

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

NIILO JÄÄSKINEN

föredraget den 11 februari 2010¹(1)

Mål C-492/08

Europeiska kommissionen

mot

Republiken Frankrike

”Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt – Reducerad skattesats – Tjänstekategorier som avses i punkt 15 i bilaga III, på vilka reducerade skattesatser får tillämpas – Tjänster som advokater och därmed likställda personer tillhandahåller för vilka de erhåller ersättning från franska staten inom ramen för rättshjälpssystemet”

I – Inledning

1. I Republiken Frankrike tillämpas sedan den 1 april 1991, med stöd av artikel 279 i allmänna lagen om skatter och avgifter (Code général des impôts), en mervärdesskattesats som reducerats till 5,5 procent för tjänster som advokater, advokater vid Conseil d'État (Frankrike), vid Cour de cassation (Frankrike) och jurister (nedan kallade advokater) tillhandahåller för vilka de helt eller delvis erhåller ersättning från staten inom ramen för rättshjälpssystemet.

2. Europeiska gemenskapernas kommission har i sin ansökan yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96 och 98.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) genom att tillämpa en sådan reducerad skattesats.

3. Republiken Frankrike har i sitt svaromål hävdats att de tjänster som advokater tillhandahåller inom ramen för rättshjälpssystemet omfattas av ”tillhandahållande av tjänster av organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär och som är engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete” som avses i punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, så att dessa tjänster kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten⁽²⁾

4. Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9,

volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) har, efter de många betydande ändringar som skett i det direktivet, omarbetats genom mervärdesskattedirektivet i syfte att skapa klarhet och effektivitet.

5. Genom bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, som trädde i kraft den 1 januari 2007, har bestämmelserna i sjätte direktivet upphävts och ersatts från och med detta datum. Att det finns en kontinuitet mellan de två lagtexterna framgår tydligt i artikel 411.2 i mervärdesskattedirektivet, bland annat genom den där förekommande hänvisningen till den jämförelsetabell som återfinns i bilaga 12.

6. Artikel 96 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet motsvarar i huvudsak artikel 12.3 a i sjätte direktivet.

7. I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

8. I artikel 97.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att från och med den 1 januari 2006 till och med den 31 december 2010 får normalskattesatsen inte vara lägre än 15 procent.

9. I artikel 98 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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.

... ”

10. I bilaga III i mervärdesskattedirektivet, som har rubriken ”Förteckning över leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser som avses i artikel 98 får tillämpas”, nämns i punkt 15, ”leverans 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”.(3)

B – Den nationella lagstiftningen

11. I artikel 279 i allmänna lagen om skatter och avgifter, vilken antagits på grundval av artikel 32 IV i 1991 års finanslag (lag nr 90?1168 av den 29 december 1990) föreskrivs följande med verkan från den 1 april 1991:(4)

”Mervärdesskatten ska tas ut med en reducerad skattesats på 5,50 procent vad beträffar: ...

f. tjänster som advokater, advokater vid Conseil d’État, vid Cour de cassation och jurister tillhandahåller och för vilka de helt eller delvis ersätts av staten inom ramen för rättshjälpsystemet ...”.(5)

III – Det administrativa förfarandet

12. Kommissionen ansåg att tillämpningen, enligt artikel 279 f i allmänna lagen om skatter och avgifter, av en reducerad mervärdesskattesats för tjänster som advokater, advokater vid Conseil

d'État, vid Cour de cassation och jurister tillhandahåller inom ramen för rättshjälpssystemet inte kunde anses förenlig med artikel 12.3 a i sjätte direktivet jämförd med dess bilaga H, varför den beslutade att inleda ett förfarande enligt artikel 226 EG och tillställde Republiken Frankrike en formell underrättelse i skrivelse av den 10 april 2006.

13. Kommissionen övertygades inte av de franska myndigheternas argument i deras svar av den 12 juni 2006 och skickade därför den 15 december 2006 ett motiverat yttrande till Republiken Frankrike med anmodan om att den skulle vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom en frist på två månader från mottagandet.

14. Republiken Frankrike uppgav i skrivelse av den 13 februari 2007 att den ansåg att kommissionen saknade fog för sin anmärkning. Efter att ha konstaterat att medlemsstaten inte hade bringat det påtalade fördragsbrottet att upphöra väckte kommissionen förevarande talan om fördragsbrott på grundval av artiklarna 96 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet, som har ersatt artikel 12.3 a i sjätte direktivet från och med den 1 januari 2007.

IV – Förfarandet vid domstolen

15. Kommissionen har i sin ansökan yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som advokater tillhandahåller och för vilka de helt eller delvis ersätts av staten inom ramen för rättshjälpssystemet. Kommissionen har gjort gällande att de som tillhandahåller tjänsterna inte kan anses som "organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär och som är engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete" i den mening som avses i direktivet. Kommissionen har även yrkat att Republiken Frankrike ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

16. Svarandemedlemsstaten har yrkat att talan ska ogillas, eftersom den förordar en annan tolkning av de aktuella bestämmelserna, samt att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

V – Bedömning av frågan om fördragsbrott

17. Det förefaller nödvändigt att först erinra om rättshjälpens karaktär av grundläggande rättighet samt om det system som omgärdar rättshjälpen i Frankrike. Jag ska därefter beröra de ekonomiska aspekterna i detta mål och vidare pröva vilka tolkningsmetoder som har relevans i målet, innan jag bedömer de aktuella bestämmelserna. Först fordras emellertid en precisering av dessa bestämmelsers tillämpning i tiden.

A – Bestämmelsernas tillämpning i tiden (ratione temporis)

18. Som kommissionen har påpekat, och detta har inte bestritts av Republiken Frankrike, finns det inledningsvis skäl att framhålla att det är bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, och inte i sjätte direktivet, som ska tillämpas eftersom den för de franska myndigheterna fastställda fristen att rätta sig efter det motiverade yttrandet löpte ut efter den 1 januari 2007 när sjätte direktivet upphävdes.

B – Rättshjälp, en del av den grundläggande rätten till domstolsprövning

19. Rätten till en faktisk tillgång till domstolsprövning, bland annat genom att eventuella ekonomiska hinder för sådan prövning undanröjs, har erkänts som en grundläggande rättighet i såväl Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de

grundläggande friheterna(6) (nedan kallad EKMR), som i den av Förenta nationernas generalförsamling antagna Internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter.(7) Möjligheten att kostnadsfritt erhålla rättegångsbistånd som utses på domstolens initiativ säkerställs uttryckligen i dessa konventioner endast vad avser personer som anklagas för brott, det vill säga i samband med ett brottmålsförfarande.

20. Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna har inte desto mindre utvidgat detta privilegium till att även gälla civilrättsliga förfaranden.(8) Domstolen preciserade i en dom av den 9 oktober 1979,(9) att artikel 6.1 i EKMR ålägger konventionsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för kostnadsfri rättshjälp endast om detta fordras för att säkerställa en faktisk tillgång till domstolsprövning, antingen på grund av att lagstiftningen innehåller bestämmelser om advokattvång eller på grund av att förfarandet eller saken är komplicerad.(10) Domstolen tolkade denna artikel så, att den stadfäster principen att rättshjälp är ett användbart redskap som dock inte alltid erfordras för att tillvarata rätten till domstolsprövning eller för att ett förfarande ska bli rättvist i konventionens mening. Denna rätt är alltså inte absolut. Kravet på beviljande av rättshjälp är tvingande bara när en avsaknad av ett sådant bistånd innebär att säkerställandet av en faktisk tillgång till domstolsprövning omintetgörs.

21. Det förefaller som om rättshjälpen i allt större utsträckning anses utgöra ett oundgängligt samhälleligt medel för säkerställandet av att den grundläggande rätten till rättslig prövning och därmed tillträdet till rätten i generell bemärkelse tillgodoses.

22. Denna utveckling framgår särskilt av Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna,(11) vars artikel 47, med rubriken "Rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol", innehåller bestämmelser om, och ramen för, rätten till rättshjälp i alla typer av domstolar. I sista stycket i artikel 47 anges att "[r]ättshjälp skall ges till 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". Det framgår att texten har formulerats i enlighet med Europeiska domstolens för de mänskliga rättigheterna rättspraxis.

23. Likaså hänvisas uttryckligen i rådets direktiv 2002/08/EG av den 27 januari 2003, som syftar till att förbättra möjligheterna till rättslig prövning i gränsöverskridande tvister genom fastställande av gemensamma minimiregler för rättshjälp i sådana tvister,(12) till EKMR och Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

24. Det ska inledningsvis konstateras att målet att främja möjligheten till rättslig prövning och tillträde till rätten i generell bemärkelse för personer som inte har tillräckliga medel överensstämmer med de grundläggande värderingarna i systemet med domstolsskydd inom unionen.

C – Rättshjälpssystemet i Frankrike

25. Det framgår av lag nr 917647 av den 10 juli 1991 om rättshjälp(13) att fysiska eller juridiska personer som inte har tillräckliga medel(14) för att göra sina rättigheter gällande i domstol kan åtnjuta rättshjälp.

26. Mottagaren av rättshjälp befrias helt eller delvis från att erlægga förskott eller ställa säkerhet, och från att betala kostnaderna i det förfarande för vilket rättshjälp har beviljats.

27. Om full rättshjälp beviljas övertar staten alla kostnader som rättssökanden i fråga har (advokaters och juristers arvoden, arvode till stämningsmän och till notarier samt ersättning till sakkunniga med mera(15)). Belopp avseende advokatarvode beräknas enligt schablon efter en tabell som bygger på en grundkoefficient vilken innefattar ett antal värdeenheter,(16) och vilken

har fastställs för respektive förfarandetyp som kan förekomma vid domstolarna.(17)

28. Om rättshjälp beviljas till viss del, bär staten endast en del av kostnaden för ersättningen till personer i rättsvårdande verksamhet. Den del som staten bidrar med fastställs till en viss procent av den totala rättshjälpen som är omvänt proportionerlig till de medel som mottagaren av rättshjälpen besitter.(18) Advokaten har i så fall rätt till en tilläggsersättning, som är mer eller mindre generös. Denna tilläggsersättning är föremål för fri förhandling mellan advokaten och dennes klient, dock att lagstadgade kriterier avseende bland annat ekonomiska överväganden måste beaktas.(19) Överenskommelse om tilläggsersättningen ska ha träffats innan någon tjänst tillhandahålls och den ska vara skriftlig och underställas ordförandens i advokatsamfundet kontroll vid äventyr av ogiltighet.

29. Till skillnad från vad som är fallet i exempelvis Finland(20) och vissa tyska delstater, saknas i Frankrike sådana av det allmänna inrättade rättshjälpsbyråer som kompletterar de tjänster som advokater tillhandahåller.

D – *Ekonomiska aspekter i målet*

30. Mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion och den omfattar alla varor och tjänster som förbrukas eller används i unionens medlemsstater. Vad beträffar tjänster som advokater tillhandahåller är det klienten, i egenskap av slutkonsument, som använder tjänsten, och det är således slutkonsumenten som i linje med mervärdesskattessystemets utformning bär skatten. När det gäller rättshjälp bärs denna ekonomiska börda helt eller delvis av staten.

31. När full rättshjälp beviljas har tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats inte någon märkbar effekt för mottagaren av en sådan hjälp. När mottagaren erhåller full rättshjälp för sina advokatkostnader uppfattar han ingalunda den eftergift, till men för statens finanser, som den reducerade mervärdesskattesatsen innebär.(21) Jag noterar att i detta fall begränsar faktiskt tillämpningen av en reducerad skattesats de budgetmedel som riktas direkt till finansieringen av rättshjälpen, men att staten samtidigt betalar mindre skatt till sig själv.

32. Däremot gäller att den som erhåller rättshjälp för en viss del av kostnaderna får betala den framförhandlade tilläggsersättningen till sin advokat. Genom tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats, kan den berörde åtnjuta ett skattemässigt stöd som kompletterar det direkta stöd som vederbörande mottar i form av rättshjälp. Jag betonar emellertid att detta positiva resultat för rättssökanden endast kan uppnås om tilläggsersättningen (exklusive mervärdesskatt) fastställs till den för advokaten lägsta acceptabla nivån. När arvodet (inklusive mervärdesskatt) däremot fastställs till den för klienten högsta acceptabla nivån, är det advokaten som vinner på den skattemässiga fördelen. Mellan dessa två ytterligheter delar de inblandade på marginalen mellan den reducerade mervärdesskattesatsen och normalskattesatsen. Det är inte givet att en slutkonsument alltid gynnas av en reducerad mervärdesskattesats.(22)

33. En jämförande rättsstudie visar att Republiken Frankrike inte är den enda medlemsstaten i unionen som har beslutat att tillämpa ett särskilt system för tjänster som advokater tillhandahåller i samband med rättshjälp. Det framgår nämligen av ett av kommissionen utarbetat dokument(23) att nämnda tjänster är föremål för en reducerad mervärdesskattesats inte bara i Frankrike utan även i Portugal. Av dokumentet framgår att "tjänster i samband med rättshjälp, eller när rätten på eget initiativ utser någon, tjänst[er] som är hänförliga till person- och familjerätten och tjänst[er] som är hänförliga till arbetsrätten" är föremål för en reducerad mervärdesskatt på 5 procent i Portugal, i stället för 5,5 procent i Frankrike, medan andra tjänster som advokater tillhandahåller däremot är föremål för en mervärdesskattesats på 20 procent i Portugal i stället för 19,6 procent i Frankrike.

34. I detta skede blir då den kritiska frågan om tillämpningen av den normala

mervärdesskattesatsen begränsar möjligheterna till rättslig prövning på det sätt som Republiken Frankrike har hävdad.

35. Kommissionen delar inte denna ståndpunkt eftersom den, som jag nyss påpekat, i sin ansökan har angett att när en stat till fullo åtar sig att betala de arvoden som rättssökanden fakturerats, berörs inte denne av att den normala mervärdesskattesatsen tillämpas. Negativa verkningar inträder bara när rättshjälp beviljas endast till viss del. Tillämpningen av den normala skattesatsen för tjänster som advokater och jurister tillhandahåller inom ramen för rättshjälp ger dessutom Republiken Frankrike en möjlighet att uppbära ytterligare medel som bland annat kan användas för att höja de anslag som avsatts för denna hjälp. Den franska regeringen skulle därmed kunna betala alla de belopp, inklusive mervärdesskatt, som advokater och jurister fakturerar de personer som erhåller hjälpen. Det är nivån på den hjälp som mottagarna beviljas, och inte den tillämpliga mervärdesskattesatsen, som avgör om de tjänster som denna yrkeskår tillhandahåller är tillgängliga för dem.

36. Kommissionen gör med andra ord gällande att tillämpningen av den normala mervärdesskattesatsen inte inverkar på mottagarens ekonomiska situation när staten täcker hela rättshjälp. De franska myndigheterna skulle kunna ändra den lagstiftning som är tillämplig när rättshjälp endast beviljas till viss del, om de finner det angeläget att fortsätta stödja berörda rättssökande ekonomiskt. Den bedömning som kommissionen sålunda har gjort av de ekonomiska verkningar som bestämmelserna i artikel 279 f i allmänna lagen om skatter och avgifter medför, förefaller vara välgrundad.

37. Den av Republiken Frankrike åberopade skatteneutraliteten och avsaknaden av snedvridning av konkurrensen som förorsakas av bestämmelsen, har heller inte någon avgörande betydelse vad gäller tolkningen av ordalydelsen i punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Jag noterar i detta hänseende att argumentet att en transaktion är skattemässigt neutral, såväl med hänsyn till mervärdesskattedirektivets systematik som till domstolens rättspraxis⁽²⁴⁾ tycks vara en faktor som används för att begränsa tillämpningsområdet för undantag från regeln att beskattningen ska ske enligt normal skattesats (avvikelser, undantag med mera), snarare än ett kriterium för att rättfärdiga att undantagens räckvidd utsträcks. Det händer också att den i det gemensamma systemet för mervärdesskatt inneboende principen om skatteneutralitet ger stöd för en mindre snäv tolkning av de aktuella begreppen.⁽²⁵⁾ I förevarande fall anser jag emellertid att detta övervägande saknar relevans, eftersom det i artikel 96, artikel 98.2 och i bilaga III till mervärdesskattedirektivet eftersträvade målet snarare är att främja en gradvis harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning genom en tillnärmning av mervärdesskattesatserna och genom att begränsa de transaktioner som kan bli föremål för reducerad mervärdesskatt, än att undvika snedvridning av konkurrensen.

E – Allmänna anmärkningar beträffande tolkningen av punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet

1. Huruvida rättspraxis om undantag från mervärdesskatteplikt kan överföras på förevarande mål

38. Såvitt jag vet saknas tidigare rättspraxis på just detta område. Domstolen tycks nämligen inte hittills ha haft att ta ställning till tolkningen av begreppen i punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, eller med motsvarande tidigare begrepp i fjortonde kategorin i bilaga H till sjätte direktivet.

39. Republiken Frankrike anser inte desto mindre att domstolens tolkning av det identiska uttrycket "organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer", i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet, nu artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, kan överföras på förevarande mål.

Till stöd för denna ståndpunkt har Republiken Frankrike åberopat att det i artikel 98 i mervärdesskattedirektivet hänvisas till artikel 132, och på grundval härav dragit slutsatsen att de begrepp som används för reducerade mervärdesskattesatser och för undantag från mervärdesskatteplikt ska uppfattas enhetligt.

40. De tolkningsprinciper som har slagits fast i rättspraxis beträffande undantag från mervärdesskatteplikt förefaller vara relevanta och kunna överföras på tolkningen av bilaga III om reducerade mervärdesskattesatser.(26) Enligt min mening fordrar enhetligheten att samma kriterier ska tillämpas för identiska begrepp, inte minst i förevarande fall där den aktuella skattesatsen är så pass låg (5,5 procent), i jämförelse med normalskattesatsen (19,6 procent), att denna reduktion får nästan samma verkan som ett undantag från mervärdesskatteplikt.

2. Relevanta tolkningsmetoder

41. I domstolens rättspraxis anges klart att tolkningen av bestämmelserna om undantag från mervärdesskatteplikt ska ske med beaktande av, och i enlighet med, de ändamål som eftersträvas med dessa bestämmelser.(27) Det har sålunda understrukits att målet med ett undantag från skatteplikt var att lätta den skattebörda som åvilar konsumenterna av vissa tjänster som anses vara allmännyttiga.(28)

42. Samma teleologiska synsätt ska antas när det gäller bestämmelserna om reducerade mervärdesskattesatser. Det framgår av den i bilaga H till sjätte direktivet upptagna förteckningen över de varor och tjänster som kan omfattas av den reducerade skattesatsen, vilken sedermera infogats i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, att lagstiftaren förefaller ha velat tillåta medlemsstaterna att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för vissa kategorier av verksamheter med samhälls- eller allmännyttiga verksamhetsföremål.(29)

43. Bilaga III till mervärdesskattedirektivet, liksom tidigare bilaga H till sjätte direktivet, bygger emellertid inte på ett synsätt som överensstämmer med dess ursprung. De olika kategorierna som räknas upp i texten uppvisar inte någon enhetlig struktur.(30) Kategorierna förefaller vara resultatet av att en rad reducerade skattesatser som tidigare förekom i medlemsstaterna har upptagits i bilagorna. Kombinationen har inte någon inre logik, ingen verklig mening och möjliggör inte en kontextuell tolkning. En läsning av förarbetena ger följaktligen få konstruktiva svar.(31)

3. Den mer eller mindre vida tolkningen av de aktuella begreppen

44. Kommissionen anser att begreppen i punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet fordrar en "restriktiv", eller till och med "snäv" tolkning, eftersom det handlar om avsteg från principen att den normala mervärdesskattesatsen är tillämplig. Kommissionen har i detta avseende grundat sin ståndpunkt på domstolens dom i mål C-783/99, som rör den reducerade mervärdesskattesats som tillåts i femte kategorin i bilaga H till sjätte direktivet.(32)

45. Tillämpningsområdet för en bestämmelse som innebär ett avsteg från en allmän princip, i förevarande fall principen att beskattning ska ske, ska förvisso fastställas restriktivt.(33) Detta innebär dock inte att ett restriktivt synsätt ska antas. Vad gäller tillåtna undantag från skatteplikt beträffande vissa allmännyttiga verksamheter har domstolen sålunda fastställt att det "[inte kan] anses nödvändigt att tolka uttrycket organisationer ... som är erkända som välgörenhetsorganisationer särskilt restriktivt".(34)

46. Mervärdesskattedirektivet ska nämligen inte tolkas så restriktivt att det utesluter lösningar som vissa medlemsstater har valt för att organisera en verksamhet som omfattas av ett särskilt system som uttryckligen föreskrivs i direktivet. Hänsyn ska tas till föreliggande skillnader mellan nationell praxis beträffande tillhandahållande av samhällsnyttiga tjänster, och den ändamålsenliga

verkan av aktuella avvikelser får inte hindras. Detta tycks ha varit domstolens synsätt i domen i målet Kingscrest.⁽³⁵⁾ Detta övervägande framgår även av domen i målet Horizon College⁽³⁶⁾ och av två nyligen avkunnade domar.⁽³⁷⁾

47. Förteckningen över de varor och tjänster på vilka en reducerad skattesats enligt bilaga III till mervärdesskattedirektivet får tillämpas, utformades medvetet som en limitativ och inte enbart exemplifierande uppräkningslista. Förteckningen är i princip uttömmande enligt artikel 98. Även om det är så, att förteckningen är limitativ även i fråga om undantag från mervärdesskatteplikt, har detta inte hindrat domstolen från att tillämpa en icke reducerande kvalificering på detta område.

48. Enligt min mening ska tolkningen av mervärdesskattedirektivet framför allt bygga på de skattemässiga och ekonomiska målen i det allmänna systemet för denna konsumtionsskatt, som dessutom utgör del av underlaget för unionens egna medel. Ur den synvinkeln kan det konstateras att området för de ekonomiska förfaranden som omfattas av ett undantag inte får utvidgas genom en extensiv tolkning.

4. Tillämplig tolkning av använda uttryck

a) Skillnader mellan språkversionerna

49. En jämförelse mellan de olika språkversionerna av mervärdesskattedirektivet visar att de uttryck som används i punkt 15 i bilaga III inte exakt motsvarar de begrepp som anges i den franska versionen.

50. Det kan noteras att begreppet "organisme", som återfinns i den franska versionen, inte har sin identiska motsvarighet i samtliga andra versioner. Skillnaden i ordval för begreppet organ och dess betydelse när det gäller tolkningssvårigheter har betonats vid flera tillfällen.⁽³⁸⁾ Jag kan inte se att denna term innebär några särskilda problem i förevarande fall, eftersom det står klart att till och med fysiska personer som agerar på egen hand kan anses som ett organ i mervärdesskatterättsligt hänseende, något som jag återkommer till nedan. Denna tolkning kan även tillämpas på advokater.

51. Svårigheten tycks snarare vara hur begreppet "social karaktär" ska tolkas. När det gäller denna första del av de villkor som uppställs i punkt 15 i bilaga III, kan nämligen följande iakttagelser göras beträffande de olika språkversionerna av texten:

- i den tyska versionen avses med begreppet "gemeinnützig" "allmännyttiga", och
- i den danska versionen motsvarar ordet "velgørende" direkt det engelska ordet "charitable", vilket i den nu gällande engelska versionen har ersatts av begreppet "wellbeing" eftersom uttrycket "charitable" som användes i den engelska versionen av bilaga H till sjätte direktivet befanns vara för snävt i målet Kingscrest⁽³⁹⁾.

52. När det gäller den andra uppsättningen av villkor i punkt 15 i bilaga III, kan det noteras att den franska versionen antyder att det ska vara fråga om en individuell handling ("œuvre"), att den engelska, den danska, den italienska, den finska och den svenska versionen snarare tar sikte på en verksamhet i generell bemärkelse, och att det i den tyska och den polska versionen hänvisas till en sektor eller ett område, som utgör ännu neutralare termer.

53. Dessa olikheter mellan språkversionerna leder till yttre tvetydigheter vilka förstärker de inre tvetydigheterna för de uttryck som används i den franska versionen av punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.⁽⁴⁰⁾

54. För att säkerställa en enhetlig tillämpning av unionsrätten, för det fall skillnader förekommer

i de olika språkversionerna av en och samma rättsakt, ska ingen språkversion betraktas isolerat eller ges företräde framför de andra. Varje språkversion ska tvärtom tolkas i enlighet med den allmänna systematiken i, och syftet med, den lagstiftning som bestämmelsen är en del av.(41)

55. Den harmonisering som är det främsta målet med mervärdesskattedirektivet innebär dessutom oundvikligen att likadana faktiska situationer ska kvalificeras på samma sätt och hänföras till en och samma ordning. Det är tydligt att de villkor som uppställs i direktivet för tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats utgör självständiga begrepp(42) vilka därmed ska ges en egen definition i unionen och inte uppfattas alltefter hur de kvalificerats i nationell rätt.

b) "Uttryckens gängse innebörd"

56. Enligt kommissionen ska bestämmelserna i artikel 98.2 och i bilaga III till mervärdesskattedirektivet tolkas i enlighet med de aktuella uttryckens gängse innebörd.

57. Denna ståndpunkt har visserligen stöd i domstolens rättspraxis om andra möjligheter till reducerad mervärdesskattesats, nämligen de som medges enligt femte och åttonde kategorin i bilaga H till sjätte direktivet.(43)

58. Det vore därför tänkbart att pröva huruvida advokaterna kan anses utgöra något av de organ som avses i punkt 15 i bilaga III när de bistår mottagare av rättshjälp i den mening som avses med den gängse innebörden av de uttryck som används i mervärdesskattedirektivet.

59. För mig verkar det emellertid, med hänsyn till skillnaderna mellan de olika språkversionerna, vara föga meningsfullt att gå djupare i denna bedömning. De nyanser som skulle kunna påträffas i den franska terminologin gör sig inte nödvändigtvis gällande med avseende på begrepp som används i de andra officiella språken.

60. Den viktigaste lärdomen av denna rättspraxis är att i fall av tvekan mellan två tolkningar av de uttryck som används i punkt 15 i bilaga III, ska den mest extensiva uppfattningen av dess innebörd avfärdas och den uppfattning som ligger närmast den gängse innebörden av uttrycken väljas.

F – Räckvidden av bestämmelserna i punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet

1. Den kumulativa karaktären av de kriterier som fastställs i den aktuella texten

61. I punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet föreskrivs två villkor för att en reducerad mervärdesskattesats ska kunna tillämpas på tillhandahållande av tjänster eller en leverans av varor. Dels ska de berörda personer som tillhandahåller tjänster besitta vissa egenskaper, de ska nämligen vara "organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär". Dels ska de tillhandahållna tjänsterna vara av viss natur, de ska nämligen bestå av "hjälparbete eller socialt trygghetsarbete".(44)

62. De två parterna i förfarandet tycks eniga om att tillämpningsvillkoren är av kumulativ karaktär. Däremot har de olika synsätt vad gäller räckvidden av de termer som används för att formulera dem.

63. Kommissionen anser inte att advokater som handlar inom ramen för rättshjälp utgör sådana organ som avses i denna bestämmelse, och inte heller att deras tjänster i detta sammanhang kan likställas med hjälparbete eller socialt trygghetsarbete.

64. Republiken Frankrike har däremot hävdats att artikel 279 f i allmänna lagen om skatter och avgifter är förenlig med artiklarna 96 och 98 i mervärdesskattedirektivet, eftersom de tjänster som

advokaterna tillhandahåller, för vilka de helt eller delvis ersätts av staten inom ramen för rättshjälpsystemet, uppfyller de två villkor som uppställs i punkt 15 i bilaga III till nämnda direktiv.

65. För att ta ställning i detta avseende är det enligt min mening mer givande att pröva bestämmelsens två villkor i omvänd ordning.

2. Kriteriet "hjälparbete eller socialt trygghetsarbete"

a) Parternas argument

66. Enligt kommissionen tar inte advokater som agerar inom ramen för rättshjälpsystemet del i det arbete som avses i den omtvistade bestämmelsen. Kommissionen har gjort gällande att de tjänster som tillhandahålls består av juridiskt biträde och att de därmed är av samma natur som de tjänster som tillhandahålls klienter som inte har rätt till det ekonomiska stöd som staten utger. Kommissionen har bestritt Republiken Frankrikes grund att den advokat som biträder en mottagare av rättshjälp övergår från att fullgöra ett uppdrag avseende rådgivning och försvar, till att erbjuda socialhjälp, och därvid betonat att den berörda personen har förväntningar på ett rättsligt skydd och inte på socialhjälp. Kommissionen har tillagt att den omständigheten, att ersättningen till advokaten inom ramen för rättshjälpsystemet vanligtvis anses otillräcklig, inte ändrar beskaffenheten hos de tjänster som advokaten tillhandahåller, då denne nämligen har att bära allt underskott som han redovisar i sin näringsverksamhet. Kommissionen har även understrukit att advokater har att iakttä vissa yrkeskrav även utanför rättshjälpsystemets ramar. Kommissionen anser slutligen att mervärdesskatten i form av allmän konsumtionsskatt inte medger att olika skattesatser tillämpas beroende på respektive inkomstnivåer för var och en som erhåller produkter eller tjänster.

67. Republiken Frankrike har gjort gällande att frågan, huruvida verksamheter som till innehåll och natur är av samma slag ska anses utgöra hjälparbete, avgörs av inkomstnivån för dem som hjälparbetet avser, och den har illustrerat detta med följande exempel. Tillagning av måltider kan utgöra hjälparbete om den sker till förmån för medellösa personer, medan samma verksamhet inte utgör hjälparbete om den bedrivs till förmån för ett klientel som inte saknar medel. I likhet med vad som gäller för restaurangtjänster, ska den verksamhet som advokater bedriver när de biträder personer som erhåller rättshjälp skiljas från advokatens traditionella uppgift att biträda en betalningsduglig person. Republiken Frankrike har medgett att det är samma tjänster som tillhandahålls i de två fallen, men att det är det sociala ändamålet och mottagarens låga inkomster som bidrar till att ge advokatens rättshjälptjänster karaktären av hjälparbete.

68. Republiken Frankrike har framför allt föreslagit fyra kännetecken för fastställande av om ett organ bedriver hjälparbete eller socialt trygghetsarbete; nämligen 1) strävan att fullgöra ett socialt ändamål till förmån för förfördelade personer, 2) genomförande av nationell solidaritet genom finansieringsmetoder som leder till omfördelning, 3) ideellt tillhandahållande av tjänster, och 4) de orimliga åligganden som åvilar den person som tillhandahåller tjänsterna. Republiken Frankrike anser att den rättshjälp som advokaterna tillhandahåller har alla dessa kännetecken. Den har preciserat att den i motsats till kommissionens tolkning inte anser att det räcker att ett av dessa kännetecken föreligger isolerat för fastställandet av att advokater bedriver hjälparbete.

b) Bedömning

69. Uttrycket "social" är ett vagt begrepp. Det har minst två i förevarande mål relevanta dimensioner när det gäller kategorier. Den första av dessa avser den sfär av mänsklig växel- och samverkan och institut i samhället som bygger på individens sårbarhet och individens behov av det stöd och skydd som samhällets olika kollektiv kan erbjuda mot livets inneboende risker. Denna uppfattning av uttrycket social återspeglas i de institutioner som normalt uppfattas som typiska

instanser för samhället som fenomen, såsom ekonomiskt stöd till förfördelade personer, skydd för barn och ungdomar, omvårdnad för att möta särskilda behov hos sjuka eller handikappade personer eller personer som är beroende av psykofarmaka. Den andra dimensionen av uttrycket "social" avser solidariteten eller den kollektiva altruismen som är nödvändig för att alla behov ska kunna tillgodoses på ett rättvist sätt.

70. Redan domstolens rättspraxis om mervärdesskatt tydliggör det komplicerade samspelet mellan dessa två aspekter eller dimensioner av uttrycket social. Domstolen har till exempel godtagit att vinstsyftet inte hindrar att ett privaträttsligt organ, som tillhandahåller tjänster för barn- och ungdomshem, kan anses vara av social karaktär, eftersom det särskilda sammanhanget i målet gav utrymme för en sådan lösning.⁽⁴⁵⁾ I domen i målet Kügler⁽⁴⁶⁾ slog domstolen dessutom fast att "tjänster avseende grundläggande omvårdnad och skötsel av hushållet som en inrättning för ambulerande vård tillhandahåller personer i en fysisk eller ekonomisk behovssituation ... i princip [är] nära kopplade till socialt bistånd".

71. I detta fall anser jag att uppdraget som advokaten har åtagit sig inom ramen för rättshjälpsystemet inte utgör advokatens sedvanliga uppdrag, såsom rådgivning och försvar, men att det kompletterar detta. Att advokaten bidrar med rättshjälp ger på så sätt advokatens traditionella uppdrag en social nyans.

72. Det kriterium avseende tillhandahållandets art, vilket med visshet är identiskt vad gäller rättshjälp och advokaternas traditionella verksamhet, som i huvudsak åberopats av kommissionen, förefaller enligt min mening inte tillräckligt i sig för att ge, eller inte ge en verksamhet social karaktär. Jag anser att domstolens ovan nämnda konstaterande i målet Kügler⁽⁴⁷⁾ är klargörande i detta avseende.

73. Den av kommissionen åberopade risken med att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på samtliga de tjänster som avser ett stöd till de minst bemedlade framstår för mig som ogrundad. Denna risk skulle föreligga om det enda tillämpliga kriteriet skulle vara det avseende vem som erhåller tjänsten. Republiken Frankrike har dock föreslagit att kriteriet ska ställas mot andra kriterier, genom de fyra kännetecknen som denna medlemsstat har presenterat.

74. Vad gäller den av Republiken Frankrike åberopade låga ersättningsnivån noterar jag att advokatarvoden är avhängiga av advokatens personliga förväntningar på vad som ur dennes perspektiv utgör en acceptabel ersättningsnivå. Det tycks dock finnas en grupp av advokater i Frankrike som anser att inkomsterna av att tillhandahålla rättshjälp är tillräckliga, då uppdragen av detta slag verkar hamna hos denna kategori av advokater.⁽⁴⁸⁾

75. Jag anser att den avgörande faktorn är det sammanhang i vilket en advokat tillhandahåller sina tjänster. Det finns många exempel, i flera olika medlemsstater, på att juridiska tjänster, inbegripet såväl rådgivning som biträde i domstol, kan tillhandahållas under förhållanden som ger dem social karaktär. Så är fallet med hjälp som tillhandahålls av allmänna byråer som erbjuder rättshjälp, av olika samhällsorganisationer och även av advokater som agerar *pro bono* för förfördelade personer, brottsoffer och asylsökande.

76. När det gäller den franska lagbestämmelse som här är i fråga, motiveras denna traditionellt på det nationella planet av en social karaktär som kännetecknar situationen för dem som erhåller rättshjälp.⁽⁴⁹⁾

77. För mig tycks rättshjälpen utan några nämnvärda svårigheter kunna klassificeras som "hjälparbete", eftersom den bygger på samhällelig solidaritet och därmed kan betecknas som en socialpolitisk åtgärd.⁽⁵⁰⁾

78. Däremot finns det konkreta oklarheter vad beträffar den första delen av de villkor som uppställs i punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

3. Kriteriet "organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär"

a) Parternas argument

79. Kommissionen har hävdad att de berörda personer som tillhandahåller tjänster ska ha en viss egenskap i form av att de ska utmärkas av varaktighet och stabilitet. Enligt kommissionen krävs i mervärdesskattedirektivet en viss grad av varaktiga relationer mellan medlemsstaten och den beskattningsbara person vars tjänster omfattas av den reducerade skattesatsen.

Kommissionen har hävdad att i Frankrike är tillämpningen av den reducerade skattesatsen på vissa tjänster som advokater tillhandahåller inte knuten till att den person som tillhandahåller tjänsterna uppvisar någon stabilitet, utan endast till att nämnda tjänster tillhandahålls tillfälligt inom ramen för rättshjälpssystemet. Kommissionen anser även att om den av Republiken Frankrike föreslagna tolkningen skulle följas, innebär detta en risk, eftersom det skulle leda till att det i punkt 15 föreskrivna undantaget tillämpas på vilken beskattningsbar person som helst, förutsatt att tjänsterna i fråga ersätts helt eller delvis av staten, och inte enbart på de personer som tillhandahåller tjänster och som till följd av in sociala karaktär har förlänats en privilegierad ställning av staten.

80. De franska myndigheterna har punkt för punkt tillbakavisat kommissionens argument. Vad avser stabiliteten i sambandet mellan staten och advokaterna har Republiken Frankrike gjort gällande att den, för det fall att det rör sig om ett relevant kriterium, skulle vara säker på sin sak genom att de aktuella tjänsterna omfattas av artikel 279 f i allmänna lagen om skatter och avgifter. Republiken Frankrike har tillagt att även om inte alla advokater regelbundet åtar sig rättshjälpsuppdrag, kan vem som helst av dem när som helst utses av avdelningsordföranden, eller av ordföranden för advokatsamfundet, och vederbörande är då skyldig att åtlyda denna kallelse.

81. Republiken Frankrike har dessutom erinrat om att domstolen i avsaknad av definition i sjätte direktivet har slagit fast att det i princip ankommer på varje medlemsstat att i den nationella rätten ange reglerna för erkännande av ett organs sociala karaktär, med det förbehållet att nationella myndigheter genom rättspraxis har försetts med följande indikationer för fastställandet av vilka organ som har social karaktär(51): 1) förekomsten av särskilda bestämmelser i lagar eller andra författningar, 2) den skattskyldiges verksamhet är allmännyttig, 3) andra skattskyldiga personer som tillhandahåller samma tjänster har erhållit ett liknande erkännande(52) samt 4) kostnaderna för de ifrågavarande tjänsterna kommer eventuellt att till stor del belasta socialförsäkringssystemet. Enligt Republiken Frankrike uppfyller bestämmelserna i artikel 279 f i allmänna lagen om skatter och avgifter samtliga dessa kriterier.

b) Bedömning

82. Domstolen har redan tagit ställning till tolkningen av lokutionen "organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär", med avseende på bestämmelserna i artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet som avser "undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset", och som motsvarar dem som anges i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Begreppen organ och social karaktär, vilka återfinns i olika delar av mervärdesskattedirektivet och dess bilagor(53) ska emellertid uppfattas enhetligt och inte ges en skiftande innebörd.

83. I domarna rörande undantag från mervärdesskatteplikt anges att begreppet "organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär" är tillräckligt omfattande för att även

inbegripa privata enheter som drivs i vinstsyfte och till och med en fysisk person som verkar inom ekonomiska ramar, bland annat med hänsyn till det eftersträlvade målet att minska kostnaderna för vissa allmännyttiga tjänster som tillhandahålls på det sociala området och att därmed göra dessa tjänster mer tillgängliga för personer som har rätt till tjänsterna.(54)

84. Denna extensiva tolkning av domstolen när det gäller undantag från mervärdesskatteplikt är i ännu högre grad tillämplig på reducerade mervärdesskattesatser. Tolkningen medför att advokater innefattas i den kategori av organ som omfattas av tillämpningsområdet för punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Uttrycket "organ" leder förvisso tankarna till en individualiserad enhet som fullgör en viss uppgift.(55) Detta självständiga unionsrättsliga begrepp kan dock obestriddligen avse en eller flera fysiska personer som driver ett företag, och inte enbart juridiska personer. I förevarande fall är det de advokater vilka verkar inom ramen för rättshjälpssystemet som var och en för sig utgör de beskattningsbara personerna enligt mervärdesskattessystemet. De organisationer, advokatsamfund eller samfunds styrelse som advokaterna tillhör saknar således betydelse och det saknar inte minst relevans att sättet på vilket de utses och ersättningen för att fullgöra uppdraget är centraliserat.

85. Av det ovan anförda kan det uteslutas att advokater som verkar inom ramen för rättshjälpssystemet tveklöst ska omfattas av begreppet "organ". För övrigt utgör inte denna punkt huvudfrågan i förevarande mål, eftersom parterna i detta avseende båda har hänvisat till domstolens omfattande rättspraxis. Kommissionen har tillstått detta genom att påpeka att målet endast avser den "sociala karaktären" hos det organ som tillhandahåller tjänsten.

86. Vad gäller sistnämnda kriterium intar parterna rakt motsatta ståndpunkter. Mervärdesskattedirektivet saknar i likhet med det tidigare sjätte direktivet preciseringar av villkoren och formerna för att de organ som avses i punkt 15 i bilaga III ska tillerkännas "social karaktär". I den franska versionen utgör detta uttryck i bilaga III till mervärdesskattedirektivet en exakt upprepning av motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet. I den engelska versionen har uttrycket däremot ändrats i förhållande till den tidigare lydelse, vilket jag redan påpekat.(56)

87. Det av kommissionen formulerade kravet på varaktighet framgår inte uttryckligen av lydelsen i mervärdesskattedirektivet och, såvitt jag kan se, inte heller av rättspraxis. Men ska det medges att det föreligger ett implicit krav på varaktighet?

88. Jag anser att en viss stabilitet i den sociala verksamheten, även om den inte behöver vara beständig, är nödvändig. Närvaron är dock relativ eftersom tidskriteriet inte är tillräckligt i sig. Det tycks som om den övervägande verksamheten, eller till och med den nästintill uteslutande verksamheten för den person som tillhandahåller tjänster, ska vara av social karaktär. Det räcker inte att den är social ur något enstaka avseende. Republiken Frankrikes tolkning av "ändamålsenlig" överensstämmer inte med vare sig lydelsen i mervärdesskattedirektivet, eller dess mål. Denna tolkning resulterar i den egendomliga situationen att ett organ kan ha två sidor, nämligen att organet kan anses vara av social karaktär när det utför handlingar av social beskaffenhet, medan det anses sakna social karaktär i andra fall. En sådan tolkning förefaller resultera i en sammanslagning av de båda villkoren under antagande att handlingar av social art skulle vara den enda indikationen på den sociala karaktären. Om så vore fallet skulle det räcka med att det i bilaga III till mervärdesskattedirektivet föreskrivs att en reducerad skattesats är möjlig om de personer som tillhandahåller tjänsterna bedriver social verksamhet.

89. Detta är emellertid inte lagstiftarens ståndpunkt. Att tillämpa två sidor är inte möjligt så länge detta inte medges i mervärdesskattedirektivet, till skillnad från den möjlighet till variation som uttryckligen föreskrivs i mervärdesskattedirektivet för offentliga organ. Det enligt min mening avgörande är verksamhetsområdet och inte organets syfte. Det är aktörerna, och vad dessa gör, som ska beaktas snarare än de mål som de fullföljer.

90. Det framgår av domstolens rättspraxis att de nationella myndigheterna kan företa en skönsmässig bedömning för att finna att en enhet utgör ett organ av social karaktär, men att denna bedömning ska företas i enlighet med unionsrätten.(57) Det förefaller dock med hänsyn till denna rättspraxis som om den process i vilken social karaktär kan tillerkännas någon, inte omfattas av ett rent nationellt synsätt. Det ankommer förvisso på medlemsstaternas myndigheter att tilldela denna egenskap, men detta ska ske under de nationella domstolarnas kontroll, vilka i sin tur ska handla i enlighet med unionsrättens krav och ta hänsyn till de icke uttömmande kriterierna som fastställts i domstolens domar.(58)

91. Vad gäller den verksamhet som en advokat bedriver inom ramen för det rättshjälpssystem som avses i den franska allmänna lagen om skatter och avgifter, är det min uppfattning att man inte kan tala om "social karaktär" hos det aktuella organet, eftersom detta begrepp enligt min mening avser något som ska ha en viss närvaro och vara av viss tyngd för bestämningen av dess verksamhet. För att säkerställa mervärdesskattedirektivets ändamålsenliga verkan och för att bevara den uttömmande karaktären i bilaga III, måste tolkningen av bestämmelserna i punkt 15 utmynnas i att inte bara verksamheten utan även organet i fråga ska ha en tillräckligt tydlig, och till och med dominerande social karaktär. Sistnämnda kriterium uppfylls dock inte med beaktande av uttryckens gängse betydelse av advokater, eftersom man enligt min mening ska ta hänsyn till ett organs samtliga verksamheter för att avgöra om det uppfyller de villkor som uppställs i den aktuella bestämmelsen.(59) I avsaknad av en vedertagen dubbel "social karaktär" uppfyller inte de berörda tjänsterna som tillhandahålls samtliga de villkor som uppställs i direktivet, för tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats.

92. Jag anser följaktligen att talan om fördragsbrott är välgrundad eftersom tjänster som tillhandahålls av de advokater och därmed likställda personer som avses i artikel 279 f i lagen om allmänna skatter och avgifter inte ingår i den kategori som anges i punkt 15 i denna bilaga, vilken är den enda bestämmelse som Republiken Frankrike har åberopat till sitt försvar, nämligen "tillhandahållande av tjänster av organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär och som är engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete" kan således inte omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.(60)

VI – Rättegångskostnader

93. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.

94. Kommissionen har yrkat att Republiken Frankrike ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Denna stat ska således ersätta rättegångskostnaderna om, såsom jag föreslår, talan om fördragsbrott bifalles.

VII – Förslag till avgörande

95. Mot bakgrund av ovan angivna överväganden föreslår jag att domstolen meddelar följande dom.

1) Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 96 och 98.2

i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för tjänster som advokater, advokater vid Conseil d'État, vid Cour de cassation och jurister tillhandahåller, för vilka de helt eller delvis ersätts av staten inom ramen för rättshjälpsystemet.

2) Republiken Frankrike ska ersätta rättegångskostnaderna.

1 – Originalspråk: franska.

2 – Eftersom kommissionen skickade det motiverade yttrandet den 15 december 2006 till Republiken Frankrike kommer hänvisningarna till bestämmelserna i EG-fördraget att följa den numrering som gällde innan fördraget om Europeiska unionens funktionssätt trädde i kraft.

3 – I bilaga H till sjätte direktivet, som infördes genom rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80), uppställdes även en "[f]örteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas", och i en fjortonde kategori nämndes "[t]illhandahållande av varor och tjänster av välgörenhetsorganisationer som är erkända av medlemsstaterna och som är engagerade i socialvård eller socialt trygghetsarbete, i den mån detta inte är undantaget enligt artikel 13".

4 – Denna bestämmelse, som inte var tillämplig innan sjätte direktivet trädde i kraft, omfattas inte av övergångsbestämmelserna i det direktivet, och i synnerhet inte av bestämmelserna i artikel 28.2 däri, till vilka kommissionen har hänvisat i sin ansökan.

5 – Artikel 279 i allmänna lagen om skatter och avgifter har ändrats, senast genom artikel 22 i lag nr 2009-888 av den 22 juli 2009, utan att bestämmelserna i punkt f påverkas av denna ändring.

6 – Artikel 6.3 i Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som undertecknades i Rom den 4 november 1950.

7 – Artikel 14.3 d *in fine*, i Internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter, öppnad för undertecknande den 19 december 1966.

8 – I dom av den 21 februari 1975, Golder (serie A nr 18, punkt 35 och följande punkter), uppgav nämnda domstol nämligen att "artikel 6.1 (artikel 6?1) [i EKMR] säkerställer en rätt för var och en till domstolsprövning av meningsskiljaktighet avseende vederbörandes civila rättigheter och skyldigheter. I artikeln stadfästs därmed 'rätten till domstolsprövning', varav rätten till tillgång, nämligen rätten att väcka civilrättslig talan vid domstol, endast utgör en aspekt."

9 – Dom av den 9 oktober 1979, Airey mot Irland (serie A, nr 32, punkt 26).

10 – I detta fall har domstolen påpekat att en rättshjälp som inte medför någon fördel kan frånta enskilda möjligheten att faktiskt försvara sin sak vid en domstol och medföra ojämlikhet i medel vilket inte kan accepteras med hänsyn till begreppet rättvis rättegång. Se bland annat Europadomstolens dom av den 15 februari 2005, Steel och Morris (Reports of Judgments and Decisions 2005:II, punkt 72).

11 – Stadgan som proklamerades i Nice den 7 december 2000 (EGT C 364, s. 1) har ändrats och blev rättsligt bindande när Lissabonfördraget antogs (EUT C 303, 2007, s. 1).

12 – EGT L 26, s. 41.

13 – I artikel 1 i denna lag preciseras dels att lagen syftar till att säkerställa rätten till domstolsprövning, dels att rättshjälp utgörs av hjälp avseende kostnader i domstolsförfaranden, bistånd för den enskildes tillträde till rätten och hjälp avseende advokatbiträde vid häktning eller vid medling eller åtalsunderlåtelse i straffrättsliga förfaranden.

14 – Vissa kategorier av personer, som avses i artiklarna 4, 6, 9-1 och 9-2 i nämnda lag, omfattas inte av kravet på otillräckliga medel. Så är bland annat fallet för minderåriga och offer som utsatts för de allvarligaste brotten.

15 – Till skillnad från advokater och därmed likställda personer omfattas tjänster som tillhandahålls av personer i övriga kategorier av rättsvårdande verksamhet inte av en reducerad mervärdesskattesats med tillämpning av bestämmelserna i artikel 279 i allmänna lagen om skatter och avgifter.

16 – Se artikel 27 andra stycket och följande stycken i lag av den 10 juli 1991 och artikel 90 och följande artiklar i ministerförfordning nr 91-1266 av den 19 december 1991 om tillämpning av nämnda lag. Franska statens bidrag till ersättning för advokater som bistår dem som erhåller full rättshjälp fastställs med hjälp av produkten av det i finanslagen stadgade beloppet för värdeenheten (nedan kallat VE) och i förordning föreskrivna multiplikationsfaktorer.

17 – Förvaltningsdomstolar och domstolar i civilrättsliga mål, brottmål och socialrättsliga mål som dömer i första och andra instans berörs liksom Conseil d'État och Cour de cassation.

18 – Skattesatserna uppgår till 85 procent, 70 procent, 55 procent, 40 procent, 25 procent och 15 procent.

19 – I artikel 35 andra stycket i lag av den 10 juli 1991 föreskrivs att parterna ska "beakta målets komplexitet, skyndsamma handläggning och kostnader som målets beskaffenhet föranleder, beloppets storlek och sätten för betalning av tilläggsarvodet, på villkor som är förenliga med mottagarens medel och tillgångar". I fjärde stycket tilläggs följande: "När det advokatsamfund som advokaten tillhör fastställer en metod för arvodesberäkning där ovannämnda kriterier beaktas ska tilläggsbeloppet beräknas på grundval av denna beräkningsmetod."

20 – Se dom av den 29 oktober 2009 i mål C-246/08, kommissionen mot Finland (REG 2009, s. I-0000), punkt 5 och följande punkter, och generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i det målet, punkt 8 och följande punkter, samt punkt 28, vilket avsåg begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet.

21 – Med hänsyn till att mervärdesskatten inte belastar mottagaren av full rättshjälp och går honom obemärkt förbi, är det, i likhet med vad Roland du Luart har konstaterat i en rapport till den franska senaten av den 9 oktober 2007 (Senatens informationsrapport nr 23 från ordinarie session 2007/2008 som finns tillgänglig på senatens webbplats, s. 82), fråga om ett icke-transparent skattemässigt stöd.

22 – Terra, B. och Kajus, J., *A Guide to the European Directives, Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam/Hombæk, 2009, del 1, s. 298.

23 – Se dokumentet med rubriken "Mervärdesskattesatser som tillämpas i Europeiska gemenskapens medlemsstater – Situation den 1 juli 2009" [taxud.d.1(2009)307669 – FR], som är tillgängligt på kommissionens hemsida, särskilt punkt 19 och följande punkter. Kommissionen har upplysningsvis påpekat att eftersom dokumentet "har fastställts på grundval av uppgifter från

medlemsstaterna, men att några stater ännu inte har kontrollerat vissa av uppgifterna kan inte kommissionen ådra sig ansvar genom detta dokument och detta kan heller inte fordra godkännande i medlemsstaternas lagstiftningar”.

24 – Rosas, A., Value Added Tax and Distortion of Competition, i *EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tili*, redaktörer: Kanninen, H., Korjus, N., och Rosas, A., Hart, Oxford & Portland, Oregon, 2009, s. 275 och följande sidor, särskilt s. 277–282 och s. 289.

25 – Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947, punkt 19), rörande tolkningen av sjätte direktivet.

26 – Jag noterar emellertid att undantagen är av tvingande karaktär för medlemsstaterna, medan de reducerade skattesatserna är fakultativa.

27 – Se bland annat dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, s. I-12911), punkt 42, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 29, och av den 3 april 2008 i mål C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (REG 2008, s. I-1817), punkt 30.

28 – Se punkt 23 och punkt 30 och följande punkter i generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande i mål C-434/05 om sjätte direktivet (dom av den 14 juni 2007, Horizon College, REG 2007, s. I-4793).

29 – Se även punkt 47 i generaladvokaten Mazáks förslag till avgörande i mål C-442/05 (ovan fotnot 27), angående bestämmelserna i bilaga H till sjätte direktivet.

30 – I sitt förslag till avgörande i mål C-434/05 (ovan fotnot 28), anger generaladvokaten Sharpston att förteckningarna i bilagorna till sjätte direktivet inte återspeglar någon väl definierad logik och att detta ger utrymme för spekulationer om gemenskapslagstiftarens avsikt.

31 – Jämför dom av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe (REG 2000, s. I-4243), punkt 19 *in fine*.

32 – Dom av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien (REG 2001, s. I-445, punkterna 19 och 20), i vilken domstolen konstaterade att bestämmelsen om ”persontransporter och medfört bagage” inte tillämpas på vägtullar.

33 – Se bland annat dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13.

34 – Domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27), punkterna 29–30, rörande tolkningen av artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet. Se även domen i målet Gregg (ovan fotnot 25), punkt 17, och dom av den 3 april 2003 i det ovannämnda målet C-144/00, Hoffmann (REG 2003, s. I-2921), punkt 24 och följande punkter, samt domen i målet Dornier (ovan fotnot 27), punkt 48.

35 – Ibidem.

36 – Domen i målet Horizon College (ovan fotnot 28), punkt 16: ” ... innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 skall tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt”.

37 – Dom av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (REG 2009, s.

I?0000), punkt 25, och dom av den 28 januari 2010 i mål C?473/08, Eulitz (REG 2010, s. I?0000), punkt 27.

38 – Se bland annat generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i mål C?505/07 (dom av den 1 oktober 2009 i målet Compañía Española de Comercialización de Aceite, REG 2009, s. I?0000, punkt 45).

39 – Domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27), punkt 21 och följande punkter, och generaladvokaten Ruiz?Jarabo Colomers förslag till avgörande, punkt 23 och följande punkter.

40 – Jämför den tvetydighet som generaladvokaten Mazák påpekade i sitt förslag till avgörande i målet Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien (ovan fotnot 29), punkt 38, rörande bilagorna D och H till sjätte direktivet.

41 – Se bland annat generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Compañía Española de Comercialización de Aceite (ovan fotnot 38), och i punkt 29 angiven rättspraxis samt den nyligen avkunnade domen av den 22 oktober 2009 i de förenade målen C?261/08 och C?348/08, Zurita García (REG 2009, s. I?0000), punkt 54 och följande punkter samt där angiven rättspraxis), och domen i målet Eulitz (ovan fotnot 37), punkt 22.

42 – Jämför rättspraxis beträffande undantag från mervärdesskatteplikt, i synnerhet domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27), och de domar som anges i punkt 25 i domen i målet Eulitz (ovan fotnot 37).

43 – Se domen i målet kommissionen mot Spanien (ovan fotnot 32), punkt 18 och följande punkter, och dom av den 23 oktober 2003 i mål C?109/02, kommissionen mot Tyskland (REG 2003, s. I?12691), punkt 23. I det första av dessa mål föreslog generaladvokaten Alber att man skulle anlägga en snäv tolkning och hålla sig till "det viktiga" i det aktuella begreppet i fråga, nämligen transport.

44 – Se, beträffande de skillnader som förekommer mellan de olika språkversionerna, särskilt vad avser det andra kriteriet, ovan punkt 40 och följande punkter.

45 – Domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27), punkterna 29–32.

46 – Dom av den 10 september 2002 i mål C?141/00, Kügler (REG 2002, s. I?6833), punkt 44.

47 – Ibidem.

48 – Se senatens informationsrapport som Roland du Luart lade fram den 9 oktober 2007 (ovan punkterna 64–65): "Det kan till och med vara så att koncentrationen är för hög, eftersom 9,4 procent av advokaterna (eller 4 492 advokater) ombesörjer 64 procent av de uppdrag för vilka rättshjälp beviljas ... [F]rån det allmännas sida kan misstankar uppkomma också när det gäller på vilket sätt rättshjälpen bidrar till lönsamheten i vissa advokatbyråer. Det är nämligen inte ovanligt att höra att vissa av dem 'uteslutande lever på rättshjälp.'"

49 – I en rapport från franska senaten av den 30 juni 1999 påpekade Denis Badré att en reducerad mervärdesskattesats tillämpas på tjänster som advokater tillhandahåller inom ramen för rättshjälpssystemet då de har karaktären av "tjänster som har en utpräglad social karaktär", enligt formuleringen i ett officiellt svar från nationalförsamlingen, med hänsyn till att rättshjälpen villkoras med bland annat vilka tillgångar mottagaren besitter (informationsrapport nr 74 från ordinarie session, 1998/1999, tillgänglig på senatens hemsida).

50 – Roland du Luart som är ledamot av franska senaten har i detta avseende erinrat om att rättshjälpen är "arvtagare till en praxis avseende såväl välgörenhet som skyldigheten att vara solidarisk med de minst bemedlade" (ovannämnda rapport, s. 64). Detta kan jämföras med att den svenska myndighet som har hand om rättshjälp (Rättshjälpsmyndigheten) definierar denna som social skyddslagstiftning som ska hjälpa den som inte kan få rättslig hjälp på annat sätt (http://www.rattshjalp.se/templates/DV_infoPage___3526.aspx).

51 – Se bland annat domarna i målen Kügler (ovan fotnot 46), punkt 54 och följande punkter, och Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27), punkt 53 och följande punkter.

52 – Domstolen har ofta erinrat om behovet av att iaktta principen om skatteneutralitet, bland annat i domen i målet Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien (ovan fotnot 27), punkt 42, om reducerade skattesatser för mervärdesskatt.

53 – Se punkt 40 i förslaget till avgörande av generaladvokaten Mazák i mål C?442/05 (ovan fotnot 19).

54 – Domarna i målen Gregg (ovan fotnot 25), punkterna 17 och 18, och Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27), punkterna 30, 35 och 43, samt dom av den 9 februari 2006 i mål C?415/04, Stichting Kinderopvang Enschede (REG 2006, s. I?1385), punkt 23.

55 – Se domen i målet Gregg, ibidem, och generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i detta mål, punkt 27, där det talas om en "självständig verksamhetsutövare", skild från de personer som bildat densamma.

56 – Uttrycket "charitable" har ändrats till "as being devoted to social wellbeing", vilket bättre synes motsvara domstolens ståndpunkt i domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27).

57 – Se bland annat domarna i målen Kügler (ovan fotnot 46), punkterna 54–56, Stichting Kinderopvang Enschede (ovan fotnot 54), punkt 23, och Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 27), punkterna 52 och 53.

58 – Se, förutom de tre domarna ovan, dom av den 11 oktober 2001 i mål C?267/99, Adam, (REG 2001, s. I–7467), punkt 35 och följande punkter, samt generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande av den 10 september 2009 i det ännu ej avgjorda målet C?262/08, Copygene, punkt 73 och följande punkter.

59 – Jämför dom av den 21 mars 2002 i mål C?174/00, Kennemer Golf (REG 2002, s. I?3293), punkt 21 och följande punkt, i vilken det anges att en "organisations totala verksamhet skall beaktas vid kvalificeringen av organisationen som en organisation 'utan vinstsyfte'".

60 – Som kommissionen har påpekat konstaterades detta för övrigt tydligt redan år 2007 av ledamoten av den franska senaten, Roland du Luart, med avseende på bestämmelserna i sjätte direktivet: "[M]edlemsstaterna i Europeiska gemenskapen kan välja att tillämpa en eller två reducerade skattesatser som är högre eller lika med fem procent på ett begränsat antal varor och tjänster. Tjänster som advokater tillhandahåller nämns emellertid inte därvid. ... [D]en hädanefter nödvändiga och angelägna reformen av rättshjälpsystemet ska även ge Republiken Frankrike tillfälle att harmonisera Frankrikes bestämmelser med de bestämmelser som åligger varje medlemsstat i den Europeiska gemenskapen" (Senatens ovannämnda informationsrapport av den 9 oktober 2007, s. 83).