Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C?492/08

Europese Commissie

tegen

Franse Republiek

„Niet-nakoming – Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over toegevoegde waarde – Verlaagd tarief – Artikelen 96 en 98, lid 2 – Bijlage III, punt 15 – Rechtsbijstand – Diensten van advocaten – Gehele of gedeeltelijke vergoeding door staat”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Mogelijkheid voor lidstaten om verlaagd tarief toe te passen op bepaalde leveringen van goederen en dienstverrichtingen

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 96 en 98, lid 2, en bijlage III, punt 15)

Door een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op diensten van advocaten, van advocaten bij de Conseil d’État en bij de Cour de cassation en van procureurs waarvoor dezen door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed in het kader van de rechtsbijstandsregeling, komt een lidstaat de verplichtingen niet na die op hem rusten krachtens de artikelen 96 en 98, lid 2, van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Op basis van punt 15 van bijlage III bij richtlijn 2006/112, waarnaar wordt verwezen in artikel 98, lid 2, van diezelfde richtlijn, is het de lidstaten immers toegestaan een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde toe te passen, niet op alle diensten met een liefdadige strekking, maar alleen op de diensten die worden verricht door organisaties die voldoen aan de tweevoudige voorwaarde dat zij zelf als liefdadige instelling zijn erkend en dat zij betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid. Bijgevolg mag een lidstaat, wil hij de bewoordingen van dit punt 15 eerbiedigen, geen verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde toepassen op diensten die worden verricht door particuliere entiteiten met winstoogmerk, uitsluitend op basis van een beoordeling van de aard van deze diensten, zonder rekening te houden met, met name, de doelstellingen die deze entiteiten, globaal beschouwd, nastreven, en met de duurzaamheid van hun sociaal engagement.

De beroepsgroep van advocaten en procureurs in het algemeen kan niet worden beschouwd als een liefdadige instelling, gelet op haar algemene doelstellingen en het ontbreken van enige duurzaamheid in haar eventueel sociaal engagement. Zelfs al zouden de diensten die advocaten en procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling verrichten, een liefdadige strekking hebben en kunnen worden beschouwd als een betrokkenheid „op het gebied van bijstand en sociale zekerheid”, kan op basis van deze omstandigheid bijgevolg niet worden geconcludeerd dat deze advocaten en procureurs kunnen worden aangemerkt als „liefdadige instellingen [...] die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid” in de zin van punt 15 van bijlage III bij richtlijn 2006/112.

(cf. punten 43, 45?47, 49 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

17 juni 2010 (*)

„Niet-nakoming – Richtlijn 2006/112/EG – Belasting over de toegevoegde waarde – Verlaagd tarief – Artikelen 96 en 98, lid 2 – Bijlage III, punt 15 – Rechtsbijstand – Diensten van advocaten – Gehele of gedeeltelijke vergoeding door staat”

In zaak C?492/08,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 14 november 2008,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Afonso als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J.?S. Pilczer als gemachtigden,

verweerster,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet, M. Ileši? (rapporteur), M. Safjan en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 februari 2010,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Franse Republiek, door een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) toe te passen op diensten die worden verricht door advocaten, advocaten bij de Conseil

d'État en bij de Cour de cassation en door procureurs, waarvoor zij door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed in het kader van de rechtsbijstandsregeling, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 96 en 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

Rechtskader

Unierecht

2 Richtlijn 2006/112 herschikt de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), die met ingang van 1 januari 2007 is vervangen.

3 Artikel 96 van richtlijn 2006/112, dat artikel 12, lid 3, sub a, eerste alinea, eerste volzin, van de Zesde richtlijn vervangt, luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is."

4 Artikel 97, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat artikel 12, lid 3, sub a, eerste alinea, tweede volzin, van de Zesde richtlijn vervangt, bepaalt dat „[v]anaf 1 januari 2006 tot en met 31 december 2010 […] het normale tarief niet lager [mag] zijn dan 15 %".

5 Artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112, die overeenstemmen met artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn, bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[…]"

6 Bijlage III bij richtlijn 2006/112, met als titel „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast", vermeldt onder punt 15 „levering van goederen en diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, voor zover deze handelingen niet krachtens de artikelen 132, 135 en 136 vrijgesteld zijn". Deze bepaling stemt overeen met punt 14 van bijlage H bij de Zesde richtlijn.

7 Artikel 132, lid 1, sub g, van richtlijn 2006/112, dat artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn vervangt, beschouwt als een van de vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang „diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend".

Nationaal recht

8 Artikel 279 van de Code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI") bepaalt:

„De belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven tegen een verlaagd tarief van 5,50 % over:

[…]

f. de diensten waarvoor de advocaten, advocaten bij de Conseil d'État en bij de Cour de cassation en de procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed;

[…]"

9 Deze bepaling geldt vanaf 1 april 1991 en vloeit voort uit artikel 32 van de begrotingswet voor 1991 (wet nr. 90?1168 van 29 december 1990), waarbij de diensten van advocaten, van advocaten bij de Conseil d'État en bij de Cour de cassation en van procureurs aan btw worden onderworpen.

Precontentieuze procedure

10 Bij aanmaningsbrief van 10 april 2006 heeft de Commissie de Franse Republiek gemeld dat toepassing van een verlaagd btw-tarief op diensten van advocaten, advocaten bij de Conseil d'État en bij de Cour de cassation en van procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling volgens haar onverenigbaar was met artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn juncto bijlage H bij deze richtlijn.

11 In haar antwoord van 12 juli 2006 heeft de Franse Republiek verwezen naar de doelstelling om de toegang tot de rechter te vergemakkelijken voor mensen met geringe financiële middelen en gesteld dat de diensten van advocaten en procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling onder de in punt 14 van bijlage H bij de Zesde richtlijn bedoelde diensten vallen.

12 Omdat dit antwoord de Commissie niet kon overtuigen, heeft zij bij brief van 15 december 2006 deze lidstaat een met redenen omkleed advies toegezonden, met verzoek om de maatregelen te nemen die noodzakelijk waren om daaraan te voldoen binnen twee maanden na ontvangst ervan.

13 Bij brief van 13 februari 2007 heeft de Franse Republiek haar standpunt herhaald, namelijk dat toepassing van een verlaagd tarief op de diensten van advocaten in het kader van de rechtsbijstandsregeling in overeenstemming is met de bepalingen van de Zesde richtlijn.

14 Aangezien de argumenten van de Franse Republiek de Commissie niet konden overtuigen, heeft laatstgenoemde het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Argumenten van partijen

15 De Commissie merkt vooraf op dat aangezien de termijn die de Franse Republiek was opgelegd om te voldoen aan het met redenen omkleed advies is verstreken na 1 januari 2007, dus na intrekking van de Zesde richtlijn, in de context van het onderhavige beroep de overeenkomstige bepalingen van richtlijn 2006/112 moeten worden toegepast.

16 Onder verwijzing naar het arrest van 18 januari 2001, Commissie/Spanje (C?83/99, Jurispr. blz. I?445, punten 19 en 20), voert de Commissie aan dat de bepalingen van artikel 98, lid 2, van

en van bijlage III bij richtlijn 2006/112, voor zover zij de lidstaten toestaan af te wijken van het beginsel dat het normale btw-tarief van toepassing is, strikt en volgens de gebruikelijke betekenis van de gebruikte bewoordingen moeten worden uitgelegd. De diensten van advocaten, van advocaten bij de Conseil d'État en bij de Cour de cassation en van procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling, zoals bedoeld in artikel 279, sub f, CGI vallen echter onder geen enkele van de in bijlage III bij richtlijn 2006/112 opgesomde categorieën en kunnen met name niet worden gelijkgesteld met „diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid" in de zin van punt 15 van deze bijlage.

17 In dit verband is de Commissie van mening dat voor toepassing van dit punt 15 moet zijn voldaan aan twee voorwaarden: ten eerste moeten de betrokken dienstverrichters een bepaalde hoedanigheid bezitten en ten tweede moet het gaan om diensten van een bepaalde aard.

18 Wat de eerste voorwaarde betreft, stelt de Commissie dat hoewel advocaten occasioneel kunnen worden belast met het verlenen van bijstand aan de begunstigden van de rechtsbijstandsregeling, zij niet uit dien hoofde kunnen worden beschouwd als „organisaties die […] als liefdadige instellingen zijn erkend". Ofschoon richtlijn 2006/112 niet preciseert onder welke voorwaarden en volgens welke nadere regels een organisatie als een liefdadige instelling wordt erkend, lijkt toch een zekere duurzaamheid van de relatie tussen de lidstaat en de belastingplichtige wiens prestaties onder het verlaagde tarief vallen, te zijn vereist. In Frankrijk is de toepassing van het verlaagde tarief op bepaalde diensten van advocaten echter niet gekoppeld aan de stabiele hoedanigheid van de dienstverrichter, maar alleen aan het feit dat deze diensten in het kader van de rechtsbijstandsregeling worden verricht. De uitlegging die de Franse Republiek voorstelt ter onderbouwing van haar stelling dat haar nationale regeling verenigbaar is met deze richtlijn, komt er aldus op neer dat de uitzondering van punt 15 van de bijlage III wordt toegepast niet alleen op dienstverrichters die gelet op hun liefdadige activiteiten een bevoorrechte status van de staat hebben gekregen, maar op om het even welke belastingplichtige op de enkele voorwaarde dat de betrokken diensten door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed.

19 Wat de tweede voorwaarde betreft is de Commissie van mening dat door advocaten in het kader van de rechtsbijstandsregeling verrichte diensten niet kunnen worden aangemerkt als „activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid". Deze diensten bestaan immers in rechtsbijstand en kunnen dezelfde zijn als die welke worden verstrekt aan cliënten die geen financiële steun van de staat ontvangen. Dat de vergoeding die aan een advocaat in het kader van de rechtsbijstand wordt betaald, doorgaans als ontoereikend wordt beschouwd, verandert niets aan de aard van de diensten van de advocaat. Volgens de Commissie voert de Franse Republiek dus onterecht aan dat een advocaat die een begunstigde van rechtsbijstand bijstaat, zijn advies? en verdedigingstaken verruilt voor maatschappelijk werk.

20 De Commissie is van mening dat de door de Franse Republiek voorgestane uitlegging er immers op neerkomt dat de voorwaarde inzake de aard van de diensten wordt vervangen door een andere voorwaarde, die is gebaseerd op het gebrek aan financiële middelen van de dienstontvangers. Mocht deze uitlegging worden gevolgd, dan zou het verlaagde tarief kunnen worden toegepast op alle diensten waarbij aan de meest behoeftigen steun wordt verleend. De gemeenschapswetgever heeft er echter bewust voor gekozen om de gevallen waarin verlaagde btw-tarieven kunnen gelden, te beperken door goederenleveringen en diensten die daarvoor in aanmerking kunnen komen, in een limitatieve lijst op te sommen. Daar de btw een algemene verbruiksbelasting is, is het bovendien niet mogelijk om verschillende belastingtarieven toe te passen naargelang van het inkomen van elke ontvanger van de goederen of de diensten.

21 Daarenboven is het betoog van de Franse Republiek dat toepassing van het normale btw-

tarief op de diensten van advocaten de toegang tot de rechter voor de meest behoeftigen afsluit, volgens de Commissie ongegrond. De nastreving van dit doel kan in geen geval rechtvaardigen dat wordt voorbijgegaan aan de bepalingen van richtlijn 2006/122 waarin de toepassing van de verlaagde tarieven wordt beperkt.

22 De Franse Republiek stelt dat artikel 279, sub f, CGI verenigbaar is met de artikelen 96 en 98 van richtlijn 2006/112 aangezien voor de diensten waarvoor de advocaten door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed in het kader van de rechtsbijstandsregeling, is voldaan aan de twee voorwaarden van punt 15 van bijlage III bij deze richtlijn.

23 Wat de eerste voorwaarde betreft, voert de Franse Republiek aan dat advocaten die in het kader van de rechtsbijstandsregeling diensten verrichten, organisaties vormen die door Frankrijk zijn erkend als liefdadige instellingen. Dienaangaande dient de uitlegging die het Hof in het arrest van 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C?498/03, Jurispr. blz. I?4427), heeft gegeven aan de uitdrukking „organisaties die […] als instellingen van sociale aard worden erkend” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, waarmee artikel 132, lid 1, sub g, van richtlijn 2006/112 overeenstemt, van overeenkomstige toepassing te zijn. Volgens deze functionele uitlegging is de term „organisatie” in beginsel voldoende ruim opdat natuurlijke personen en particuliere entiteiten met winstoogmerk daaronder vallen. Aangezien de Zesde richtlijn, evenmin als richtlijn 2006/112, niet preciseert onder welke voorwaarden en volgens welke nadere regels de betrokken organisaties als liefdadige instelling worden erkend, heeft het Hof bovendien beslist dat in beginsel in het nationale rechtsstelsel van elke lidstaat moet worden bepaald volgens welke regels dergelijke organisaties kunnen worden erkend.

24 De Franse Republiek voert aan dat artikel 279, sub f, CGI voldoet aan de criteria die de nationale autoriteiten volgens de rechtspraak van het Hof moeten hanteren wanneer zij bepalen of een organisatie een liefdadige instelling is, namelijk het bestaan van specifieke wettelijke voorschriften, het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige, het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde diensten verrichten, een soortgelijke erkenning hebben gekregen, en het feit dat de kosten van de betrokken diensten eventueel grotendeels worden gedragen door socialezekerheidsinstellingen. Voor de door advocaten in het kader van de rechtsbijstandsregeling verrichte diensten bestaan er specifieke fiscale voorschriften, deze diensten vormen activiteiten van algemeen belang, alle advocaten die dergelijke diensten verrichten, hebben een soortgelijke erkenning gekregen en vallen onder een soortgelijke regeling, en de kosten van deze diensten worden door de staat geheel of gedeeltelijk gedragen.

25 Bovendien is de band tussen de staat en de advocaten stabiel, gesteld dat de stabiliteit van deze band een relevant criterium is, doordat de betrokken prestaties worden geregeld in artikel 279, sub f, CGI. Ook al zijn niet alle advocaten regelmatig betrokken bij taken van rechtsbijstand, elk van hen kan bovendien op elk ogenblik door de kamerpresident of door de deken van de orde van advocaten worden aangewezen en moet gehoor geven aan die oproep.

26 Wat de tweede voorwaarde betreft, is de Franse Republiek van mening dat advocaten die in het kader van de rechtsbijstandsregeling diensten verrichten, betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, aangezien de rechtsbijstandsregeling ertoe bijdraagt dat minvermogenden de toegang tot de rechter wordt gewaarborgd, die als grondrecht wordt erkend in met name artikel 47, derde alinea, van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, afgekondigd te Nice op 7 december 2000 (PB C 364, blz. 1), zoals aangepast te Straatsburg op 12 december 2007 (PB C 303, blz. 1).

27 In deze context stelt de Franse Republiek een reeks van vier indicatoren voor aan de hand waarvan volgens haar kan worden uitgemaakt of een instelling betrokken is bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid: het nastreven van een sociaal doel voor sociaal

zwakkeren, het bewerkstelligen van nationale solidariteit via een herverdelende financieringswijze, het feit dat de diensten zonder winstoogmerk worden verricht, en de buitensporig grote ongemakken die de dienstverrichter moet ondergaan.

28 Wat inzonderheid deze laatste twee indicatoren betreft, benadrukt de Franse Republiek dat deze bijstand zonder winstoogmerk wordt verleend, aangezien de forfaitaire vergoeding de advocaten niet in staat stelt de kosten van hun prestaties te dekken. In het kader van de rechtsbijstandsregeling moet de advocaat bovendien bijzondere ongemakken het hoofd bieden, aangezien hij de opdrachten die hem worden opgedragen moet aanvaarden en aldus ermee moet instemmen om ten behoeve van minvermogenden diensten te verrichten die door de staat onder kostprijsniveau worden vergoed.

29 De Franse Republiek voegt daaraan toe dat het bij de kwalificatie van een dienst als „activiteit op het gebied van bijstand en sociale zekerheid” niet uitgesloten is om zowel het doel en de afnemers ervan als de aard en de inhoud ervan samen in aanmerking te nemen. Een dienst wordt daarentegen vaak gekwalificeerd op basis van een combinatie van deze verschillende factoren. Activiteiten met dezelfde inhoud en van dezelfde aard moeten aldus worden beschouwd als activiteiten van sociale bijstand of niet, afhankelijk van de financiële middelen van de dienstontvangers.

30 Zo moet een onderscheid worden gemaakt tussen de traditionele functie van de advocaat die in de vrije sector diensten verricht, en de activiteit van de advocaat die bijstand verleent in het kader van de rechtsbijstandsregeling. Hoewel in beide gevallen dezelfde diensten worden verricht, maken de sociale doelstelling en de minvermogendheid van de dienstontvangers de door de advocaat verrichte diensten van rechtsbijstand tot een activiteit van sociale bijstand.

Beoordeling door het Hof

31 Vooraf zij eraan herinnerd dat de Commissie het Hof kan verzoeken om de niet-nakoming vast te stellen van verplichtingen die voortvloeien uit de oorspronkelijke versie van een later gewijzigde of ingetrokken gemeenschapshandeling, die in nieuwe bepalingen zijn gehandhaafd (arresten van 5 oktober 2006, Commissie/België, C?275/04, Jurispr. blz. I?9883, punt 35, en 11 december 2008, Commissie/Italië, C?174/07, punt 31).

32 In casu staat vast dat de uit de artikelen 96 en 98, lid 2, van richtlijn 2006/112 voortvloeiende verplichtingen overeenstemmen met die welke reeds vóór de inwerkingtreding van deze richtlijn golden krachtens artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn. Bijgevolg kan de Commissie in de onderhavige beroepsprocedure niet-nakoming aanvoeren, hoewel zij in de aanmaningsbrief en in het met redenen omkleed advies heeft verwezen naar de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn, die destijds van toepassing was.

33 Ten gronde zijn de partijen verdeeld over de vraag of de diensten van advocaten, van advocaten bij de Conseil d’État en bij de Cour de cassation en van procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling, zoals bedoeld in artikel 279, sub f, CGI, diensten vormen van organisaties die door de lidstaten zijn erkend als liefdadige instellingen en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, in de zin van punt 15 van bijlage III bij richtlijn 2006/112, zodat de Franse Republiek krachtens artikel 98, lid 2, van deze richtlijn een verlaagd btw-tarief op deze diensten mag toepassen.

34 Aangezien richtlijn 2006/112 het in punt 15 van bijlage III bedoelde begrip „diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid” niet definieert, dient dit begrip te worden uitgelegd tegen de achtergrond van de context waarin het in richtlijn 2006/112 wordt

gebruikt (zie naar analogie arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald, punt 17, en arrest van 18 maart 2010, Erotic Center, C?3/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 14).

35 Dienaangaande volgt uit artikel 98 van richtlijn 2006/112 dat toepassing van een of twee verlaagde btw-tarieven een aan de lidstaten toegekende mogelijkheid is in afwijking van het beginsel volgens hetwelk het normale tarief van toepassing is. Bovendien kunnen de verlaagde btw-tarieven ingevolge deze bepaling uitsluitend op de in bijlage III bij deze richtlijn genoemde categorieën goederenleveringen en diensten worden toegepast. Volgens vaste rechtspraak moeten bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel, strikt worden uitgelegd (zie met name reeds aangehaalde arresten Commissie/Spanje, punten 18 en 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Erotic Center, punt 15).

36 Gelet op de door de wetgever nagestreefde doelstellingen heeft het Hof in verband met het begrip „organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend” in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, dat overeenstemt met artikel 132, lid 1, sub g, van richtlijn 2006/112, reeds vastgesteld dat dit begrip in beginsel voldoende ruim is opdat natuurlijke personen en particuliere entiteiten met winstoogmerk daaronder vallen (zie arresten van 7 september 1999, Gregg, C?216/97, Jurispr. blz. I?4947, punt 17, en 3 april 2003, Hoffmann, C?144/00, Jurispr. blz. I?2921, punt 24, en arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punten 35 en 47).

37 Hoewel de term „organisatie” het beeld oproept van een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht, kan een natuurlijke persoon immers aan deze voorwaarden voldoen (zie reeds aangehaalde arresten Gregg, punt 18, en Hoffmann, punt 24). Weliswaar is een winstoogmerk een relevant criterium om uit te maken of een organisatie een instelling van sociale aard is, maar het sluit deze aard geenszins uit (zie arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punt 46).

38 Er is geen enkele reden om met betrekking tot de in punt 15 van bijlage III bij richtlijn 2006/122 bedoelde categorie af te wijken van deze analyse. Zoals de advocaat-generaal in punt 84 van zijn conclusie heeft opgemerkt, geldt deze analyse met betrekking tot een bepaling inzake btw-vrijstellingen daarentegen a fortiori voor bijlage III inzake de verlaagde btw-tarieven.

39 Bijgevolg vallen de advocaten, advocaten bij de Conseil d’État en bij de Cour de cassation en procureurs die diensten verrichten in het kader van de rechtsbijstandsregeling, niet a priori buiten de categorie diensten als bedoeld in punt 15 van bijlage III bij richtlijn 2006/122 louter op grond dat zij particuliere entiteiten met winstoogmerk zijn.

40 Diensten van deze advocaten en procureurs vallen echter slechts binnen deze categorie op voorwaarde dat zij bovendien door de lidstaten zijn erkend als liefdadige instellingen die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid.

41 Volgens de rechtspraak beschikken de lidstaten over een beoordelingsvrijheid bij de erkenning van een aantal organisaties als liefdadige instellingen. Zij moeten deze beoordelingsvrijheid evenwel uitoefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht, en met name binnen de bij richtlijn 2006/112 gestelde grenzen (zie in die zin arrest van 10 september 2002, Kügler, C?141/00, Jurispr. blz. I?6833, punten 54?57; arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, punten 51 en 52, en arrest van 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C?415/04, Jurispr. blz. I?1385, punt 23).

42 Deze grenzen worden met name overschreden wanneer een lidstaat organisaties als liefdadige instellingen erkent teneinde een verlaagd btw-tarief toe te passen op een aantal diensten die zij verrichten in strijd met de bewoordingen van punt 15 van bijlage III bij richtlijn

2006/112.

43 In dit verband dient te worden vastgesteld dat uit de bewoordingen van dit punt duidelijk blijkt dat het de lidstaten is toegestaan een verlaagd btw-tarief toe te passen niet op alle diensten met een liefdadige strekking, maar enkel op de diensten die worden verricht door organisaties die voldaan aan de tweevoudige voorwaarde dat zij zelf als liefdadige instelling zijn erkend en dat zij betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid.

44 Het zou echter indruisen tegen de wil van de wetgever van de Unie om de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen op uitsluitend de diensten die worden verstrekt door organisaties die aan deze tweevoudige voorwaarde voldoen, wanneer een lidstaat particuliere entiteiten met winstoogmerk vrijelijk kon beschouwen als organisaties in de zin van dit punt 15 alleen op grond dat deze entiteiten tevens diensten met een liefdadige strekking verrichten.

45 Bijgevolg mag een lidstaat, wil hij de bewoordingen van punt 15 van bijlage III bij richtlijn 2006/112 eerbiedigen, geen verlaagd btw-tarief toepassen op diensten die worden verricht door particuliere entiteiten met winstoogmerk, uitsluitend op basis van een beoordeling van de aard van deze diensten, zonder rekening te houden met, met name, de doelstellingen die deze entiteiten, globaal beschouwd, nastreven, en met de duurzaamheid van hun sociaal engagement.

46 In casu dient te worden vastgesteld dat de beroepscategorie van advocaten en procureurs in het algemeen, zoals bedoeld in artikel 279, sub f, CGI, niet kan worden beschouwd als een liefdadige instelling, gelet op haar algemene doelstellingen en het ontbreken van enige duurzaamheid in haar eventueel sociaal engagement.

47 Gesteld dat de diensten die advocaten en procureurs verrichten in het kader van de rechtsbijstandsregeling, een liefdadige strekking hebben en kunnen worden beschouwd als een betrokkenheid „op het gebied van bijstand en sociale zekerheid”, er kan in casu bijgevolg op basis van deze omstandigheid niet worden geconcludeerd dat deze advocaten en procureurs kunnen worden aangemerkt als „liefdadige instellingen […] die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid” in de zin van punt 15 van bijlage III bij richtlijn 2006/112.

48 Derhalve moet het door de Commissie ingestelde beroep gegrond worden geacht.

49 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat de Franse Republiek, door een verlaagd btw-tarief toe te passen op de diensten van advocaten, van advocaten bij de Conseil d’État en bij de Cour de cassation en van procureurs waarvoor zij door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed in het kader van de rechtsbijstandsregeling, de krachtens de artikelen 96 en 98, lid 2, van richtlijn 2006/112 op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

50 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Franse Republiek in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Door een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op diensten van advocaten, van advocaten bij de Conseil d’État en bij de Cour de cassation en van procureurs waarvoor zij door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed in het kader van de rechtsbijstandsregeling, is de Franse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 96 en 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke**

stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

2) **De Franse Republiek wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.