

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

6. prosince 2007\*

Ve věci C-401/06,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES,  
podaná dne 26. září 2006,

**Komise Evropských společenství**, zastoupená D. Triantafyllouem, jako zmocněn-  
cem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

**Spolkové republice Německo**, zastoupené M. Lummou, jako zmocněncem,

žalované,

\* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh  
a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, zástupce vedoucího kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. září  
2007,

vydává tento

**Rozsudek**

- 1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Spolková republika Německo tím, že neurčila místo poskytování služeb ze strany správce závěti v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

(Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jsou-li služby poskytovány zákazníkům usazeným mimo Evropské společenství nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejném státě jako dodavatel, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z tohoto ustanovení šesté směrnice.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Společenství*

- 2 Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) poskytování služeb za „protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
- 3 Článek 9 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „[z]a místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje [...]“.
- 4 Článek 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážka této směrnice však upřesňuje:

„e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve

Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

— služby poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací.“

### *Vnitrostátní právní úprava*

- 5 Ustanovení § 3a zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) ze dne 26. listopadu 1979 (BGBl. 1979 I, s. 1953), ve znění zákona ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), stanoví:

„1. Místem poskytování služeb je místo, kde podnikatel vykonává svou činnost, s výhradou § 3b a 3f [...]

[...]

3. Jestliže je odběratelem jedné z dalších služeb uvedených v odstavci 4 podnik, pak se odchýlně od odstavce 1 považuje poskytnutí služby za uskutečněné v místě, kde odběratel vykonává svou činnost [...]

4. Ve smyslu odstavce 3 se „dalšími službami“ rozumí: [...] další služby poskytované v rámci činností advokáta, [...], daňového poradce [...] a především poskytování právního, ekonomického a technického poradenství.“

6 Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) v tomto ohledu v rozsudku ze dne 5. června 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, s. 734) upřesnil, že § 3a odst. 1 UStG se použije na služby správce závěti, zatímco na zvláštní služby poskytované advokátem a daňovým poradcem se vztahuje § 3a odst. 4 bod 3 UStG.

7 V knize 5 oddílu 3 německého občanského zákoníku (Bürgerliches Gesetzbuch, dále jen „BGB“) je věnována hlava 6 správci závěti.

8 Podle § 2221 BGB může správce závěti požadovat za výkon své funkce přiměřenou náhradu, nerozhodl-li zůstavitel jinak.

### **Postup před zahájením soudního řízení**

9 Komise ve své výzvě dopisem ze dne 12. dubna 2005, doručeným dne 19. dubna 2005, uvedla, že podle ní jsou výše uvedené vnitrostátní daňové předpisy neslučitelné

s čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážkou šesté směrnice, a vyzvala německé orgány k podání jejich vyjádření ve lhůtě dvou měsíců od uvedeného doručení. Spolková republika Německo odpověděla dopisem ze dne 21. června 2005, že poskytování služeb správce závěti není srovnatelné s poskytováním služeb advokáta a nespadá do působnosti čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice.

- 10 Komise trvala na své analýze, a proto zaslala členskému státu odůvodněné stanovisko ze dne 13. prosince 2005, doručené dne 19. prosince 2005, kterým mu nařídila, aby tomuto stanovisku vyhověl ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení. Komise se poté, co Spolková republika Německo odmítla uvedenému stanovisku vyhovět, rozhodla podat tuto žalobu.

## **K žalobě**

### *Argumentace účastníků řízení*

- 11 Komise má za to, že z výše uvedených ustanovení německého práva, jak jsou vykládána vnitrostátními soudy i jak jsou administrativně uplatňována, vyplývá, že služby správce závěti se považují vždy za poskytované v místě, kde správce vykonává svou činnost. Totéž platí podle Komise také v případě, že tato činnost je vykonávána advokáty, daňovými poradci nebo podnikovými revizory. Taková praxe je v rozporu se zněním čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, které považuje místo zákazníka služeb za místo poskytnutí služeb, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo mimo stát poskytovatele služeb.

- 12 Komise především poukazuje na to, že judikatura Soudního dvora nepřiznává odstavci 1 uvedeného článku 9, který stanoví zásadu určení místa poskytování služeb podle sídla výkonu hospodářské činnosti poskytovatele služeb, vůči odstavci 2 téhož článku žádnou prioritu. Vzhledem k tomu, že uvedený odst. 2 písm. e) nemá povahu výjimky, nesmí být tedy vykládán restriktivně (viz rozsudek ze dne 15. března 2001, SPI, C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 17).
- 13 Komise má za to, že služby poskytované správcem závěti náleží k řadě služeb, které jsou převážně a obvykle zajišťovány advokátem. Pro účely určení, zda se na činnost správce závěti vztahuje odstavec 1, nebo odstavec 2 článku 9 šesté směrnice, je třeba se tedy zaměřit nikoli na název povolání toho, kdo dotčené služby poskytuje, ale na samotnou povahu těchto služeb. Komise krom toho připomíná, že povolání uvedená v čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice jsou uvedena pouze příkladmo a že cílem tohoto ustanovení je ve skutečnosti popis kategorií poskytovaných služeb.
- 14 Podle Komise má správce závěti za úkol bránit zájmy mandanta, zastupovat ho a řešit konkrétní právní situaci jiných osob. To potvrzuje, že činnosti advokátů a správců závěti se překrývají, aniž by tomu mohla bránit skutečnost, že v rámci výkonu závěti jsou hospodářské aspekty spojeny s právními aspekty. Hospodářská činnost je totiž také součástí běžné činnosti advokátů a vypořádání dědictví není v tomto ohledu výjimečné.
- 15 Podle Komise nezáleží příliš na tom, že služby jsou poskytovány dědicům jakožto zákazníkům uvedených služeb, neboť tyto služby jsou poskytovány s ohledem na vůli zůstavitele.

- 16 Komise poznamenává, že vývoj povolání advokáta vede ke specializacím, včetně Německa, a to zejména v dědickém právu, s advokáty specialisty na dědické právo („Fachanwalt für Erbrecht“), přičemž každá specializace předpokládá praktické zkušenosti v dotčené oblasti a teoretické znalosti použitelné v oblasti specializace.
- 17 Krom toho Komise podotýká, že pořizovatel závěti není nikterak povinen si zvolit specialistu, ale musí zvolit především osobu, ke které má důvěru, přičemž toto pouto důvěry je charakteristické jak pro vztahy s advokáty obecně, tak i konkrétně pro vztahy se správcí závěti.
- 18 Komise nakonec uvádí, že i když pokyny Poradního výboru pro DPH (53. zasedání, konané ve dnech 4. a 5. listopadu 1997, dokument XXI/97/1.658), podle kterých musí být místo poskytování služeb osobou, která se zabývá vyhledáváním dědiců, stanoveno v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice, nemají závaznou hodnotu, vyjadřují v projednávaném případě vůli zákonodárce Společenství podrobit osobu, která se zabývá vyhledáváním dědiců, tomuto ustanovení. Je tedy třeba se inspirovat pravidly použitelnými v oblasti vyhledávání dědiců za účelem jejich použití na činnosti správců závěti, bez ohledu na případné praktické obtíže, jež může tento způsob určení místa poskytování služeb vyvolat.
- 19 Spolková republika Německo navrhuje, aby byla žaloba zamítnuta a Komisi byla uložena náhrada všech nákladů řízení.
- 20 Tento členský stát tvrdí, že služby poskytované správcem závěti nejsou srovnatelné se službami, které běžně poskytuje advokát, a že se rovněž liší od ostatních služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice.

- 21 Uvedený stát zdůrazňuje, že jakákoliv osoba, která má způsobilost k právním úkonům, může být ustanovena správcem závěti. Uvádí, že činnost správce závěti závisí na pokynech zůstavitele a zahrnuje rozmanité skutkové situace. Uznává, že realizace vůle zůstavitele během vypořádání dědictví předpokládá znalosti práva, a proto je jí často pověřen advokát, ale tvrdí, že se nejedná o poradenskou činnost.
- 22 Spolková republika Německo dodává, že z rozsudku ze dne 16. září 1997, von Hoffmann (C-145/96, Recueil, s. I-4857), vyplývá, že pouze služby poskytované převážně a obvykle v rámci povolání uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice spadají do působnosti tohoto ustanovení. Není tomu tak v případě služeb poskytovaných v postavení správce závěti, neboť správce závěti nemá klienta, kterého by obhajoval. Jedná se o sladění zájmů, nikoliv o zastupování účastníka.
- 23 Navíc služby poskytované v postavení advokáta a služby poskytované v postavení správce závěti odpovídají – i v případě, že je jím advokát – různým účelům, a to právním účelům a účelům právního poradenství v prvním případě, a hospodářským účelům a účelům správy v druhém případě.
- 24 Podle Spolkové republiky Německo je nutné také zohlednit cíle šesté směrnice. V tomto ohledu je třeba v mezích možností zdanit poskytování služeb v místě, ve kterém jsou poskytnuty nebo využity a převzaty, na základě zásady neutrality DPH. Zatímco spojitost místa mezi advokátem jeho klientem je možné prokázat, taková spojitost chybí v rámci vztahu mezi správcem závěti a dědicem, neboť správa závěti má především spojení s místem pozůstalosti. Navíc je nutné se obávat obtíží v případě správy nemovitého majetku, neboť na základě čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté

směrnice musí být pak místem zdanění místo lokalizace nemovitostí. Lokalizace dědiců v různých členských státech a uvnitř Společenství také vyvolává v tomto ohledu problémy.

- 25 Spolková republika Německo konečně tvrdí, že se nejedná o „podobné služby“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice. Vyvrací zejména jakékoliv srovnání s činností osoby, která vyhledává dědice.

### *Závěry Soudního dvora*

- 26 Na úvod je třeba učinit následující poznámky.
- 27 Zprv je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury přísluší Komisi v rámci řízení pro nesplnění povinnosti zahájeném na základě článku 226 ES prokázat existenci tvrzeného nesplnění povinnosti. Komise musí předložit Soudnímu dvoru skutečnosti nezbytné k tomu, aby Soudní dvůr ověřil existenci tohoto nesplnění povinnosti, přičemž nemůže vycházet z žádné domněnky (viz rozsudky ze dne 20. března 1990, Komise v. Francie, C-62/89, Recueil, s. I-925, bod 37, a ze dne 14. dubna 2005, Komise v. Německo, C-341/02, Sb. rozh. s. I-2733, bod 35).
- 28 Zadruhé je třeba uvést, že v projednávaném případě se žaloba pro nesplnění povinnosti může vztahovat pouze na případ, kdy jednak k poskytování služeb správce závěti dochází za protiplnění, jak to umožňuje článek 2221 BGB, a jednak toto poskytování služeb provádí osoba povinná k dani, která jedná jako taková, ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, neboť v opačném případě by dotčené poskytování nepodléhalo DPH.

- 29 Zatřetí je třeba uvést, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že, co se týče vztahu mezi odstavcem 1 a odstavcem 2 článku 9 šesté směrnice, uvedený odstavec 2 uvádí celou řadu specifických případů určení, zatímco odstavec 1 stanoví v tomto ohledu obecné pravidlo. Cílem těchto ustanovení je předejít jednak střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak neuložení daně (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20, a výše uvedený rozsudek SPI, bod 15).
- 30 Pokud jde o výklad článku 9 šesté směrnice, nemá tedy odstavec 1 v žádném případě přednost před odstavcem 2 tohoto ustanovení. V každé situaci vyvstává otázka, zda se na ni vztahuje některý z případů uvedených v čl. 9 odst. 2. Pokud nikoli, spadá do působnosti odstavce 1 téhož článku (viz zejména výše uvedené rozsudky Dudda, bod 21, a SPI, bod 16).
- 31 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážka šesté směrnice se vztahuje nikoliv na povolání, jako jsou povolání advokátů, poradců, účetních nebo techniků, nýbrž na služby. Legislativní Společenství používá povolání uvedená v tomto ustanovení jako prostředek k definování kategorií služeb, které toto ustanovení upravuje (viz výše uvedený rozsudek von Hoffmann, bod 15). Výraz „další podobné služby“ neodkazuje na nějaký společný prvek různorodých činností uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážce šesté směrnice, ale na služby, jež jsou ve vztahu ke každé z těchto činností, posuzované jednotlivě, podobné. Služba musí být tedy považována za podobnou ve vztahu k jedné z činností uvedených v tomto článku, pokud obě slouží ke stejnému účelu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Recueil, s. I-1195, body 19 až 22, a výše uvedený rozsudek von Hoffmann, body 20 až 21).

- 32 Ve světle těchto úvah je třeba přezkoumat tuto žalobu pro nesplnění povinnosti.
- 33 Komise v projednávaném případě Spolkové republiky Německo vytyká, že ve svých právních předpisech má za to, že na služby poskytované správcem závěti se vztahuje čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, zatímco podle ní spadají do působnosti čl. 9 odst. 2 šesté směrnice, a to buď jakožto služby poskytované převážně a obvykle advokátem, nebo jakožto služby, jež mají určitou podobnost se službami, jež náleží do činnosti advokáta.
- 34 Nejprve je tedy třeba určit, zda služby poskytované správcem závěti spadají mezi služby, které jsou převážně a obvykle poskytovány v rámci povolání advokáta.
- 35 Služba poskytovaná správcem závěti má svůj původ ve vůli zůstavitele, aby jedna nebo více osob provedla realizaci ustanovení závěti. BGB stanoví, že správce závěti může být přímo vybrán zůstavitelem nebo třetí osobou, kterou označí zůstavitel, nebo v určitých případech jej zvolí Nachlassgericht (pozůstalostní soud). Úkony, které má provést, se liší, pokud jde o jejich povahu a dobu trvání, podle mandátu, který mu připadne.
- 36 Pokud jde o služby převážně a obvykle poskytované v rámci povolání advokáta, Soudní dvůr upřesnil, že jejich cílem je zastupování a obrana zájmů určité osoby (výše uvedený rozsudek von Hoffmann, bod 17).

37 I když je pravda, že správci závěti jsou, zejména v Německu, často vybíráni mezi advokáty z důvodu jejich znalostí práva a okolností, že jakékoliv dědictví vyžaduje tyto znalosti, nic to nemění na tom, že správce závěti nezastupuje zůstavitele, ale omezuje se na provedení jeho poslední vůle, přičemž vůči příjemcům plnění zůstává správce závěti neutrální. Jinými slovy nebrání zájmy zůstavitele, ale uplatňuje jasné projevenou vůli, kterou vykládá, zatímco v rámci vztahu spojujícího advokáta s jeho klientem je úkolem prvně jmenovaného co nejlépe sloužit zájmům toho druhého, k čemuž dochází zpravidla v kontextu rozepří a za přítomnosti protichůdných zájmů. Z toho vyplývá, že služba poskytovaná správcem závěti má zvláštní povahu, která ji odlišuje od služeb převážně a obvykle zajišťovaných advokátem.

38 Dále je nutné ověřit, zda služby poskytované správcem závěti lze považovat za služby obdobné službám poskytovaným advokátem ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky šesté směrnice.

39 Je třeba poznamenat, že značná rozmanitost úkolů, jejichž splněním může být správce závěti pověřen, od správy majetku přes pouhé rozdělení peněžitých částek nebo movitých a nemovitých věcí až po ochranu morálních zájmů, činí určení typické služby poskytované správcem závěti obtížným. Posláním správce závěti je totiž vyhovět vůli pořizovatele závěti, což může zahrnovat činnosti správy, právní akty a celou škálu materiálních a právních úkonů. Služby poskytované správcem závěti však spočívají převážně, jak správně zdůrazňuje Spolková republika Německo, v hospodářské činnosti, jelikož ve většině případů správce závěti provádí ohodnocení a rozdělení majetku zůstavitele ve prospěch oprávněných osob, jež jsou příjemci plnění a někdy, zejména v rámci správy majetku nezletilých dětí, ochranu a rozmnožování tohoto majetku. Naopak, i když hospodářské aspekty nemohou být přirozeně cizí činnosti advokáta, služby poskytované advokátem mají především za cíl prosazení právního nároku. Tyto dvě služby nemají tedy stejný cíl.

- 40 Za těchto podmínek nemohou být služby poskytované správcem závěti a advokátem považovány za podobné.
- 41 Je proto namístě učinit závěr, že služba poskytovaná správcem závěti nepředstavuje ani službu převážně a obvykle poskytovanou advokátem, ani službu vykazující podobnost se službami zajišťovanými advokátem.
- 42 Je třeba tudíž rozhodnout, že Komise neprokázala, že Spolková republika Německo tím, že ponechala v platnosti právní předpisy, podle kterých musí být jako místo poskytování služeb ze strany správce závěti určeno místo, kde poskytovatel služeb vykonává svou činnost, porušila ustanovení šesté směrnice.
- 43 Soudní dvůr tedy musí projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti zamítnout.

### **K nákladům řízení**

- 44 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu bude účastníku řízení, který byl ve sporu neúspěšný, uložena náhrada nákladů řízení, pokud účastník, který byl ve sporu úspěšný, náhradu nákladů ve svém návrhu požadoval. Vzhledem k tomu, že Spolková republika Německo požadovala náhradu nákladů řízení ve svém návrhu a Komise byla ve sporu neúspěšná, je namístě posledně jmenované uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**
  
- 2) **Komise Evropských společenství ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení Spolkové republiky Německo.**

Podpisy.