

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 28 juli 2016(*)

"Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Giltighet och tolkning av direktivet – Advokattjänster – Mervärdesskatteskyldighet – Rätt till ett effektivt rättsmedel – Parternas likställdhet i processen – Rättshjälp"

I mål C-543/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour constitutionnelle (Författningsdomstolen, Belgien), genom beslut av den 13 november 2014, som inkom till domstolen den 27 november 2014, i målen

Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.

Jimmy Tessens m.fl.,

Orde van Vlaamse Balies

Ordre des avocats du barreau d'Arlon m.fl.

mot

Conseil des ministres,

ytterligare deltagare i rättegången:

Association Syndicale des Magistrats ASBL,

Conseil des barreaux européens,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent), samt domarna C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda och K. Jürimäe,

generaladvokat: E. Sharpston

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 december 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl., genom V. Letellier, R. Leloup, E. Huisman, J. Buelens och C. T'Sjoen, avocats,

– Tessens m.fl., genom J. Toury och M. Denys, avocats,

- Orde van Vlaamse Balies, genom D. Lindemans och E. Traversa, avocats,
- Ordre des avocats du barreau d'Arlon m.fl., genom D. Lagasse, avocat,
- Association Syndicale des Magistrats ASBL, genom V. Letellier, avocat,
- Conseil des barreaux européens, genom M. Maus och M. Delanote, avocats,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis och A. Dimitrakopoulou, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska unionens råd, genom E. Chatziioakeimidou, E. Moro och M. Moore, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom H. Krämer, J.-F. Brakeland och M. Owsiany-Hornung, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 10 mars 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen och giltigheten av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i mål mellan Ordre des barreaux francophones et germanophone, Jimmy Tessens, Orde van Vlaamse Balies, Ordre des avocats du barreau d'Arlon samt andra fysiska och juridiska personer, å ena sidan, och Conseil des ministres (Ministerrådet i Belgien), å andra sidan, angående en talan om ogiltigförklaring av artikel 60 i lagen av den 30 juli 2013 om vissa bestämmelser (*Moniteur Belge*, 1 augusti 2013, s. 48270, nedan kallad lagen av den 30 juli 2013), som upphäver ett undantag från mervärdesskatteplikt för tillhandahållande av advokattjänster inom ramen för advokaters normala verksamhet.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

Europakonventionen

3 I artikel 6 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, undertecknad i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen), föreskrivs följande:

"1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag. ...

...

3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter

...

c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar

...”

4 Artikel 14 i Europakonventionen har följande lydelse:

”Åtnjutandet av de fri- och rättigheter som anges i denna konvention skall säkerställas utan någon åtskillnad såsom på grund av kön, ras, hudfärg, språk, religion, politisk eller annan åsikt, nationellt eller socialt ursprung, tillhörighet till nationell minoritet, förmögenhet, börd eller ställning i övrigt.”

Internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter

5 Artikel 14.1 och 14.3 i internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter, som antogs av Förenade nationernas generalförsamling den 16 december 1966 och trädde i kraft den 23 mars 1976 (nedan kallad IKMPR), har följande lydelse:

”1. Alla människor skall vara lika inför domstolar och tribunaler. Var och en skall, vid prövningen av en anklagelse mot honom eller henne för brott eller av hans eller hennes rättigheter och skyldigheter i tvistemål, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling vid en behörig, oberoende och opartisk domstol som upprättats enligt lag. ...

...

3. Den anklagade skall vid prövningen av en anklagelse för brott utan åtskillnad på person vara berättigad till minst följande garantier:

...

b) Att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar och att rådgöra med ett rättegångsbiträde efter eget val.

...

d) Att få sin sak prövad i sin närvaro och att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde efter eget val, att bli underrättad om sin rätt till rättegångsbiträde, om han eller hon inte har ett sådant, och att i varje mål där rättvisans intresse kräver det, kostnadsfritt få sig anvisad ett rättegångsbiträde, i de fall han eller hon inte har tillräckliga medel för att betala ett sådant biträde.

...”

6 I artikel 26 i IKMPR föreskrivs följande:

”Alla är lika inför lagen och har rätt till samma skydd av lagen utan diskriminering av något slag. I detta avseende skall lagen förbjuda all diskriminering och garantera var och en ett likvärdigt och effektivt skydd mot all slags diskriminering, såsom på grund av ras, hudfärg, kön, språk, religion,

politisk eller annan uppfattning, nationell eller social härkomst, egendom, börd eller ställning i övrigt.”

Århuskonventionen

7 Artikel 9 i konventionen om tillgång till information, allmänhetens deltagande i beslutsprocesser och tillgång till rättslig prövning i miljöfrågor som undertecknades den 25 juni 1998 i Århus och godkändes på Europeiska gemenskapens vägnar genom rådets beslut 2005/370/EG av den 17 februari 2005 (EUT L 124, 2005, s. 1) (nedan kallad Århuskonventionen) har följande lydelse:

”1. Varje part skall inom ramen för sin nationella lagstiftning se till att den som anser att hans eller hennes begäran om information enligt artikel 4 har lämnats utan avseende, felaktigt avslagits helt eller delvis, besvarats otillräckligt eller på annat sätt inte har behandlats i enlighet med bestämmelserna i den artikeln, kan få detta prövat av domstol eller något annat oberoende och opartiskt organ som inrättats genom lag.

...

2. Varje part skall inom ramen för sin nationella lagstiftning se till att den berörda allmänhet

a) som har ett tillräckligt intresse, eller

b) som hävdar att en rättighet kränks, när detta utgör en förutsättning enligt en parts förvaltningsprocessrättsliga lagstiftning,

har rätt att få den materiella och formella giltigheten av ett beslut, en handling eller en underlåtenhet som omfattas av artikel 6 eller, om detta föreskrivs i nationell rätt och utan att det påverkar tillämpningen av punkt 3, andra tillämpliga bestämmelser i denna konvention prövad av domstol eller något annat oberoende och opartiskt organ som inrättats genom lag.

Vad som utgör tillräckligt intresse och kränkning av en rättighet skall avgöras i enlighet med nationell rätt och i överensstämmelse med målet att ge den berörda allmänheten en omfattande tillgång till rättslig prövning inom ramen för denna konvention. Icke-statliga organisationer som uppfyller de krav som avses i artikel 2.5 skall för detta ändamål anses ha ett sådant tillräckligt intresse som avses i a. Sådana organisationer skall även anses ha rättigheter som kan kränkas i den mening som avses i b.

...

3. Varje part skall dessutom, utan att det påverkar tillämpningen av de prövningsförfaranden som avses i punkterna 1 och 2, se till att den allmänhet som uppfyller eventuella kriterier i nationell rätt har rätt att få handlingar och underlåtenheter av personer och myndigheter som strider mot den nationella miljölagstiftningen prövade av domstol eller i administrativ ordning.

4. De förfaranden som avses i punkterna 1–3 skall, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1, erbjuda tillräckliga och effektiva rättsmedel, inbegripet förelägganden där så är lämpligt, och vara objektiva, rättvisa, snabba och inte oöverkomligt kostsamma. Beslut som fattas enligt denna artikel skall meddelas eller registreras skriftligen. Beslut av domstol och, när så är möjligt, av andra organ, skall vara tillgängliga för allmänheten.

5. För att göra bestämmelserna i denna artikel ännu effektivare skall varje part se till att allmänheten informeras om tillgången till prövning i domstol eller i administrativ ordning, och överväga att införa lämpliga stödåtgärder som kan undanröja eller minska ekonomiska och andra

hinder för utnyttjandet av tillgången till rättslig prövning.”

Unionsrätt

8 Artikel 1.2 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

9 I artikel 2.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

10 Enligt artikel 96 i nämnda direktiv ska medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som ska fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som ska vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

11 Artikel 98.1 och 98.2 i samma direktiv föreskriver:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

...”

12 I bilaga III till direktiv 2006/112, med rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka de reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”, nämns i punkt 15 ”[l]everans av varor och tillhandahållande av tjänster av organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär och som är engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, i den mån dessa transaktioner inte är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132, 135 och 136”.

13 I kapitel 2, i avdelning IX i direktivet, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”, återfinns artikel 132.1 som har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

g) Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligt rättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

...”

14 I artikel 168 a i direktivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

15 Enligt artikel 371 i direktivet får ”[d]e medlemsstater som den 1 januari 1978 tillämpade undantag från skatteplikt för de transaktioner som anges i del B i bilaga X ... fortsätta att göra det, på de villkor som gällde i medlemsstaten i fråga den dagen”. Bland de transaktioner som anges i del B i bilaga X förekommer, bland annat, tillhandahållande av tjänster av jurister.

Belgisk rätt

16 Artikel 44.1 i loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (lag av den 3 juli 1969 om inrättande av mervärdesskattelagen) (*Moniteur belge*, 17 juli 1969, s. 7046) föreskrev i den lydelse som var tillämplig innan lagen av den 30 juli 2013 trädde i kraft:

”Tjänster som tillhandahålls av följande personer inom ramen för deras normala verksamhet ska undantas från skatteplikt:

1° advokater

...”

17 I artikel 60 i lagen av den 30 juli 2013, som trädde i kraft den 1 januari 2014, föreskrivs följande:

”I artikel 44.[1] i mervärdesskattelagen, ersatt av lag av den 28 december 1992 och ändrad genom lag av den 28 december 2011, upphävs punkt 1.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Inom ramen för det nationella målet har ett flertal mål anhängiggjorts vid Cour constitutionnelle (Författningsdomstolen, Belgien) avseende ogiltigförklaring av artikel 60 i lagen av den 30 juli 2013. Genom denna bestämmelse upphävdes, från och med den 1 januari 2014, det undantag från mervärdesskatteplikt för advokattjänster som Belgien hade bibehållit på grundval av övergångsbestämmelsen i artikel 371 i direktiv 2006/112.

19 Den fastställda mervärdesskattesatsen för advokattjänster är 21 procent i Belgien.

20 Den hänskjutande domstolen söker klarhet i huruvida det är förenligt med rätten till ett effektivt rättsmedel, och i synnerhet rätten till rättegångsbiträde, att advokattjänster omfattas av mervärdesskatteplikt och att kostnaderna för sådana tjänster ökar till följd av denna beskattning. Den hänskjutande domstolen söker även klarhet i frågan huruvida sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet är förenlig med principen om parternas likställdhet i processen, eftersom dessa ökade kostnader endast drabbar parter i en process som är icke beskattningsbara personer och som inte åtnjuter rättshjälp, medan parter i en process vilka är beskattningsbara personer har möjlighet att dra av den mervärdesskatt som erlagts för sådana tjänster.

21 Mot denna bakgrund beslutade Cour constitutionnelle att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- "1) a) Är direktiv 2006/112, genom att det föreskriver att tjänster som tillhandahålls av advokater är föremål för mervärdesskatt, utan att det – mot bakgrund av rätten till rättegångsbiträde och principen om parternas likställdhet i processen – beaktas huruvida ett rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp är en beskattningsbar person eller inte, förenligt med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, jämförd med artikel 14 i IKMPR och med artikel 6 i Europakonventionen, såtillvida denna artikel tillerkänner var och en rätt att få sin sak prövad i en rättvis rättegång, möjlighet att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företrädas samt garanterar rätt till rättshjälp för personer som inte har tillräckliga medel, om denna hjälp är nödvändig för att ge dem en effektiv möjlighet att få sin sak prövad inför domstol?
- b) Är direktiv 2006/112 av samma skäl förenligt med artikel 9.4 och 9.5 i Århuskonventionen, såtillvida dessa bestämmelser föreskriver rätt till tillgång till rättslig prövning utan att kostnaderna för förfarandet är oöverkomligt kostsamma 'genom att det införs stödåtgärder som kan undanröja eller minska ekonomiska och andra hinder för rätten till rättslig prövning'?
- c) Kan de tjänster som tillhandahålls av advokater inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem inbegripas i de tjänster som anges i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, vilka är nära förbundna med hjälparbete och socialt trygghetsarbete, eller kan de vara skattebefriade enligt någon annan bestämmelse i direktivet? Om denna fråga besvaras nekande, är direktiv 2006/112 – tolkat så, att det inte medger något undantag från erläggande av mervärdesskatt på tjänster som utförs av advokater till förmån för rättssubjekt som åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt system för rättshjälp – då förenligt med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, jämförd med artikel 14 i IKMPR och med artikel 6 i Europakonventionen?
- 2) Om frågorna 1 a–c besvaras nekande, är artikel 98 i direktiv 2006/112 – i och med att det inte i denna artikel anges någon möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på advokattjänster, i förekommande fall beroende på huruvida rättssubjekt som inte har rätt till rättshjälp är beskattningsbara personer eller inte – förenlig med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, jämförd med artikel 14 i IKMPR och med artikel 6 i Europakonventionen, såtillvida denna artikel tillerkänner var och en rätt att få sin sak prövad i en rättvis rättegång, möjlighet att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företrädas samt garanterar rätt till rättshjälp för personer som inte har tillräckliga medel, om denna hjälp är nödvändig för att ge dem möjlighet att få sin sak prövad inför domstol?
- 3) Om fråga 1 a–c besvaras nekande, är artikel 132 i direktiv 2006/112 förenlig med likhetsprincipen och principen om icke-diskriminering enligt artiklarna 20 och 21 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna och enligt artikel 9 i FEU, jämförd med artikel

47 i stadgan, så tillvida denna artikel, bland verksamheter av allmänt intresse, inte anger någon befrielse från mervärdesskatt för advokattjänster, medan tillhandahållanden av andra tjänster är skattebefriade i egenskap av verksamhet av allmänt intresse – exempelvis tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, olika medicinska tjänster och undervisningstjänster samt tjänster i anslutning till idrott och kultur – när denna skillnad i behandling mellan advokattjänster och tjänster som är skattebefriade enligt artikel 132 i direktivet ger upphov till tillräcklig osäkerhet, eftersom advokattjänster bidrar till iakttagande av vissa grundläggande rättigheter?

4) a) Om fråga 1 a–c och fråga 3 besvaras nekande, kan artikel 371 i direktiv 2006/112, i enlighet med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat i unionen delvis bibehåller skattebefrielse av advokattjänster, när dessa tjänster utförs till förmån för rättssubjekt som inte är beskattningsbara personer?

b) Kan artikel 371 i direktiv 2006/112, i enlighet med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, även tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat i unionen delvis bibehåller skattebefrielse av advokattjänster, när dessa tjänster utförs till förmån för rättssubjekt som åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Fråga 1 a

22 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 a för att få klarhet i huruvida artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112 är giltiga med beaktande av rätten till ett effektivt rättsmedel och principen om parternas likställdhet i processen såsom de säkerställs genom artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), så tillvida dessa bestämmelser föreskriver att mervärdesskatt ska utgå på tjänster som advokater tillhandahåller rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem.

23 Eftersom den hänskjutande domstolen inte enbart har hänvisat till artikel 47 i stadgan, utan även till artikel 14 i IKMPR och artikel 6 i Europakonventionen, erinrar EU-domstolen om att de grundläggande rättigheter som erkänns i Europakonventionen, såsom bekräftas i artikel 6.3 FEU, ingår i unionsrätten som allmänna principer, och enligt artikel 52.3 i stadgan ska rättigheter i stadgan som motsvarar rättigheter som garanteras i Europakonventionen ges samma innebörd och räckvidd som rättigheterna i den konventionen. Konventionen utgör emellertid inte något rättsligt instrument som formellt har införlivats med unionsrätten, så länge som unionen inte har anslutit sig till denna konvention (dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 44, dom av den 3 september 2015, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl./kommissionen, C?398/13 P, EU:C:2015:535, punkt 45, och dom av den 15 februari 2016, N., C?601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 45). Sistnämnda konstaterande är tillämpligt även med avseende på IKMPR. Giltigheten av direktiv 2006/112 ska således prövas enbart utifrån de grundläggande rättigheter som garanteras i stadgan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 februari 2016, N., C?601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

24 Beträffande omfattningen av den prövning som ska göras mot bakgrund av den fråga som ställts, påpekar domstolen att denna prövning begränsar sig till att avse den särskilda kostnad som uppkommer på grund av att mervärdesskatt utgår med 21 procent på tillhandahållandet av advokattjänster, och åsyftar inte samtliga kostnader som hänför sig till ett rättsligt förfarande.

25 Dessutom avser den hänskjutande domstolens tvivel endast situationen för rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp med stöd av tillämpliga nationella bestämmelser. Enligt den hänskjutande domstolens uppgifter berörs nämligen inte rättssubjekt som åtnjuter sådan hjälp av den eventuella

ökning av advokatarvoden som kan uppkomma till följd av att mervärdesskatt tas ut på advokattjänster, eftersom kostnaderna för dessa tjänster i sådana fall ersätts av den belgiska staten.

26 Däremot ska andra rättssubjekt, i princip, i enlighet med nationell lagstiftning, betala advokatarvoden inklusive mervärdesskatt, vilket enligt den hänskjutande domstolen ger upphov till frågor angående huruvida en dylik skattebörda är förenlig med rätten till ett effektivt rättsmedel, såsom den säkerställs i artikel 47 i stadgan. Den hänskjutande domstolen anser även att är oklart huruvida denna skattebörda är förenlig med principen om parternas likställdhet i processen, eftersom endast rättssubjekt som är beskattningsbara personer har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för advokattjänster i enlighet med artikel 168 a i direktiv 2006/112, vilket innebär att den mervärdesskatt som tas ut på dessa tjänster således drabbar rättssubjekt olika beroende på om de är beskattningsbara personer eller inte.

Rätten till ett effektivt rättsmedel

27 I artikel 47 i stadgan fastställs rätten till ett effektivt rättsmedel, en rätt som enligt andra stycket i nämnda artikel bland annat innefattar en möjlighet för var och en att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företräddas av en advokat. Tredje stycket i denna artikel säkerställer rätten till ett effektivt rättsmedel genom att rättshjälp ska ges till personer som inte har tillräckliga medel.

28 I detta avseende framgår det av handlingarna i målet att de rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp, vilka är de enda som omfattas av fråga 1 a, enligt den relevanta nationella lagstiftningen antas ha tillräckliga medel för att ha tillgång till en rättslig prövning och låta sig företräddas av en advokat. I förhållande till dessa rättssubjekt garanterar inte rätten till ett effektivt rättsmedel, såsom den fastställs i artikel 47 i stadgan, en rätt till att advokattjänster ska vara undantagna från mervärdesskatteplikt.

29 Fråga 1 a, som rör giltigheten av artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112 i förhållande till artikel 47 i stadgan, ska prövas utifrån de individuella särdragen hos dessa bestämmelser, och är inte beroende av särskilda omständigheter i ett visst förekommande fall.

30 Även om tillgången till en rättslig prövning och effektiviteten av rättsligt skydd beror på en mängd olika faktorer är det likväl så, att de kostnader som är hänförliga till en rättslig process, inklusive den mervärdesskatt som belastar advokatarvoden, också kan vara av betydelse då ett rättssubjekt ska avgöra huruvida han eller hon ska låta sig företräddas av en advokat när han eller hon avser att göra sina anspråk gällande i domstol.

31 Det framgår emellertid av domstolens rättspraxis på andra rättsområden än just mervärdesskatt, att uttag av dylika avgifter endast kan bestridas med hänvisning till rätten till ett effektivt rättsmedel såsom den fastställs i artikel 47 i stadgan om dessa avgifter utgör ett oöverstigligt hinder (se, analogt, dom av den 22 december 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, punkt 61, och beslut av den 13 juni 2012, GREP, C-156/12, ej publicerat, EU:C:2012:342, punkt 46) eller gör det praktiskt omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som tillerkänns i unionsrätten (se, analogt, dom av den 6 oktober 2015, Orizzone Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, punkterna 48, 49 och 58).

32 Sökandena i det nationella målet har påpekat att uttag av 21 procent mervärdesskatt på advokattjänster medför en betydande ökning av kostnaderna för ett rättsligt förfarande för rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp, vilka är de enda som omfattas av fråga 1 a.

33 Såsom bland annat den belgiska regeringen har påpekat i sina skriftliga yttranden innebär emellertid inte den omständigheten att mervärdesskatt utgår med 21 procent på advokattjänster

att det sker en motsvarande ökning av advokatarvodena eftersom advokaterna, i egenskap av beskattningsbara personer och i enlighet med artikel 168 a i direktiv 2006/112, har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt de betalar vid förvärv av varor eller tjänster inom ramen för de tjänster de tillhandahåller. Eftersom avdragsrätten kan medföra att advokaternas arvoden sänks, är det oklart i vilken utsträckning advokaterna är ekonomiskt nödgade att överföra kostnaden för mervärdesskatt till sina arvoden.

34 Omfattningen av en eventuell ökning av arvodena är än mer oklar eftersom Belgien tillämpar ett system för fritt avtalade arvoden. Inom ramen för ett dylikt system, som grundar sig på konkurrens mellan advokater, förmås advokaterna att ta hänsyn till sina klienters ekonomiska situation. Såsom generaladvokaten dessutom har påpekat i punkt 85 i sitt förslag till avgörande, antas advokatarvoden, enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen, respektera gränserna för vederbörlig måttlighet.

35 Det föreligger således inget strikt, och inte heller något automatiskt, samband mellan uttag av mervärdesskatt på advokattjänster och en ökning av arvodena för dessa tjänster.

36 Eftersom beloppet av mervärdesskatten i det nationella målet under alla omständigheter utgör långtifrån den största delen av kostnaderna för ett rättsligt förfarande, kan uttag av mervärdesskatt på advokattjänster inte i sig anses utgöra ett oöverstigligt hinder för tillgången till en rättslig prövning eller göra det praktiskt omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som tillerkänns i unionsrätten. Under dylika förhållanden kan den omständigheten att uttag av mervärdesskatt eventuellt kan medföra en kostnadsökning inte påverka giltigheten av denna mervärdesskatteskyldighet med beaktande av rätten till ett effektivt rättsmedel såsom det fastställs i artikel 47 i stadgan.

37 Om det antas att särskilda omständigheter i ett visst förekommande fall skulle innebära att uttag av mervärdesskatt på advokattjänster i sig skapade ett oöverstigligt hinder för att få tillgång till en rättslig prövning eller gjorde det praktiskt omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som tillerkänns i unionsrätten, ska dessa omständigheter beaktas genom en tillbörlig anpassning av den rättshjälp som ska ges i enlighet med artikel 47 tredje stycket i stadgan.

38 Mot bakgrund av det ovan anförda finner domstolen att det skydd som ges genom rätten till ett effektivt rättsmedel inte sträcker sig till att omfatta uttag av mervärdesskatt på advokattjänster.

Principen om parternas likställdhet i processen

39 Sökandena i det nationella målet har även invänt mot giltigheten av artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112 mot bakgrund av principen om parternas likställdhet i processen, på grundval av att ett uttag av 21 procent mervärdesskatt på advokattjänster missgynnar rättssubjekt som inte är beskattningsbara personer jämfört med rättssubjekt som är beskattningsbara personer. Detta missgynnande uppstår till följd av att beskattningsbara personer, till skillnad från icke beskattningsbara personer, kan utnyttja sin avdragsrätt och inte behöver bära den finansiella börda som uppkommer genom denna mervärdesskatteplikt.

40 Det framgår av domstolens fasta praxis att principen om parternas likställdhet i processen – som är en naturlig följd av själva begreppet rättvis rättegång och som syftar till att säkerställa jämvikten mellan parterna i målet – innebär en skyldighet att ge varje part en rimlig möjlighet att lägga fram sin sak och sin bevisning, på villkor som inte ger den ena parten väsentliga nackdelar gentemot motparten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 november 2012, Otis m.fl., C?199/11, EU:C:2012:684, punkterna 71 och 72, dom av den 12 november 2014, Guardian Industries och Guardian Europe/kommissionen, C?580/12 P, EU:C:2014:2363, punkt 31, och beslut av den 16 juli 2015, Sánchez Morcillo och Abril García, C?539/14, EU:C:2015:508, punkt

48).

41 Denna princip syftar till att säkerställa den processuella jämvikten mellan parterna i ett rättsligt förfarande, genom att säkerställa dessa parter lika rättigheter och skyldigheter avseende, bland annat, det regelverk som styr bevisupptagningen och det kontradiktoriska förfarandet vid domstol (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 november 2012, Otis m.fl., C-199/11, EU:C:2012:694, punkterna 71 och 72) samt parternas rätt att överklaga (dom av den 17 juli 2014, Sánchez Morcillo och Abril García, C-169-14, EU:C:2014:2099, punkterna 44, 48–49).

42 Principen om parternas likställdhet i processen omfattar emellertid inte någon skyldighet att behandla parterna lika avseende de finansiella kostnader de måste bära inom ramen för det rättsliga förfarandet, såsom rådet har påpekat i sitt yttrande till domstolen.

43 Beträffande den omständigheten att 21 procent mervärdesskatt tas ut på advokattjänster, påpekar domstolen att, även om uttaget av denna skatt och rätten till avdrag visserligen, om man utgår från lika stora arvoden, kan ge en ekonomisk fördel till den part i processen som är en beskattningsbar person jämfört med den part i processen som inte är en beskattningsbar person, kan denna ekonomiska fördel likväl inte inverka på den processuella jämvikten mellan parterna.

44 Domstolen har nämligen konstaterat, i punkt 28 ovan, att de rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp antas ha tillräckliga medel för att kunna täcka kostnaderna för en rättslig prövning, inklusive advokatarvoden. Oaktat den eventuella ekonomiska fördel som kan uppkomma för den ena eller den andra parten i en process till följd av att mervärdesskatt tas ut på advokattjänster såsom i det nationella målet, medför inte detta – med avseende på rätten till en rättvis rättegång – att parter som inte är beskattningsbara personer försätts i en slutgiltigt sämre situation än parter som är beskattningsbara personer.

45 Som kommissionen har påpekat i sitt yttrande till domstolen, medför inte den omständigheten att den ena parten i en process har möjlighet att betala högre advokatarvoden än sin motpart att den förstnämnda parten får bättre juridisk representation. Såsom framgår av punkt 34 ovan, kan nämligen advokater – inom ett system för fritt avtalade advokatarvoden som det som gäller i Belgien – ta hänsyn till sina klienters ekonomiska situation och ta ut lägre arvoden, inklusive mervärdesskatt, av klienter som inte är beskattningsbara personer än vad de tar ut av klienter som är beskattningsbara personer.

46 Domstolen konstaterar således att det skydd som tillförsäkras genom principen om parternas likställdhet i processen inte sträcker sig till att omfatta uttag av mervärdesskatt på 21 procent för advokattjänster.

47 Av det anförda följer att det vid prövningen av fråga 1 a inte har framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112 med beaktande av rätten till ett effektivt rättsmedel och principen om parternas likställdhet i processen såsom de säkerställs i artikel 47 i stadgan, såtillvida dessa bestämmelser föreskriver att mervärdesskatt ska utgå på tjänster som advokater tillhandahåller rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem.

Fråga 1 b

48 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 b för att få klarhet i huruvida artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112 är giltiga mot bakgrund av artikel 9.4 och 9.5 i Århuskonventionen, såtillvida de förstnämnda bestämmelserna föreskriver att mervärdesskatt ska tas ut på advokattjänster.

49 I detta hänseende erinras om att det av domstolens fasta rättspraxis följer att bestämmelserna i ett internationellt avtal, till vilket unionen är part, endast kan åberopas till stöd för en talan om ogiltigförklaring av en unionsrättslig sekundärrättsakt, eller en invändning om rättsstridighet som riktas mot en sådan rättsakt, om avtalets beskaffenhet och systematik inte utgör hinder därför, och dessa bestämmelser, till sitt innehåll, framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa (dom av den 13 januari 2015, rådet m.fl./Vereniging Milieudéfensie och Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P–C-403/12 P, EU:C:2015:4, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

50 Beträffande artikel 9.4 i Århuskonventionen framgår det av själva ordalydelsen av denna bestämmelse att den endast är tillämplig på de förfaranden som anges i artikel 9.1, 9.2 och 9.3 i konventionen. Sistnämnda bestämmelser föreskriver inte någon ovillkorlig och tillräckligt precis skyldighet som direkt kan påverka enskildas rättsliga ställning.

51 Avseende artikel 9.3 i Århuskonventionen har domstolen nämligen fastställt att eftersom endast ”den allmänhet som uppfyller eventuella kriterier i nationell rätt” tillerkänns de rättigheter som föreskrivs i bestämmelsen, är fullgörandet eller verkningarna av den beroende av en ytterligare rättsakt (dom av den 8 mars 2011, Lesoochranárske zoskupenie, C-240/09, EU:C:2011:125, punkt 45, och dom av den 13 januari 2015, rådet m.fl./Vereniging Milieudéfensie och Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P–C-403/12 P, EU:C:2015:4, punkt 55).

52 Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 92 i sitt förslag till avgörande, hänvisar artikel 9.1 och 9.2 i Århuskonventionen även till kriterier fastställda i nationell rätt. Enligt dessa bestämmelser ordalydels ska nämligen de förfaranden för domstolsprövning som avses inrättas ”inom ramen för [konventionsstaternas] nationella lagstiftning”, och den nationella lagstiftaren måste, bland annat, besluta om det ska vara möjligt att få denna prövning ”av domstol eller något annat oberoende och opartiskt organ som inrättats genom lag”. Det framgår dessutom av artikel 9.2 andra stycket i Århuskonventionen att ”[v]ad som utgör tillräckligt intresse och kränkning av en rättighet” ska avgöras i enlighet med nationell rätt.

53 Av ovanstående följer att tillämpningen av artikel 9.4 i Århuskonventionen endast avser sådana bestämmelser i konventionen som inte uppfyller villkoren – som det redogjorts för ovan i punkt 49 – för att kunna åberopas till stöd för en talan om ogiltigförklaring av en unionsrättslig sekundärrättsakt.

54 Därmed kan artikel 9.4 i nämnda konvention inte åberopas för att bestrida giltigheten av direktiv 2006/112.

55 Av artikel 9.5 i Århuskonventionen, som föreskriver att varje part till konventionen är skyldig att ”överväga att införa lämpliga stödåtgärder” som kan undanröja eller minska ekonomiska och andra hinder för utnyttjandet av tillgången till rättslig prövning, följer att inte heller denna bestämmelse medför någon ovillkorlig och tillräckligt precis skyldighet, och att fullgörandet eller verkningarna av denna bestämmelse är beroende av en ytterligare rättsakt.

56 Under dylika omständigheter kan artikel 9.5 i nämnda konvention, på grund av dess själva innebörd, inte åberopas för att bestrida giltigheten av direktiv 2006/112.

57 Av det anförda följer att fråga 1 b ska besvaras så, att artikel 9.4 och 9.5 i Århuskonventionen inte kan åberopas vid prövningen av giltigheten av artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112.

Fråga 1 c

58 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 c för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 eller ”andra bestämmelser” i direktivet ska tolkas så, att tjänster som advokater tillhandahåller till förmån för rättssubjekt som åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem, såsom det i det nationella målet, är undantagna från mervärdesskatteplikt. För det fall att denna fråga besvaras nekande, söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112 är giltiga med beaktande av artikel 47 i stadgan, såtillvida dessa bestämmelser föreskriver att mervärdesskatt ska tas ut på advokattjänster.

59 Inledningsvis påpekar domstolen att, även om den fråga som ställts i första hand hänvisar till såväl artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 som till eventuella ”andra bestämmelser” i samma direktiv, är det inte möjligt av beslutet att begära förhandsavgörande att utläsa vilka bestämmelser i direktivet, utöver nämnda artikel 132.1 g, som skulle kunna läggas till grund för att undanta advokattjänster som tillhandahålls inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem från mervärdesskatteplikt.

60 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 54–55 i sitt förslag till avgörande, har domstolen visserligen ännu inte haft tillfälle att pröva tillämpningen av det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 på tjänster som tillhandahålls av advokater inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem, men den har däremot fastställt att en reducerad mervärdesskattesats inte kan tillämpas på sådana tjänster med stöd av artikel 98.2 i direktivet, jämförd med punkt 15 i bilaga III till samma direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juni 2010, kommissionen/Frankrike, C?492/08, EU:C:2010:348, punkt 47).

61 I sistnämnda dom ansåg domstolen att eftersom det enligt punkt 15 i bilaga III till direktiv 2006/112 inte är tillåtet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på samtliga tjänster av social karaktär utan endast på sådana tjänster som tillhandahålls av organ som uppfyller det dubbla kravet att de ska ha social karaktär och vara engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, skulle unionslagstiftarens önskan att begränsa möjligheten att tillämpa en reducerad sats till de tjänster som tillhandahålls av organ som lever upp till detta dubbla krav undergrävas, om en medlemsstat fritt kunde kvalificera privata företag som drivs i vinstsyfte som sådana organ som avses i punkt 15 endast av det skälet att dessa företag även tillhandahåller tjänster av social karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juni 2012, kommissionen/Frankrike, C?492/08, EU:C:2010:348, punkterna 43–44).

62 Domstolen fann således att en medlemsstat inte kan tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som tillhandahålls av privata företag som drivs i vinstsyfte endast på grundval av tjänsternas karaktär utan att bland annat beakta dessa företags övergripande syften och hur stabilt deras sociala engagemang är. Mot bakgrund av deras övergripande syften och den omständigheten att deras eventuella sociala engagemang inte är stabilt, kan den yrkesgrupp advokater och jurister tillhör inte generellt anses ha social karaktär (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juni 2012, kommissionen/Frankrike, C?492/08, EU:C:2010:348, punkterna 45–46).

63 Denna rättspraxis kan överföras i tillämpliga delar på det undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 132.1 g i direktiv 2006/112, eftersom det ska tillämpas på tillhandahållande av tjänster, med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, som är av social karaktär, och dessutom är begränsat till att avse tjänster som tillhandahålls av organ som erkänts ha en social karaktär.

64 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att det inte är alla advokater som

tillhandahåller de tjänster som erbjuds inom ramen för det nationella rättshjälpssystemet, utan endast de advokater som frivilligt anmält att de tillhandahåller dessa tjänster som en huvudsaklig eller underordnad del av sin verksamhet och för detta ändamål är upptagna i en årligen upprättad förteckning. Det förefaller således som om tillhandahållande av tjänster inom ett sådant rättshjälpssystem utgör endast ett av flera ändamål inom advokatyrket.

65 Följaktligen är tjänster som advokater tillhandahåller inom ramen för ett sådant nationellt rättshjälpssystem som det som det är fråga om i det nationella målet inte undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 g i direktiv 2006/112.

66 För det fall att dessa tjänster inte är undantagna från mervärdesskatteplikt har den hänskjutande domstolen sökt klarhet i huruvida artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112 är giltiga med beaktande av artikel 47 i stadgan, såtillvida dessa bestämmelser föreskriver att mervärdesskatt på 21 procent ska tas ut på sådana tjänster. I detta avseende tycks det framgå av den hänskjutande domstolens uppgifter att det nationella system för rättshjälp som det är fråga om i det nationella målet täcker samtliga kostnader för advokatarvoden för rättssubjekt som åtnjuter sådan hjälp, inklusive den mervärdesskatt som belastar dessa arvoden.

67 I avsaknad av kompletterande uppgifter från den hänskjutande domstolen med avseende på eventuella effekter av den mervärdesskatt på advokattjänster som tillhandahålls inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem, förefaller denna skatt inte inskränka rätten till ett effektivt rättsmedel för de rättssubjekt som åtnjuter sådan hjälp.

68 Av det ovan anförda följer att fråga 1 c ska besvaras enligt följande. Artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tjänster som advokater tillhandahåller till förmån för rättssubjekt som åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem, såsom det i det nationella målet, inte är undantagna från mervärdesskatteplikt.

Den andra, den tredje och den fjärde frågan

69 Med hänsyn till svaret på fråga 1 a–c saknas anledning att besvara frågorna 2–4.

Rättegångskostnader

70 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Vid prövningen av artiklarna 1.2 och 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, med beaktande av rätten till ett effektivt rättsmedel och principen om parternas likställdhet i processen såsom de säkerställs i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, har det inte framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av dessa bestämmelser, såtillvida de föreskriver att mervärdesskatt ska utgå på tjänster som advokater tillhandahåller rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem.**

2) Artikel 9.4 och 9.5 i konventionen om tillgång till information, allmänhetens deltagande i beslutsprocesser och tillgång till rättslig prövning i miljöfrågor, undertecknad den 25 juni 1998 i Århus, kan inte beaktas vid prövningen av giltigheten av artiklarna 1.2 och 2.1 c i direktiv 2006/112.

3) Artikel 132.1 g i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tjänster som advokater tillhandahåller till förmån för rättssubjekt som åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem, såsom det i det nationella målet, inte är undantagna från mervärdesskatteplikt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.