

Sprawa C-492/08

Komisja Europejska

przeciwko

Republique Francuskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od wartości dodanej – Obniżona stawka podatkowa – Artykuł 96 i art. 98 ust. 2 – Załącznik III, pkt 15 – Pomoc prawna – Usługi adwokatów – Wynagrodzenie opłacone w całości lub w części przez państwo

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania obniżonej stawki do niektórych dostaw towarów i świadczenia usług

(dyrektywa Rady 2006/112, art 96, art. 98 ust. 2; załącznik III pkt 15)

Państwo członkowskie, które stosuje obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej do usług świadczonych przez adwokatów, adwokatów przy Conseil d'État oraz przy Cour de cassation, a także przez zastępców sądowych, które są w całości lub częściowo opłacone przez państwo w ramach pomocy prawnej, uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 96 i art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

W istocie pkt 15 załącznika III do dyrektywy 2006/112, do którego odsyła art. 98 ust 2 owej dyrektywy, zezwala państwom członkowskim na stosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej nie do wszystkich świadczonych usług o charakterze społecznym, lecz tylko do tych, które są świadczone przez podmioty spełniające podwójny wymóg: posiadania przez nie samego społecznego charakteru i działania w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego. Z powyższego wynika, że w celu przestrzegania postanowień wspomnianego pkt 15 państwo członkowskie nie może stosować obniżonej stawki podatku od wartości dodanej do usług świadczonych przez podmioty prywatne mające cel zarobkowy tylko na podstawie oceny charakteru tych usług, bez uwzględnienia wszystkich celów realizowanych przez te podmioty oraz trwałości ich działania w zakresie pomocy społecznej.

Z uwagi na ogólny celów i brak trwałości ewentualnej działalności w zakresie społecznym ogólna kategoria zawodowa adwokatów i zastępców sądowych, nie może zostać uznana za mającą społeczny charakter. W związku z tym, nawet jeżeli przyjąć, że usługi świadczone przez tych adwokatów i zastępców sądowych w ramach pomocy prawnej mają charakter społeczny i mogą zostać zaklasyfikowane jako „działalność” w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego, to jednak okoliczności te nie wystarczają do stwierdzenia, że wspomniani adwokaci i zastępcy sądowi mogą zostać zaklasyfikowani jako „instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego” w rozumieniu pkt 15 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

(por. pkt 43, 45, 47, 49; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 17 czerwca 2010 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od wartości dodanej – Obniżona stawka podatkowa – Artykuł 96 i art. 98 ust. 2 – Załącznik III, pkt 15 – Pomoc prawna – Usługi adwokatów – Wynagrodzenie opłacane w całości lub w części przez państwo

W sprawie C-492/08

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 14 listopada 2008 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez M. Afonso, działając w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republique Francuskiej, reprezentowanej przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, M. Ilešić (sprawozdawca), M. Safjan i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 lutego 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez stosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) do

usług świadczonych przez adwokatów, adwokatów przy Conseil d'État oraz przy Cour de cassation, a także przez zastępców sądowych, które są w całości lub częściowo opłacane przez państwo w ramach pomocy prawnej, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyły na mocy art. 96 i art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

Ramy prawne

Prawo unijne

2 Na mocy dyrektywy 2006/112 dokonano przerehabrowania 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), zastąpionej z dniem 1 stycznia 2007 r.

3 Artykuł 96 dyrektywy 2006/112, który wstąpił w miejsce art. 12 ust. 3 lit. a) akapit pierwszy zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

4 Artykuł 97 ust. 1 dyrektywy 2006/112, który zastąpił art. 12 ust. 3 lit. b) akapit pierwszy zdanie drugie szóstej dyrektywy, stanowi, że „od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2010 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%”.

5 Artykuł 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 stanowił odpowiednik art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy przewiduje, że:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[...]”.

6 Załącznik III do dyrektywy 2006/112 zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”, wymienia w pkt 15 „dostaw[?] towarów i świadczenie usług przez instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego, o ile te rodzaje działalności nie są zwolnione na mocy art. 132, 135 i 136”. Przepis ten odpowiada pkt 14 załącznika H do szóstej dyrektywy.

7 Artykuł 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, który zastąpił art. 13 cz. II A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, przewiduje jako jedno ze zwolnień określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym zwolnienie „świadczeni[a] usług i dostaw[y] towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie”.

Prawo krajowe

8 Artykuł 279 code général des impôts [kodeksu podatkowego] (zwanego dalej „CGI”),

stanowi:

„[...]] pobiera się podatek przy zastosowaniu stawki 5,5% od:

f. usług, za które adwokaci, adwokaci przy Conseil d'État oraz przy Cour de cassation oraz zastępcy sądowi są opłacani w całości lub częściowo przez państwo w ramach pomocy prawnej;

[...]”.

9 Przepis ten jest stosowany od dnia 1 kwietnia 1991 r. i wynika z art. 32 loi de finances pour 1991 [ustawy budżetowej na rok 1991] (ustawy nr 9071168 z dnia 29 grudnia 1990 r.), która opodatkowuje podatkiem VAT usługi adwokatów, adwokatów przy Conseil d'État oraz przy Cour de cassation, a także zastępców sądowych.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

10 W wezwaniu do usunięcia uchybień z dnia 10 kwietnia 2006 r. Komisja poinformowała Republikę Francuską, że stwierdziła, iż stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do usług świadczonych przez adwokatów, adwokatów przy Conseil d'État oraz przy Cour de cassation, a także zastępców sądowych w ramach pomocy prawnej, było niezgodne z postanowieniami art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z postanowieniami załącznika H do tej dyrektywy.

11 W odpowiedzi z dnia 12 lipca 2006 r. Republika Francuska powołała się na cel, jakim jest wspieranie dostępu do wymiaru sprawiedliwości osób najuboższych, i podniosła, że usługi świadczone przez adwokatów i zastępców sądowych w ramach pomocy prawnej należą do usług wymienionych w pkt 14 załącznika H do szóstej dyrektywy.

12 Nie będąc przekonany tak odpowiedzi, Komisja pismem z dnia 15 grudnia 2006 r. skierowała do rzeczonego państwa członkowskiego uzasadnioną opinię, wzywając je do przyjęcia środków wymaganych dla dostosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od chwili jej otrzymania.

13 W piśmie z dnia 13 lutego 2007 r. Republika Francuska podtrzymała swoje stanowisko, zgodnie z którym stosowanie obniżonej stawki podatkowej do usług świadczonych przez adwokatów w ramach pomocy prawnej było zgodne z przepisami szóstej dyrektywy.

14 Ponieważ argumenty Republiki Francuskiej nie przekonały Komisji, wniosła ona niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

15 Komisja tytułem wstępu podnosi, że ponieważ termin wyznaczony Republice Francuskiej na dostosowanie się do uzasadnionej opinii upłynął po dniu 1 stycznia 2007 r., a zatem po uchyleniu szóstej dyrektywy, to w kontekście niniejszej skargi należy zastosować odpowiednie przepisy dyrektywy 2006/112.

16 Powołując się na wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-445, pkt 19 i 20, Komisja podnosi, że przepisy art. 98 ust. 2 załącznika III do dyrektywy 2006/112, w zakresie w jakim zezwalają państwom członkowskim na ustanowienie wyjątków od zasady, zgodnie z którą stosuje się zwykłe stawki podatku VAT, powinny być interpretowane w sposób ścisły i zgodnie ze zwykłym znaczeniem użytych w nich pojęć. Tymczasem usługi świadczone przez adwokatów, adwokatów przy Conseil d'État oraz przy Cour

de cassation, a także zastępców sądowych w ramach pomocy prawnej, o których mowa w art. 279 lit. f) CGI, nie należą do żadnej z kategorii wymienionych w załączniku III do dyrektywy 2006/112 i nie mogą w szczególności zostać zrównane ze „wiadczanie[m] usług przez instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”, znajdującym się w pkt 15 tego załącznika.

17 W tym zakresie Komisja twierdzi, że stosowanie rzeczowego pkt 15 jest uzależnione od dwóch warunków, to znaczy, po pierwsze, od posiadania określonej cechy przez danych usługodawców, oraz, po drugie, musi chodzić o usługi mające określony charakter.

18 Odnosząc się do pierwszego warunku, Komisja twierdzi, że adwokaci, nawet jeżeli mogą okazjonalnie wykonywać zadania występowania na rzecz osób korzystających z pomocy prawnej, to jednak nie mogą zostać uznani z tego tytułu za „instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym”. Pomimo że dyrektywa 2006/112 nie określa warunków i sposobów nadania takiego charakteru, to jednak wydaje się, że wymaga ona pewnego stopnia trwałości stosunku pomiędzy państwem członkowskim a podatnikiem, którego usługi korzystają z obniżonej stawki podatkowej. Tymczasem stosowanie we Francji obniżonej stawki podatkowej do określonych usług adwokatów nie jest związane ze stałym przymiotem usługodawcy, a jedynie z okolicznościami, iż usługi te są świadczone w ramach pomocy prawnej. W ten sposób wykładnia zaproponowana przez Republikę Francuską w celu obrony zgodności uregulowania krajowego z rzeczoną dyrektywą prowadziaby do stosowania wyjątku przewidzianego w pkt 15 załącznika III nie tylko do usługodawców, którzy posiadają uprzywilejowany status przyznany przez państwo z uwagi na ich społeczny charakter, lecz do dowolnego podatnika pod jednym warunkiem, iż odnośne usługi będą w całości lub w części opłacane przez państwo.

19 Jeżeli chodzi o drugi warunek, to Komisja uważa, iż usługi świadczone przez adwokatów w ramach pomocy prawnej nie mogą zostać zakwalifikowane jako „działalność” w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”. Usługi te polegają bowiem na pomocy prawnej i mają ten sam charakter co usługi świadczone na rzecz klientów niekorzystających z pomocy państwa. Okolicznością, iż wynagrodzenie płacone adwokatom w ramach pomocy prawnej jest powszechnie uznawane za niewystarczające, w żaden sposób nie zmienia w/w charakteru usług świadczonych przez adwokata. Zdaniem Komisji, tym samym Republika Francuska niesłusznie utrzymuje, że adwokat, który świadczy usługi na rzecz osoby korzystającej z pomocy prawnej, przechodzi od zadania doradztwa i obrony do zadania pomocy społecznej.

20 Zdaniem Komisji wykładnia zaproponowana przez Republikę Francuską skutkowałaby zastąpieniem warunku dotyczącego charakteru usług innym, opartym na nieposiadaniu środków finansowych przez usługobiorców. Uważa, że w razie przyjęcia takiej wykładni umożliwiłaby ona stosowanie obniżonej stawki podatkowej do wszystkich usług, które stanowią pomoc dla osób najuboższych. Tymczasem prawodawca wspólnotowy dokonał przemyślanego wyboru ograniczenia przypadków zastosowania obniżonej stawki podatku VAT poprzez przyjęcie ograniczonej listy dostaw towarów i świadczenia usług, które mogą być jego przedmiotem. Ponadto podatek VAT jako powszechny podatek od konsumpcji nie zezwala na stosowanie różnych stawek podatku w zależności od poziomu dochodów poszczególnych odbiorców towarów lub usług.

21 Komisja uznaje również za nieuzasadniony argument Republiki Francuskiej, zgodnie z którym stosowanie zwykłej stawki podatku VAT do usług adwokatów ograniczyoby dostęp do sądu dla osób najuboższych. W każdym razie Komisja uważa, że realizacja tego celu nie może uzasadniać nieprzestrzegania przepisów dyrektywy 2006/112, które ograniczają stosowanie stawek obniżonych.

22 Republika Francuska twierdzi, że art. 279 lit. f) CGI jest zgodny z art. 96 i 98 dyrektywy 2006/112, ponieważ usługi, za które adwokaci są opłacani w całości lub w części przez państwo w ramach pomocy społecznej, spełniają warunki ustanowione w pkt 15 załącznika III do tej dyrektywy.

23 Odnośnie do pierwszego warunku Republika Francuska twierdzi, że adwokaci świadczą usługi w ramach pomocy prawnej są podmiotami uznanymi przez Francję za podmioty posiadające charakter społeczny. Uważa ona w szczególności, że należy w tym zakresie zastosować wykładnię przyjętą przez Trybunał w wyroku z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, identycznemu wyrażeniu „organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny]”, o którym mowa w art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, obecnie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112. Zgodnie z ową wykładnię celowości pojęcie „podmiot” jest co do zasady wystarczająco szerokie, aby obejmować także podmioty prywatne mające cel zarobkowy. Ponadto ponieważ szósta dyrektywa, podobnie jak i dyrektywa 2006/112, nie określa warunków ani też sposobów uznania odnośnych podmiotów, Trybunał orzekł, że zasadniczo do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy ustalenie zasad, według których możliwa będzie taka kwalifikacja owych podmiotów.

24 Republika Francuska podnosi, że art. 279 lit. f) CGI odpowiada kryteriom, jakie według orzecznictwa Trybunału powinny zostać uwzględniane przez organy krajowe przy określaniu podmiotów mających charakter społeczny, takim jak istnienie szczególnych przepisów ustawowych, charakteru użyteczności publicznej działalności danego podatnika, okoliczności, i że inni podatnicy świadczący te same usługi korzystają z podobnego uznania, a także okoliczności, że koszty danych usług są w znacznej części pokrywane przez instytucje zabezpieczenia społecznego. W ten sposób świadczenie usług przez adwokatów miaoby być przedmiotem szczególnych przepisów podatkowych, usługi te miałyby stanowić działalność użyteczności publicznej, wszyscy adwokaci świadczący rzeczne usługi korzystałyby z podobnego uznania i byłoby objęci podobnym systemem, a koszty tych usług byłyby częściowo lub w całości ponoszone przez państwo.

25 Ponadto trwałoby związek pomiędzy państwem i adwokatami, przy założeniu, że jest to właściwe kryterium, miałyby być zapewniona przez okoliczności, i że odnośne usługi są przedmiotem art. 279 lit. f) CGI. Ponadto, pomimo że niekoniecznie wszyscy adwokaci regularnie wykonują zadania z zakresu pomocy prawnej, to jednak każdy z nich może w każdej chwili zostać wyznaczony przez prezesa izby lub dziekana rady adwokackiej i ma obowiązek odpowiedzieć na to wezwanie.

26 Jeżeli chodzi o drugi warunek, to Republika Francuska jest zdania, że adwokaci świadczą usługi w ramach pomocy prawnej są zaangażowani w działalność w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego, ponieważ pomoc prawna przyczynia się do zagwarantowania osobom najuboższymi dostęp do sądu, prawa, które zostało uznane za fundamentalne między innymi przez art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, ogłoszonej w Nicei w dniu 7 grudnia 2000 r. (Dz.U. C 364, s. 1), w brzmieniu przyjętym w dniu 12 grudnia 2007 r. w Strasburgu (Dz.U. C 303, s. 1).

27 W tym zakresie Republika Francuska proponuje zestawienie czterech kryteriów, na podstawie których uważa, że możliwe jest ustalenie, czy dany podmiot jest zaangażowany w działalność w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego, tj. realizacji celu społecznego na rzecz osób znajdujących się w niekorzystnym położeniu, wdrożenie solidarności narodowej za pomocą finansowania redystrybucyjnego, nieprzynoszący zysków charakter świadczonych usług, wygórowane warunki, jakim podlega usługodawca.

28 W odniesieniu zwłaszcza do dwóch ostatnich kryteriów Republika Francuska podkreśla, że rzeczona pomoc nie ma charakteru zarobkowego, w zakresie w jakim wynagrodzenie ryczałtowe nie umożliwia adwokatowi pokrycia kosztów ich usług. Ponadto w ramach pomocy prawnej adwokat podlega szczególnym ograniczeniom, ponieważ musi on przyjąć wyznaczone mu sprawy w ramach tej pomocy i zgodzić się na świadczenie na rzecz osób najuboższych usług opłacanych przez państwo na niższym poziomie niż koszty własne.

29 Republika Francuska dodaje, że w celu zakwalifikowania danej usługi jako „działalności w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”, uwzględnienie jej celu i odbiorców nie jest sprzeczne z uwzględnieniem jej charakteru i treści. Przeciwnie, czystokroć klasyfikacja danego świadczenia wynika z połączenia owych różnych elementów. Tym samym czynności, których treść i charakter są identyczne, powinny być w zależności od rodzajów finansowych ich odbiorców uznawane lub nie za działalność społeczną.

30 W ten sposób należy odróżnić tradycyjną funkcję adwokata działającego na wolnym rynku i działalność adwokata występującego na rzecz osoby korzystającej z pomocy prawnej. Pomimo że usługi świadczone w obydwu przypadkach byłyby identyczne, to jednak cel społeczny i znikomość rodzajów finansowych osób korzystających prowadziłyby do nadania usługom w zakresie pomocy prawnej świadczonym przez adwokata charakteru działalności społecznej.

Ocena Trybunału

31 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że dopuszczalna jest skarga Komisji o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom, które wynikają z pierwotnej wersji aktu prawa wspólnotowego, następnie zmienionego lub uchylonego, i które zostały utrzymane w nowych przepisach (wyroki: z dnia 5 października 2006 r. w sprawie C-275/04 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-9883, pkt 35; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-174/07 Komisja przeciwko Włochom, pkt 31).

32 W niniejszej sprawie wiadomo, że obowiązki wynikające z art. 96 i art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112 odpowiadają obowiązkowi stosowanym jeszcze przed wejściem w życie tej dyrektywy na podstawie art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy. W związku z tym Komisja może powoływać się w kontekście niniejszego postępowania na zarzucane uchybienie nawet wówczas, gdy zostało ono oparte w wezwaniu do usunięcia uchybienia i uzasadnionej opinii na odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy, które wówczas były stosowane.

33 Jeżeli chodzi o istotę niniejszej skargi, to strony spierają się co do tego, czy usługi świadczone przez adwokatów, adwokatów przy Conseil d'État oraz przy Cour de cassation, a także zastępców sądowych w ramach pomocy prawnej, o których mowa w art. 279 lit. f) CGI, stanowią świadczenie usług przez instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym w rozumieniu pkt 15 załącznika III do dyrektywy 2006/112, w taki sposób, że Republika Francuska może na podstawie art. 98 ust. 2 tej dyrektywy stosować obniżoną stawkę podatku VAT do rzeczonych usług.

34 W braku w dyrektywie 2006/112 definicji pojęcia „świadczenie usług przez instytucje

uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”, o którym mowa w pkt 15 załącznika III, pojęcie to należy interpretować w świetle kontekstu, w jakim ono występuje w szóstej dyrektywie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 17; wyrok z dnia 18 marca 2010 r. w sprawie C-3/09 Erotic Center, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 14).

35 W tym względzie z art. 98 dyrektywy 2006/112 wynika, że na zasadzie wyjątku od reguły, zgodnie z którą stosowana jest podstawowa stawka, państwom członkowskim przyznano możliwość stosowania jednej obniżonej stawki lub dwóch obniżonych stawek. Ponadto zgodnie z tym przepisem obniżone stawki podatku VAT mogą być stosowane jedynie do dostaw towarów i świadczenia usług, o których mowa w załączniku III do tej dyrektywy. Z utrwalonego orzecznictwa wynika natomiast, że przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować w sposób ścisły (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 18, 19 i przytoczone tam orzecznictwo; a także w sprawie Erotic Center, pkt 15).

36 Biorąc pod uwagę cele, do których dąży prawodawca, Trybunał orzekł już w odniesieniu do wyrażenia „organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny]” w świetle art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, odpowiadającego art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy 2006/112, że jest ono co do zasady wystarczająco szerokie, aby objąć również osoby fizyczne i podmioty prywatne mające cel zarobkowy (zob. wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 17; z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. s. I-2921, pkt 24; a także ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 35, 47).

37 W rzeczywistości bowiem, o ile termin „instytucja” sugeruje istnienie zindywidualizowanego podmiotu pełniącego określone zadanie, to jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby owe warunki spełniała osoba fizyczna (zob. ww. wyroki: w sprawie Gregg, pkt 18; w sprawie Hoffmann, pkt 24). Podobnie, o ile cel zarobkowy stanowi odpowiednie kryterium brane pod uwagę przy określaniu, czy dany podmiot ma charakter społeczny, o tyle w każdym przypadku w żaden sposób nie wyklucza on takiego charakteru (zob. ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 46).

38 Brak jest powodu, który uzasadniałby odejście od tej oceny w odniesieniu do kategorii, o której mowa w pkt 15 załącznika III do dyrektywy 2006/112. Przeciwnie, tak jak to podkreślił rzecznik generalny w pkt 84 opinii, ocena ta, dokonana w odniesieniu do przepisu dotyczącego zwolnień z podatku VAT, jest tym bardziej uzasadniona w stosunku do załącznika III dotyczącego obniżenia stawki podatku VAT.

39 Z powyższego wynika, że w ramach pomocy prawnej adwokaci, adwokaci przy Conseil d’État oraz przy Cour de cassation, a także zastępcy sądowi nie są a priori wyłączeni z kategorii, o której mowa w pkt 15 załącznika III do dyrektywy 2006/112 tylko na tej podstawie, iż chodzi o podmioty prywatne mające cel zarobkowy.

40 Niemniej jednak, aby należeć do tej kategorii adwokaci i zastępcy sądowi powinni rzeczywiście zostać uznani przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego.

41 Z orzecznictwa wynika, że państwa członkowskie mają swobodne uznanie w zakresie uznania społecznego charakteru niektórych podmiotów. Niemniej jednak owo swobodne uznanie powinno być wykonywane zgodnie z prawem wspólnotowym i w granicach ustalonych przez dyrektywę 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 54–57; ww. wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 51, 52; a

także wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. s. I-1385, pkt 23).

42 Granice te zostają przekroczone między innymi wtedy, gdy państwo członkowskie uznaje daną instytucję za mającą społeczny charakter w celu zastosowania obniżonej stawki podatku VAT do określonych usług świadczonych przez tę instytucję z naruszeniem samych pojęć z pkt 15 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

43 W tym zakresie należy stwierdzić, że z postanowień rzeczonego pkt 15 wynika, że zezwala ono państwu członkowskiemu na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT nie do wszystkich świadczonych usług o charakterze społecznym, lecz tylko do tych, które są świadczone przez podmioty spełniające podwójny wymóg: posiadania przez nie samego społecznego charakteru i działania w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego.

44 Tymczasem sprzeczna z wolą prawodawcy Unii, jaką jest ograniczenie możliwości stosowania obniżonej stawki tylko do usług świadczonych przez instytucje spełniające ów podwójny wymóg, byłaby sytuacja, gdy państwo członkowskie miałoby swobodę zaklasyfikowania podmiotów prywatnych mających cele zarobkowe jako instytucji w rozumieniu ww. pkt 15 na tej tylko podstawie, że podmioty te również świadczą usługi o charakterze społecznym.

45 Z powyższego wynika, że w celu przestrzegania postanowień pkt 15 załącznika III do dyrektywy 2006/112 państwo członkowskie nie może stosować obniżonej stawki podatku VAT do usług świadczonych przez podmioty prywatne mające cel zarobkowy tylko na podstawie oceny charakteru tych usług, bez uwzględnienia wszystkich celów realizowanych przez te podmioty oraz trwaności ich działania w zakresie pomocy społecznej.

46 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że z uwagi na ogólny celów i brak trwaności ewentualnej działania w zakresie społecznym ogólna kategoria zawodowa adwokatów i zastępców sądowych, o której mowa w art. 279 lit. f) CGI, nie może zostać uznana za mającą społeczny charakter.

47 W związku z tym, nawet jeżeli by przyjąć, że usługi świadczone przez adwokatów i zastępców sądowych w ramach pomocy prawnej mają charakter społeczny i mogły zostać zaklasyfikowane jako „działalność” w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego, to jednak okoliczności te nie wystarczą do stwierdzenia w niniejszej sprawie, że wspomniani adwokaci i zastępcy sądowi mogły zostać zaklasyfikowani jako „instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego” w rozumieniu pkt 15 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

48 W tych okolicznościach skargę wniesioną przez Komisję należy uznać za uzasadnioną.

49 W związku z tym należy stwierdzić, że poprzez stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do usług świadczonych przez adwokatów, adwokatów przy Conseil d'État oraz przy Cour de cassation, a także przez zastępców sądowych, które są w całości lub częściowo opłacane przez państwo w ramach pomocy prawnej, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyły na mocy art. 96 i 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE.

W przedmiocie kosztów

50 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Francuskiej kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

1) **Poprzez stosowanie obniżonej stawki podatku od wartości dodanej do usług świadczonych przez adwokatów, adwokatów przy Conseil d'État oraz przy Cour de cassation, a także przez zastępców sądowych, które są w całości lub częściowo opłacane przez państwo w ramach pomocy prawnej, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 96 i art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.**

2) **Republika Francuska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

* Język postępowania: francuski.