**, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

**Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας**, εκπροσωπούμενης από τον M. Lumma,

καθής,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: H. von Holstein, βοηθός γραμματέα,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- <sup>1</sup> Με την προσφυγή, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, στο μέτρο κατά το οποίο δεν καθορίζει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των

νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία), εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητας αλλά εκτός του κράτους του παρέχοντος τις υπηρεσίες, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από αυτή τη διάταξη της έκτης οδηγίας.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Η κοινοτική νομοθεσία*

- 2 Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) υπόκεινται οι παροχές υπηρεσιών «που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».
- 3 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι «ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες [...]».
- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση της οδηγίας ορίζει εντούτοις τα εξής:

«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 παρέχοντας τις υπηρεσίες, είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή της μόνιμης εκείνης εγκατάστασής του για την οποία παρασχέθηκαν 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.»

### *Η εθνική νομοθεσία*

- 5 Το άρθρο 3α του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzteuergesetz, στο εξής: UStG), της 26ης Νοεμβρίου 1979 (BGBl., 1979 I, σ. 1953), όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl., 2005 I, σ. 386), ορίζει τα εξής:

«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.»

6. Συναφώς, το Bundesfinanzhof διευκρίνισε σε μια απόφαση της 5ης Ιουνίου 2003 (V R 25/02, BStBl., II 2003, σ. 734) ότι το άρθρο 3α, παράγραφος 1, του UStG εφαρμόζεται στις παροχές υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης, στις παροχές που σχετίζονται με τα επαγγέλματα των δικηγόρων και των φορολογικών συμβούλων που εμπίπτουν στο άρθρο 3α, παράγραφος 4, σημείο 3, του UStG.

7. Το βιβλίο 5, τμήμα 3, του γερμανικού Αστικού Κώδικα (Bürgerliches Gesetzbuch, στο εξής: BGB) αφιερώνει τον τίτλο 6 στον εκτελεστή διαθήκης.

8. Σύμφωνα με το άρθρο 2221 του BGB, ο εκτελεστής διαθήκης μπορεί να ζητήσει για τη διεκπεραίωση της εντολής του ανάλογη αποζημίωση, υπό τον όρο να μην έχει αποφασίσει διαφορετικά ο διαθέτης.

### **Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία**

9. Με έγγραφο οχλήσεως της 12ης Απριλίου 2005, που κοινοποιήθηκε στις 19 Απριλίου, η Επιτροπή υπέδειξε ότι, κατ’ αυτήν, οι προαναφερθείσες εθνικές

φορολογικές διατάξεις είναι ασυμβίβαστες με το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και ζήτησε από τις γερμανικές αρχές να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους εντός προθεσμίας δύο μηνών από την κοινοποίηση. Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας απάντησε, με έγγραφο της 21ης Ιουνίου 2005, ότι η παροχή των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης δεν είναι συγκρίσιμη με την παροχή των δικηγορικών υπηρεσιών και ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

- 10 Η Επιτροπή, εμμένοντας στην ανάλυσή της, απηύθυνε ακολούθως στο κράτος μέλος την από 13 Δεκεμβρίου 2005 αιτιολογημένη γνώμη, κοινοποιηθείσα στις 19 Δεκεμβρίου 2005, καλώντας το να συμμορφωθεί με τη γνώμη αυτή εντός προθεσμίας δύο μηνών από την κοινοποίηση. Κατόπιν της αρνήσεως της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας να συμμορφωθεί με την εν λόγω γνώμη, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

## Επί της προσφυγής

### *Επιχειρηματολογία των διαδίκων*

- 11 Η Επιτροπή εκτιμά ότι από τις προαναφερθείσες διατάξεις του γερμανικού δικαίου, από την ερμηνεία τους από τα εθνικά δικαστήρια καθώς και από τη διοικητική τους εφαρμογή προκύπτει ότι οι υπηρεσίες του εκτελεστή διαθήκης θεωρούνται πάντοτε ως παρεχόμενες στον τόπο όπου αυτός ασκεί τη δραστηριότητά του. Το ίδιο ισχύει οσάκις αυτή η δραστηριότητα ασκείται από δικηγόρο, φορολογικό σύμβουλο ή ορκωτό λογιστή. Η Επιτροπή θεωρεί ότι μια τέτοια πρακτική είναι αντίθετη προς το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, το οποίο προκρίνει τον τόπο του λήπτη της παροχής υπηρεσιών ως τόπο εκτέλεσης της παροχής αυτής, εφόσον ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας ή εκτός του κράτους του παρέχοντος τις υπηρεσίες.

- 12 Η Επιτροπή επικαλείται, εν πρώτοις, ότι η νομολογία του Δικαστηρίου ουδόλως αναγνωρίζει ότι η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου 9, η οποία θέτει την αρχή ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών καθορίζεται σε σχέση με την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες, υπερισχύει της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου. Ως εκ τούτου, η παράγραφος 2, στοιχείο ε', επειδή ακριβώς δεν έχει χαρακτήρα εξαίρεσης, δεν πρέπει να ερμηνεύεται στενά (βλ. απόφαση της 15ης Μαρτίου 2001, C-108/00, SPI, Συλλογή 2001, σ. I-2361, σκέψη 17).
- 13 Η άποψη της Επιτροπής είναι ότι οι υπηρεσίες που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης εντάσσονται σε αυτές που παρέχονται κυρίως και συνήθως από δικηγόρους. Επομένως, προκειμένου να καθοριστεί εάν η δραστηριότητα του εκτελεστή διαθήκης εμπίπτει στην παράγραφο 1 ή στην παράγραφο 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, πρέπει να ληφθεί υπόψη όχι ο επαγγελματικός τίτλος του παρέχοντος τις υπηρεσίες αλλά αυτή καθαυτή η φύση της παροχής αυτής. Η Επιτροπή εξάλλου υπενθυμίζει ότι η απαρίθμηση των επαγγελματιών που γίνεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας είναι απλώς ενδεικτική και ότι η διάταξη αυτή έχει ως σκοπό στην πραγματικότητα να περιγράψει διάφορες κατηγορίες παροχών υπηρεσιών.
- 14 Σύμφωνα με αυτήν, ο εκτελεστής διαθήκης έχει ως έργο την προάσπιση των συμφερόντων ενός εντολέα, την αντιπροσώπευση αυτού και τη διαχείριση συγκεκριμένης αλλότριας νομικής κατάστασης. Τούτο επιβεβαιώνει, κατά την Επιτροπή, την αλληλοεπικάλυψη των δραστηριοτήτων των δικηγόρων και των εκτελεστών διαθήκης, χωρίς να αποτελεί εμπόδιο το γεγονός ότι στην εκτέλεση της διαθήκης οι οικονομικές πτυχές συσχετίζονται άμεσα με τις νομικές. Συγκεκριμένα, η οικονομική δραστηριότητα αποτελεί στοιχείο των καθημερινών υποθέσεων των δικηγόρων και η διευθέτηση μιας κληρονομικής διαδοχής δεν αποτελεί μοναδικό σχετικό παράδειγμα.
- 15 Σύμφωνα με την Επιτροπή, δεν έχει σημασία ότι οι υπηρεσίες παρέχονται στους κληρονόμους, με την ιδιότητά τους ως ληπτών της παροχής, για τον λόγο ότι αυτή η παροχή εκτελείται βάσει της βούλησης του διαθέτη.

- 16 Η Επιτροπή παρατηρεί ότι η εξέλιξη του επαγγέλματος του δικηγόρου οδηγεί —και στη Γερμανία— σε εξειδίκευση, ιδιαίτερα δε στο κληρονομικό δίκαιο, όπου υπάρχει ο ειδικευμένος στο κληρονομικό δίκαιο δικηγόρος («Fachanwalt für Erbrecht»), ενώ οποιαδήποτε εξειδίκευση προϋποθέτει, αφενός μεν, πρακτική εμπειρία στον σχετικό τομέα, αφετέρου δε, τις θεωρητικές γνώσεις που είναι εφαρμόσιμες στον τομέα εξειδίκευσης.
- 17 Ισχυρίζεται επιπλέον ότι ο διαθέτης ουδόλως είναι υποχρεωμένος να επιλέξει κάποιον ειδικό, αλλά πρέπει προπάντων να διαλέξει ένα άτομο εμπιστοσύνης, καθώς αυτός ο δεσμός εμπιστοσύνης χαρακτηρίζει τόσο τις σχέσεις με τον δικηγόρο εν γένει όσο και με τον εκτελεστή διαθήκης ειδικότερα.
- 18 Η Επιτροπή εκθέτει τέλος ότι, μολονότι οι κατευθυντήριες οδηγίες της επιτροπής για τον ΦΠΑ (53η συνεδρίαση της 4ης και 5ης Νοεμβρίου 1997, έγγραφο XXI/97/1.658), 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, δεν έχουν δεσμευτική ισχύ, ωστόσο μεταφράζουν επαρκώς στην προκειμένη περίπτωση τη βούληση του κοινοτικού νομοθέτη να υποβάλει την αναζήτηση και εξακρίβωση του κληρονόμου στο καθεστώς αυτής της διάταξης. Πρέπει, επομένως, να χρησιμοποιηθούν ως αφετηρία οι κανόνες που εφαρμόζονται σε θέματα αναζήτησης και εξακρίβωσης κληρονόμου προκειμένου να τύχουν εφαρμογής στις δραστηριότητες των εκτελεστών διαθήκης, ανεξάρτητα από τις ενδεχόμενες πρακτικές δυσκολίες που μπορεί να συνεπάγεται αυτός ο τρόπος προσδιορισμού του τόπου παροχής των υπηρεσιών.
- 19 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ζητεί την απόρριψη της προσφυγής και την καταδίκη της Επιτροπής στο σύνολο των εξόδων.
- 20 Το κράτος μέλος αυτό υποστηρίζει ότι η παροχή των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης δεν είναι συγκρίσιμη με τη συνήθη παροχή δικηγορικών υπηρεσιών και ότι διαχωρίζεται επίσης από τις άλλες παροχές υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.



- 21 Υπογραμμίζει ότι κάθε πρόσωπο που έχει την ικανότητα δικαίου μπορεί να διορισθεί εκτελεστής διαθήκης. Σημειώνει ότι η δραστηριότητα του εκτελεστή διαθήκης εξαρτάται από τις οδηγίες του διαθέτη και καλύπτει ποικίλες πραγματικές καταστάσεις. Αναγνωρίζει μεν ότι η υλοποίηση της βούλησης του διαθέτη κατά την εκκαθάριση της κληρονομιάς προϋποθέτει νομικές γνώσεις, λόγος για τον οποίο καταφεύγει κάποιος συχνά σε δικηγόρο, υποστηρίζει όμως ότι δεν πρόκειται για δραστηριότητα παροχής νομικών συμβουλών.
- 22 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας προσθέτει επίσης ότι από την απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1997, C-145/96, von Hoffmann (Συλλογή 1997, σ. I-4857) προκύπτει ότι μόνον οι υπηρεσίες που παρέχονται κυρίως και συνήθως στο πλαίσιο των επαγγελματιών που απαριθμεί το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας περιλαμβάνονται στο πεδίο της διάταξης αυτής. Αυτό δεν ισχύει για τις υπηρεσίες που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης, καθώς αυτός δεν έχει εντολέα τον οποίο πρέπει να υπερασπισθεί. Πρόκειται για συμβιβασμό συμφερόντων και όχι για αντιπροσώπευση ενός μέρους.
- 23 Επιπλέον, οι υπηρεσίες που παρέχονται από δικηγόρο ή αυτές που παρέχονται από εκτελεστή διαθήκης, έστω και αν αυτός είναι δικηγόρος, διαφέρουν ως προς τον σκοπό που έγκειται, στη μεν πρώτη περίπτωση, στη διενέργεια νομικών πράξεων και στην παροχή νομικών συμβουλών, στη δε δεύτερη, στη διενέργεια πράξεων οικονομικής και διαχειριστικής φύσης.
- 24 Σύμφωνα με την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη οι στόχοι της έκτης οδηγίας. Συναφώς, πρέπει, στο μέτρο του δυνατού, η παροχή υπηρεσιών να φορολογείται στον τόπο όπου πραγματοποιείται η παροχή ή η χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση της υπηρεσίας αυτής, βάσει της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Μολονότι είναι δυνατό να θεμελιωθεί ένας τοπικός σύνδεσμος μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του, στο πλαίσιο της σχέσης μεταξύ του εκτελεστή διαθήκης και του κληρονόμου απουσιάζει αυτός ο σύνδεσμος, καθώς η εκτέλεση της διαθήκης συνδέεται κυρίως με τον τόπο της κληρονομιάς. Επιπλέον, στην περίπτωση διαχείρισης ακινήτων, θα μπορούσαν να ανακύψουν δυσκολίες καθόσον, δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ο τόπος φορολόγησης θα πρέπει να είναι ο της τοποθεσίας των

ακινήτων. Το γεγονός ότι οι κληρονόμοι μπορεί να βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη καθώς και εκτός της Κοινότητας θέτει περαιτέρω προβλήματα εν προκειμένω.

- 25 Η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας υποστηρίζει τέλος ότι δεν πρόκειται ούτε για «παρόμοιες παροχές» υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας. Ειδικότερα, αντικρούει οποιαδήποτε σύγκριση με τη δραστηριότητα του προσώπου που προβαίνει σε αναζήτηση και εξακρίβωση κληρονόμων.

### *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

- 26 Προκαταρκτικά, πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες παρατηρήσεις.
- 27 Πρώτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει την ύπαρξη της φερόμενης παραβάσεως. Η Επιτροπή οφείλει να προσκομίσει στο Δικαστήριο τα στοιχεία που είναι αναγκαία για τη διαπίστωση της παραβάσεως, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να στηριχθεί σε κανένα τεκμήριο (αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 1990, C-62/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1990, σ. I-925, σκέψη 37, και της 14ης Απριλίου 2005, C-341/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2005, σ. I-2733, σκέψη 35).
- 28 Δεύτερον, επιβάλλεται η επισήμανση ότι, εν προκειμένω, η προσφυγή λόγω παραβάσεως μπορεί να αφορά μόνον την περίπτωση κατά την οποία αφενός η παροχή υπηρεσιών από τον εκτελεστή διαθήκης πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας, όπως προβλέπεται στο άρθρο 2221 του BGB, και αφετέρου η παροχή αυτή προέρχεται από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αφού χωρίς τη συνδρομή αυτών των στοιχείων η παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να υπόκειται στον ΦΠΑ.

- 29 Τρίτον, πρέπει να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, ότι η παράγραφος 2 εμφανίζει μια σειρά συγκεκριμένων σημείων αναφοράς, ενώ η παράγραφος 1 θέτει σχετικά έναν κανόνα γενικής φύσεως. Σκοπός των εν λόγω διατάξεων είναι η αποφυγή, αφενός μεν, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία, αφετέρου δε, της μη φορολογήσεως εσόδων (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, C-168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14 της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20, και SPI, προπαρατεθείσα, σκέψη 15).
- 30 Όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, η παράγραφος 1 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ερώτημα που τίθεται για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση είναι αν αυτή εμπίπτει σε μια από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2. Αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, η περίπτωση εμπίπτει στην παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Dudda, σκέψη 21, και SPI, σκέψη 16).
- 31 Εν προκειμένω, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας δεν αφορά επαγγέλματα όπως είναι το επάγγελμα του δικηγόρου, του συμβούλου, του λογιστή ή του μηχανικού, αλλά αφορά υπηρεσίες. Ο κοινοτικός νομοθέτης χρησιμοποιεί τα επαγγέλματα που παρατίθενται στη διάταξη αυτή ως μέσον οριοθέτησεως των κατηγοριών υπηρεσιών που εμπίπτουν στη διάταξη αυτή (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση von Hoffmann, σκέψη 15). Ο όρος «λοιπές παρόμοιες παροχές» αναφέρεται όχι σε κάποιο κοινό γνώρισμα των ετερογενών δραστηριοτήτων που μνημονεύει το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, αλλά σε υπηρεσίες παρόμοιες με καθεμιά από τις δραστηριότητες αυτές χωριστά. Μια υπηρεσία πρέπει να θεωρείται ως παρόμοια με κάποια από τις δραστηριότητες που μνημονεύει το άρθρο αυτό οσάκις αμφότερες εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 6ης Μαρτίου 1997, C-167/95, Linthorst, Rouwels en Scheres, Συλλογή 1997, σ. I-1195, σκέψεις 19 έως 22, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση von Hoffmann, σκέψεις 20 και 21).

- 32 Η παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκέψεων.
- 33 Η Επιτροπή προσάπτει εν προκειμένω στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ότι έκρινε, με τη νομοθεσία της, ότι η παροχή υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης εμπίπτει στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ενώ, σύμφωνα με την Επιτροπή, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, είτε ως παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται κυρίως και συνήθως από δικηγόρο είτε ως παροχή υπηρεσιών που είναι παρόμοια με αυτήν που ασκείται στο πλαίσιο της δραστηριότητας του δικηγόρου.
- 34 Επομένως, πρέπει πρώτα να καθορισθεί εάν οι παροχή υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης εντάσσεται στις υπηρεσίες που παρέχονται κυρίως και συνήθως στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικηγόρου.
- 35 Η παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της εκτέλεσης διαθήκης ανάγεται στη βούληση του διαθέτη να υλοποιηθούν οι διατάξεις της διαθήκης από ένα ή περισσότερα πρόσωπα. Ο BGB προβλέπει ότι ο εκτελεστής διαθήκης μπορεί να επιλεγεί απευθείας από τον διαθέτη ή από έναν τρίτο τον οποίο θα έχει ορίσει ο διαθέτης ή ακόμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, από το Nachlassgericht (δικαστήριο της κληρονομιάς). Οι πράξεις τις οποίες αυτός καλείται να διεκπεραιώσει ποικίλλουν, όσον αφορά τη φύση και τη διάρκειά τους, ανάλογα με την εντολή που του έχει ανατεθεί.
- 36 Όσον αφορά τις υπηρεσίες που παρέχονται κυρίως και συνήθως στο πλαίσιο της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικηγόρου, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι αυτές έχουν ως αντικείμενο την εκπροσώπηση και την προστασία των συμφερόντων ενός προσώπου (απόφαση von Hoffmann, προπαρατεθείσα, σκέψη 17).

- 37 Μολονότι οι εκτελεστές διαθήκης, ιδιαίτερα στη Γερμανία, επιλέγονται συχνά μεταξύ των δικηγόρων, λόγω των νομικών τους γνώσεων και του γεγονότος ότι κάθε κληρονομική διαδοχή απαιτεί δικηγορική συνδρομή, δεν αναιρείται το γεγονός ότι ο εκτελεστής διαθήκης δεν αντιπροσωπεύει τον διαθέτη, αλλά περιορίζεται στην εκτέλεση της τελευταίας βούλησης αυτού, παραμένοντας ουδέτερος απέναντι στους δικαιούχους της παροχής των υπηρεσιών του. Δεν προστατεύει κατά κυριολεξία τα συμφέροντα του διαθέτη, αλλά υλοποιεί μια αποκρυσταλλωμένη βούληση της οποίας είναι ο ερμηνευτής, ενώ, στο πλαίσιο της σχέσης που συνδέει τον δικηγόρο με τον πελάτη του, ο δικηγόρος έχει ως καθήκον την εξυπηρέτηση των συμφερόντων του πελάτη του με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, κατά κανόνα σε περιβάλλον αντιδικίας όπου υπάρχουν αντικρουόμενα συμφέροντα. Επομένως, οι υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της εκτέλεσης διαθήκης παρουσιάζουν έναν ιδιαίτερο χαρακτήρα που τις διαχωρίζει από τις υπηρεσίες που παρέχονται κυρίως και συνήθως από δικηγόρο.
- 38 Ακολούθως πρέπει να εξετασθεί αν οι υπηρεσίες που παρέχει ο εκτελεστής διαθήκης μπορούν να θεωρηθούν ως ανάλογες αυτών του δικηγόρου, υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.
- 39 Πρέπει να επισημανθεί ότι η σημαντική ποικιλία καθηκόντων τα οποία μπορεί να διεκπεραιώνει ο εκτελεστής διαθήκης, από τη διαχείριση περιουσιακών στοιχείων μέχρι την προστασία ηθικών συμφερόντων, μέσω της απλής διανομής χρηματικών ποσών ή κινητών ή ακίνητων πραγμάτων, καθιστά πολύπλοκη τη χάραξη ενός προτύπου παροχής υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης. Η αποστολή του εκτελεστή διαθήκης συνίσταται δηλαδή στην πραγματοποίηση της βούλησης του διαθέτη, πράγμα το οποίο μπορεί να συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων διαχείρισης, δικαιοπραξιών και ενός ευρέως φάσματος υλικών ή νομικών πράξεων. Η παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της εκτέλεσης διαθήκης σχετίζεται ωστόσο περισσότερο, όπως ορθώς υπογραμμίζει η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, με οικονομική δραστηριότητα, εφόσον, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, εναπόκειται στον εκτελεστή διαθήκης να εκτιμά και να διανέμει την περιουσία του διαθέτη προς όφελος των δικαιούχων της παροχής και, ορισμένες φορές, ιδιαίτερα δε στο πλαίσιο της διαχείρισης της περιουσίας ανηλίκων, να προστατεύει αυτήν την περιουσία και να συντελεί στην αύξησή της. Αντιθέτως, και μολονότι υπολογισμοί οικονομικής φύσεως προφανώς δεν είναι άσχετοι με τη δραστηριότητα του δικηγόρου, οι δικηγορικές υπηρεσίες αποβλέπουν πρωτίστως στην ευδοκίμηση μιας αξίωσης που προβλέπει ο νόμος. Αυτές οι δύο παροχές υπηρεσιών δεν εξυπηρετούν επομένως τον ίδιο σκοπό.

- 40 Υπ' αυτές τις συνθήκες, οι υπηρεσίες που παρέχουν ο εκτελεστής διαθήκης και ο δικηγόρος δεν μπορεί να θεωρηθούν παρόμοιες.
- 41 Πρέπει επομένως να συναχθεί ότι η παροχή των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης δεν συνιστά παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται κυρίως και συνήθως από δικηγόρο ούτε παρουσιάζει ομοιότητες με την παροχή δικηγορικών υπηρεσιών.
- 42 Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο κρίνει ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας παρέβη τις διατάξεις της έκτης οδηγίας διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία σύμφωνα με την οποία ο τόπος παροχής των υπηρεσιών του εκτελεστή διαθήκης πρέπει να καθορίζεται στον τόπο όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες ασκεί τη δραστηριότητά του.
- 43 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο δεν μπορεί παρά να απορρίψει την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 44 Δυνάμει του άρθρου 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ζήτησε να καταδικασθεί η προσφεύγουσα και η τελευταία ηττήθηκε, η Επιτροπή πρέπει να καταδικασθεί, επιπλέον των δικών της δικαστικών εξόδων, στα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφασίζει:

- 1) Απορρίπτει την προσφυγή.
  
- 2) Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων φέρει, επιπλέον των δικών της δικαστικών εξόδων, τα έξοδα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

(υπογραφές)