

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 6 grudnia 2007 r.*

W sprawie C-401/06

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 26 września 2006 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich reprezentowana przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Federalnej Niemiec reprezentowanej przez M. Lumę, działającego w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh
i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 września
2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że nieokreślając miejsca świadczenia usług wykonawcy testamentu zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej:

ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) w przypadku, gdy świadczenia usług są wykonywane na rzecz klientów mających siedzibę poza terytorium Wspólnoty Europejskiej lub podatników mających siedzibę na terytorium Wspólnoty, lecz nie w tym samym państwie, co usługodawca, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy powyższego przepisu szóstej dyrektywy.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 2 Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) podlega świadczenie usług dokonywane „odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.
- 3 Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że „[z]a miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi [...]”.
- 4 Jednakże art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie tej dyrektywy wyjaśnia, że:

„e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom

mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[...]

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

Uregulowania krajowe

- ⁵ Artykuł 3a Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej UStG) z dnia 26 listopada 1979 r. (BGBl. 1979 I, str. 1953), w brzmieniu wynikającym z ustawy z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. 2005 I, str. 386), stanowi:

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

[...]

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

4. »Pozostałymi usługami« w rozumieniu ust. 3 są [...] pozostałe usługi świadczone w ramach wykonywania działalności przez adwokata, [...] doradcę podatkowego, [...] a w szczególności świadczenie doradztwa prawnego, gospodarczego i technicznego”.

6 W odniesieniu do powyższych przepisów Bundesfinanzhof w wyroku z dnia 5 czerwca 2003 r. (V R 25/02, BStBl. 2003 II, str. 734) wyjaśnił, że art. 3a ust. 1 UStG ma zastosowanie do usług wykonawcy testamentu, a usługi typowe dla zawodu adwokata i doradcy podatkowego objęte są zakresem zastosowania art. 3a ust. 4 pkt 3 UStG.

7 Księga 5 rozdział 3 tytuł 6 Bürgerliches (niemieckiego kodeksu cywilnego Gesetzbuch, zwanego dalej „BGB”) dotyczy wykonawcy testamentu.

8 Zgodnie z art. 2221 BGB wykonawca testamentu może żądać odpowiedniego wynagrodzenia z tytułu wykonywania swych czynności, o ile spadkodawca nie postanowił inaczej.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

9 W wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 12 kwietnia 2005 r., doręczonym w dniu 19 kwietnia 2005 r. Komisja wskazała, że jej zdaniem wyżej przywołane krajowe

przepisy podatkowe są niezgodne z art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy oraz wezwała władze niemieckie do przedstawienia swych uwag w terminie dwóch miesięcy od dnia doręczenia. Pismem z dnia 21 czerwca 2005 r. Republika Federalna Niemiec odpowiedziała, że usługi wykonawców testamentu nie są porównywalne z usługami adwokatów i nie wchodzą w zakres zastosowania art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

- 10 Podtrzymując swoje stanowisko Komisja skierowała do Republiki Federalnej Niemiec uzasadnioną opinię z dnia 13 grudnia 2005 r., która została doręczona w dniu 19 grudnia 2005 r., wzywając do zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od dnia doręczenia. Wobec odmowy Republiki Federalnej Niemiec Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumenty uczestników

- 11 W ocenie Komisji z przywołanych wyżej przepisów prawa niemieckiego oraz z ich wykładni przez sądy krajowe, jak również ze sposobu ich stosowania przez organy administracji wynika, że usługi wykonawcy testamentu uważa się zawsze za świadczone w miejscu, w którym wykonuje on swą działalność. Tak samo jest w przypadku, gdy tego rodzaju działalność wykonywana jest przez adwokatów, doradców podatkowych lub rewidentów. Zdaniem Komisji taka praktyka jest sprzeczna z brzmieniem art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym w przypadku klienta mającego siedzibę poza terytorium Wspólnoty lub państwa usługodawcy miejscem świadczenia usług jest miejsce siedziby klienta.

- 12 Komisja na wstępie podnosi, że orzecznictwo Trybunału nie przyznaje ust. 1 powołanego art. 9, ustanawiającemu zasadę określania miejsca świadczenia według miejsca wykonywania działalności gospodarczej przez usługodawcę, żadnego pierwszeństwa wobec ust. 2 tego artykułu. Zatem skoro art. 9 ust. 2 lit. e) nie ma charakteru wyjątku, to nie musi być interpretowany zawężająco (zob. wyrok z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. str. I-2361, pkt 17).
- 13 Komisja jest zdania, że usługi wykonywane przez wykonawcę testamentu należą do usług świadczonych głównie i zwykle przez adwokatów. W celu określenia, czy działalność wykonawcy testamentu objęta jest zakresem art. 9 ust. 1, czy art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy nie należy więc przywiązywać wagi do nazwy zawodu osoby, która świadczy dane usługi, lecz do charakteru tych usług. Komisja ponadto przypomina, że zawody wymienione w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy podane zostały tam jedynie tytułem przykładu, a przepis ten w istocie ma na celu określenie pewnych kategorii usług.
- 14 Według Komisji zadaniem wykonawcy testamentu jest ochrona interesów i reprezentowanie zleceniodawcy oraz regulowanie konkretnej sytuacji prawnej osób trzecich. Potwierdza to, że działalność adwokatów nakłada się z działalnością wykonawców testamentu, czemu nie stoi na przeszkodzie fakt, iż w przypadku wykonywania testamentu aspekty gospodarcze związane są z aspektami prawnymi. Działalność o charakterze gospodarczym jest bowiem również częścią zwykłej działalności adwokackiej i zarządzanie spadkiem nie jest pod tym względem wyjątkowe.
- 15 Zdaniem Komisji niewielkie znaczenie ma okoliczność, że usługi świadczone są na rzecz spadkobierców jak klientów, skoro świadczone są one z uwzględnieniem woli spadkodawcy.

- 16 Komisja zwraca uwagę, że ewolucja zawodu adwokata prowadzi do specjalizacji, co do tycy również Niemiec, szczególnie w dziedzinie prawa spadkowego, w której działają wyspecjalizowani adwokaci („Fachanwalt für Erbrecht”). Specjalizacja zakłada posiadanie doświadczenia praktycznego i wiedzy teoretycznej w określonej dziedzinie.
- 17 Komisja podnosi ponadto, że spadkodawca nie jest w żaden sposób zobowiązany do wybrania specjalisty, lecz musi przede wszystkim wybrać osobę, którą darzy zaufaniem. Owa więź zaufania charakteryzuje zarówno stosunki z adwokatem w ogólności, jak i z wykonawcą testamentu w szczególności.
- 18 Komisja wskazuje wreszcie, że chociaż wytyczne komitetu ds. podatku VAT (53 spotkanie w dniach 4 i 5 listopada 1997 r., dokument XXI/97/1.658), zgodnie z którymi miejsce świadczenia usług dotyczących poszukiwania spadkobierców winno być określane zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, nie mają mocy wiążącej, to w niniejszym przypadku dokładnie odzwierciedlają one wolę prawodawcy wspólnotowego, by poszukiwania spadkobierców objęte były zakresem tego przepisu. Należy zatem kierować się zasadami stosowanymi w dziedzinie poszukiwania spadkobierców i stosować je w odniesieniu do działalności wykonawcy testamentu, niezależnie od ewentualnych trudności praktycznych, jakie mogą wynikać z takiego sposobu określania miejsca świadczenia usług.
- 19 Republika Federalna Niemiec wnosi o oddalenie skargi i obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 20 Twierdzi, że usługi wykonawcy testamentu nie są porównywalne do zwykłych usług świadczonych przez adwokata i różnią się także od innych usług, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

- 21 Państwo to podkreśla, że każda osoba posiadająca zdolność prawną może zostać wyznaczona na wykonawcę testamentu. Wskazuje, że działalność wykonawcy testamentu uzależniona jest od instrukcji spadkodawcy i obejmuje różnorodne sytuacje. Przyznaje, że realizacja woli spadkodawcy przy rozporządzaniu składnikami spadku zakłada posiadanie wiedzy prawniczej, co powoduje, iż często powoływani są do tego adwokaci, lecz twierdzi, że nie chodzi tu o działalność doradczą.
- 22 Republika Federalna Niemiec dodaje, że z wyroku z dnia 16 września 1997 r. w sprawie C-145/96 von Hoffmann, Rec. str. I-4857, wynika, iż tylko usługi świadczone głównie i zwykle w ramach wykonywania zawodów, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy objęte są zakresem zastosowania tego przepisu. Nie jest tak w przypadku usług świadczonych przez wykonawcę testamentu, gdyż nie ma on zleceniodawcy, którego interesy miałyby chronić. W tym przypadku chodzi o pogodzenie różnych interesów, a nie o reprezentowanie jednej ze stron.
- 23 Co więcej, świadczenie usług przez adwokata i przez wykonawcę testamentu, nawet jeśli jest nim adwokat, służy różnym celom: w pierwszym przypadku chodzi o cele prawne i o doradztwo prawne, w drugim przypadku chodzi o cele gospodarcze i o zarządzanie.
- 24 Zdaniem Republiki Federalnej Niemiec trzeba również wziąć pod uwagę cele szóstej dyrektywy. Z tego względu w świetle zasady neutralności podatku VAT należy, na tyle na ile to możliwe, opodatkowywać usługi w miejscu, gdzie są one świadczone lub używane i wykorzystywane. O ile możliwe jest ustalenie powiązania z określonym miejscem w stosunkach pomiędzy adwokatem a jego klientem, to brak jest takiego powiązania w stosunkach pomiędzy wykonawcą testamentu a spadkobiercą, ponieważ wykonywanie testamentu związane jest przede wszystkim z miejscem położenia masy spadkowej. Ponadto należy spodziewać się trudności w przypadku zarządzania nieruchomościami, ponieważ zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy

miejszem opodatkowania jest wówczas miejsce położenia nieruchomości. Okoliczność, że spadkobiercy mogą znajdować się w różnych państwach członkowskich lub poza terytorium Wspólnoty również stwarza w tym zakresie problem.

- 25 Republika Federalna Niemiec twierdzi wreszcie, że z powyższych względów w niniejszej sprawie nie występują usługi „podobne” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy. Odrzuca w szczególności wszelkie porównania z działalnością genealogów poszukujących spadkobierców.

Ocena Trybunału

- 26 Na wstępie należy poczynić następujące uwagi.
- 27 Po pierwsze, trzeba przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach postępowania o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego wszczętego na podstawie art. 226 WE obowiązek udowodnienia istnienia zarzucanego uchybienia spoczywa na Komisji. To Komisja powinna przedstawić Trybunałowi dowody niezbędne do oceny istnienia tego uchybienia bez opierania się na jakimkolwiek domniemaniu (wyroki: z dnia 20 marca 1990 r. w sprawie C-62/89 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-925, pkt 37 i z dnia 14 kwietnia 2005 r. w sprawie C-341/02 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. str. I-2733, pkt 35).
- 28 Po drugie, należy podnieść, że w niniejszej sprawie skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy może jedynie sytuacji, w której z jednej strony świadczenie usług przez wykonawcę testamentu ma charakter odpłatny, na co pozwala art. 2221 BGB, a drugiej strony usługi te są świadczone przez podatnika działającego w takim charakterze w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, gdyż bez tego usługi te nie mogą być opodatkowane podatkiem VAT.

29 Po trzecie, należy wskazać, że jeśli chodzi o stosunek pomiędzy ust. 1 i 2 art. 9 szóstej dyrektywy, to Trybunał wielokrotnie orzekał, iż ust. 2 zawiera szczególne przypadki określania miejsca świadczenia, podczas gdy ust. 1 zawiera w tym zakresie regułę ogólną. Przepisy te mają na celu uniknięcie, z jednej strony, zbiegu kompetencji, który może prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony, braku opodatkowania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 14, z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 20 i ww. wyrok w sprawie SPI, pkt 15).

30 Zatem jeśli chodzi o wykładnię art. 9 szóstej dyrektywy, ust. 1 tego przepisu nie ma żadnego pierwszeństwa stosowania w stosunku do ust. 2. Kwestia, jaka powstaje w każdej sytuacji sprowadza się do tego, czy sytuacja ta stanowi jeden z przypadków wskazanych w art. 9 ust. 2. Jeśli nie, to objęta jest ona zakresem ust. 1 tego artykułu (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach Dudda, pkt 21, i SPI, pkt 16).

31 W tym miejscu należy podkreślić, że art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy nie dotyczy zawodów — takich jak zawód adwokata, doradcy, księgowych lub inżynierów — lecz usług. Prawodawca wspólnotowy używa wymienionych w tym przepisie zawodów jako środka służącego zdefiniowaniu kategorii usług będących jego przedmiotem (zob. ww. wyrok w sprawie von Hoffmann, pkt 15). Określenie „inne podobne usługi” odnosi się nie do jakiegoś wspólnego elementu różnorodnych rodzajów działalności wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy, lecz do usług podobnych do świadczonych w ramach każdego z tych rodzajów działalności rozpatrywanego odrębnie. Dana usługa musi być zatem uznana za podobną do usług świadczonych w ramach jednego z rodzajów działalności wymienionych w tym przepisie, jeżeli w obu przypadkach chodzi o realizację tego samego celu (zob. podobnie wyrok z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 19–22 i ww. wyrok w sprawie von Hoffmann, pkt 20 i 21).

- 32 Niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego należy rozpatrywać właśnie w świetle powyższych rozważań.
- 33 Komisja zarzuca w niniejszej sprawie, że Republika Federalna Niemiec w swoim ustawodawstwie przyjęła, iż usługi wykonawcy testamentu objęte są zakresem art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, podczas gdy zdaniem Komisji objęte są one zakresem art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy, bądź to jako usługi świadczone głównie i zwykle przez adwokata, bądź jako usługi podobne do usług świadczonych w ramach działalności adwokackiej.
- 34 W konsekwencji należy na wstępie przesądzić, czy usługi wykonawcy testamentu należą do usług świadczonych głównie i zwykle w ramach wykonywania zawodu adwokata.
- 35 Usługi w zakresie wykonywania testamentu znajdują podstawę w woli spadkodawcy, by jedna lub więcej osób wprowadziła w życie jego rozporządzenia testamentowe. BGB przewiduje, że wykonawca testamentu może być wyznaczony bezpośrednio przez spadkodawcę lub przez osobę trzecią wskazaną przez spadkodawcę, lub też w określonych przypadkach, przez Nachlassgericht (sąd właściwy w sprawach spadkowych). Czynności powierzone wykonawcy testamentu różnią się — co do ich charakteru i czasu trwania — w zależności od zakresu otrzymanego upoważnienia.
- 36 Jeśli chodzi o usługi świadczone głównie i zwykle w ramach wykonywania zawodu adwokata, to Trybunał wyjaśnił, że mają one za przedmiot reprezentowanie i ochronę interesów określonej osoby (ww. wyrok w sprawie von Hoffmann, pkt 17).

37 Chociaż prawdą jest, że wykonawcy testamentu są często wybierani spośród adwokatów, szczególnie w Niemczech, ze względu na ich wiedzę prawniczą, która jest wymagana we wszystkich przypadkach dotyczących dziedziczenia, to jednak wykonawca testamentu nie reprezentuje spadkodawcy, lecz ogranicza się do wykonania jego ostatniej woli pozostając bezstronnym wobec osób, na rzecz których świadczy usługi. Nie chroni on ściśle rzecz biorąc interesów spadkodawcy, lecz wprowadza w życie oświadczenie woli dokonując jego wykładni. Tymczasem w ramach stosunków łączących adwokata z klientem zadaniem tego pierwszego jest służenie jak najlepszym interesom drugiego, co do zasady w kontekście sporu i przy występowaniu interesów przeciwnych. Wynika z tego, że usługi świadczone w zakresie wykonywania testamentu mają szczególny charakter, który odróżnia je od usług świadczonych głównie i zwykle przez adwokatów.

38 Następnie konieczne jest zbadanie, czy usługi wykonawcy testamentu mogą być uznane za podobne do usług świadczonych przez adwokata, w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tiret trzecie szóstej dyrektywy.

39 Należy zauważyć, że znaczna różnorodność czynności, których może dokonywać wykonawca testamentu — począwszy od zarządzania majątkiem, przez proste rozdzielanie kwot pieniężnych albo rzeczy ruchomych lub nieruchomości, do ochrony interesów niemajątkowych — sprawia, iż trudno jest wskazać typowe usługi w zakresie wykonywania testamentu. Zadaniem wykonawcy testamentu jest bowiem wykonanie woli spadkodawcy, co może obejmować czynności zarządzania, czynności prawne i cały szereg czynności faktycznych i procesowych. Jak to słusznie podkreśla Republika Federalna Niemiec usługi w zakresie wykonywania testamentu należą ogólnie do działalności o charakterze gospodarczym, gdyż w większości przypadków polegają na dokonywaniu przez wykonawcę testamentu szacowania i podziału majątku spadkodawcy na rzecz odbiorców tych usług, a czasem, w szczególności w ramach zarządzania majątkiem osób niepełnoletnich, na ochronie i pomnażaniu tego majątku. Natomiast, chociaż względy gospodarcze nie są obce działalności adwokatów, to świadczone przez nich usługi mają za cel przede wszystkim umożliwienie realizacji roszczeń o charakterze prawnym. Te dwa rodzaje usług nie służą więc tym samym celom.

- 40 W tych okolicznościach usługi wykonawcy testamentu i usługi adwokata nie mogą być uważane za podobne.
- 41 Należy zatem stwierdzić, że usługi w zakresie wykonywania testamentu nie stanowią ani usług świadczonych głównie i zwykle przez adwokatów, ani usług podobnych do świadczonych przez adwokatów.
- 42 W konsekwencji należy orzec, że Komisja nie wykazała, iż utrzymując w mocy przepisy, zgodnie z którymi miejscem świadczenia usług przez wykonawcę testamentu jest miejsce, w którym wykonuje on swą działalność, Republika Federalna Niemiec naruszyła przepisy szóstej dyrektywy.
- 43 W związku z tym Trybunał musi oddalić niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

- 44 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Republika Federalna Niemiec wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją nie tylko kosztami własnymi, ale również kosztami poniesionymi przez Republikę Federalną Niemiec.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**

- 2) **Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona, poza kosztami własnymi, także kosztami poniesionymi przez Republikę Federalną Niemiec.**

Podpisy