

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 10. března 2016(1)

**Věc C-543/14**

**Ordre des barreaux francophones et germanophone a další**

**Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen ASBL a další.**

**Jimmy Tessens a další**

**Orde van Vlaamse Balies**

**Ordre des avocats du barreau d'Arlon a další**

**proti**

**Conseil des ministres**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour constitutionnelle (ústavní soud, Belgie)]

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Platnost a výklad – Služby poskytované advokáty – Neosvobození od DPH – Přístup k právní ochraně – Právo na pomoc advokáta – Rovnost zbraní – Bezplatná právní pomoc“

1. Na základě přechodného ustanovení zavedeného šestou směrnicí o DPH(2), které mělo povodně platit pět let od 1. ledna 1978, nicméně se stále nachází v současně směrnici o DPH(3), Belgie osvobozovala od DPH služby poskytované advokáty až do 31. prosince 2013. Byla jediným členským státem, který využil dané výjimky.

2. Některé belgické rady advokátních komor spolu s několika lidskoprávními a humanitárními sdruženími a jednotlivci, kteří uhradili advokátům odměny podléhající DPH, podali žalobu ke Cour constitutionnelle (ústavní soud), kterou napadají zrušení daného osvobození od daně s účinností od 1. ledna 2014. Hlavní podstatou jejich argumentů je tvrzení, že výsledný nárůst nákladů řízení porušuje různé záruky v rámci práva na právní ochranu.

3. Než Cour constitutionnelle (ústavní soud) rozhodne o uvedených argumentech, žádá Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžné otázce ohledně výkladu a platnosti některých ustanovení směrnice o DPH.

## **Právní rámec**

*Mezinárodní smlouvy*

4. Článek 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „EÚLP“)(4) zejména stanoví: „Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivá, veřejná a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu“. Mezi minimální práva, která čl. 6 odst. 3 zaručuje každému, kdo je obviněn z trestného činu, patří právo „obhajovat se osobně nebo za pomoci obhájce podle vlastního výběru, nebo pokud nemá prostředky na zaplacení obhájce, aby mu byl poskytnut bezplatně, jestliže to zájmy spravedlnosti vyžadují“.

5. Článek 14 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (dále jen „Pakt“)(5) zejména stanoví: „Všechny osoby jsou si před soudem rovný. Každý má úplné stejné právo, aby byl spravedlivě a veřejně vyslechnut nezávislým a nestranným soudem, který rozhoduje buď o jeho právech a povinnostech, nebo o jakémkoli trestním obvinění vzneseném proti němu“. Podle čl. 14 odst. 3 písm. b) a d) má každý, kdo je obviněn z trestného činu, právo „spojit [se] s obhájcem podle své vlastní volby“ a „být souzen za své přítomnosti a obhajovat se osobně nebo prostřednictvím obhájce, kterého si sám zvolí; [...] být poučen o svých právech a [...] [na poskytnutí] právní pomoc[i] v každém případě, kdy toho zájmy spravedlnosti vyžadují, a aniž by v takovém případě sám platil náklady, jestliže nemá dostatečné prostředky k úhradě“.

6. Článek 9 Úmluvy o přístupu k informacím, účasti veřejnosti na rozhodování a přístupu k právní ochraně v záležitostech životního prostředí (dále jen „Aarhuská úmluva“)(6) se týká přístupu k právní ochraně.

7. Odstavce 1 až 3 daného článku vyžadují, aby pro osoby z řad veřejnosti existovaly postupy, které by jim umožnily dosáhnout správního nebo soudního přezkumu určitých typů akcí nebo nečinnosti v oblasti životního prostředí. Odstavce 1 a 2 upřesňují, že každá ze stran musí dotčené postupy zajistit „v rámci své vnitrostátní právní úpravy“, kdežto odstavec 3 odkazuje na „kritéria, pokud jsou nějaká stanovena ve vnitrostátním právu“, a na rozpor s „ustanoveními jejího vnitrostátního práva týkajícího se životního prostředí“.

8. Odstavec 4 vyžaduje, aby postupy uvedené v odstavcích 1 až 3 „zajisti[ly] přiměřenou a účinnou nápravu, včetně právně předepsaných úlev ve vhodných případech, a měly by být řádné, spravedlivé, včasné a neměly by vyžadovat vysoké náklady“, kdežto odstavec 5 vyžaduje, aby strany „zváž[ily] zavedení vhodných podpůrných mechanismů k odstranění nebo snížení finančních a jiných překážek v přístupu k právní ochraně“.

### *Smlouva o Evropské unii*

9. Článek 9 SEU stanoví: „Ve všech svých činnostech dodržuje Unie zásadu rovnosti svých občanů [ ...]“

### *Listina základních práv Evropské unie*

10. Článek 20 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“)(7) stanoví: „Před zákonem jsou si všichni rovni.“

11. Článek 47, nadepsaný „Právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces“, stanoví:

„Každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, má za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem.“

Každý má právo, aby jeho věc byla spravedlivě, veřejná a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, předem zřízeným zákonem. Každému musí být umožněno

poradit se, být obhajován a být zastupován.

Bezplatná právní pomoc je poskytnuta všem, kdo nemají dostatečné prostředky, pokud je to nezbytné k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti.“

12. Článek 51 odst. 1 uvádí, že ustanovení Listiny jsou při dodržení zásady subsidiarity určena orgánům, institucím a jiným subjektům Unie, a dále členským státům, výhradně pokud uplatňují právo Unie.

13. Článek 52 odst. 1 zní:

„Každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto listinou musí být stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Při dodržení zásady proporcionality mohou být omezení zavedena pouze tehdy, pokud jsou nezbytná a pokud skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.“

14. Článek 52 odst. 3 stanoví:

„Pokud tato listina obsahuje práva odpovídající právům zaručeným Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená úmluva. Toto ustanovení nebrání tomu, aby právo Unie poskytovalo širší ochranu.“

#### *Směrnice o DPH*

15. Článek 1 odst. 2 směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpote daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

16. Článek 2 odst. 1 písm. c) stanoví, že „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, je předmětem DPH.

17. Podle článku 97 nesmí být základní sazba DPH nižší než 15 %. Podle článku 98 však členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. Seznam v příloze III nezahrnuje služby advokátů. Podle bodu 15 ovšem zahrnuje „dodání zboží a poskytnutí služeb organizacemi, které členské státy uznávají za dobrovolné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, nejsou-li tato plnění osvobozena od daně podle článků 132, 135 a 136“(8).

18. Článek 132 odst. 1 uvádí rovněž „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“. Tyto činnosti opět nezahrnují služby advokátů. V písmeni g) nicméně zahrnují „poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“.

19. Článek 168 stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpovízt od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

20. Podle článku 371 „[členské státy, které k 1. lednu 1978 osvobozovaly od daně plnění uvedená v části B přílohy X, mohou v osvobození těchto plnění od daně pokračovat za podmínek platných v dotyčném členském státě k témuž dni“. Část B přílohy X, nadepsaná „Plnění, která mohou členské státy nadále osvobozovat od daně“, zahrnuje v odstavci 2 „poskytnutí služby autorem, umělcem, výkonným umělcem, advokátem nebo jiným příslušníkem svobodného povolání jiného než lékařských a nelékařských zdravotnických povolání“ s určitými výjimkami, které však nejsou v rámci projednávání věci důležité(9).

### *Belgické právo*

21. Článek 23 odst. 2 belgické ústavy zaručuje každému mj. právo na bezplatnou právní pomoc.

22. Do 31. prosince 2013 čl. 44 odst. 1 první pododstavec belgického zákona o DPH stanovil, že služby poskytované advokáty(10) v rámci jejich obvyklé činnosti mají být osvobozeny od DPH. Tato plnění byla osvobozena od daně již od zavedení DPH v Belgii dne 1. ledna 1971. Z parlamentních materiálů citovaných v předkládacím usnesení je patrné, že cílem zavedení a následně i zachování osvobození od daně bylo zabránit dodatečnému navýšení nákladů na přístup k soudům.

23. Prostřednictvím článků 60 a 61 (dále společně jen „napadené opatření“) zákona ze dne 30. července 2013(11) bylo dané osvobození od daně zrušeno s účinností od 1. ledna 2014. Z parlamentních dokumentů citovaných v předkládacím usnesení je patrné, že rámcovým cílem byla náprava anomální situace, sjednocení belgického práva s právem ostatních členských států a ukončení narušování hospodářské soutěže, přičemž souasně byly sledovány i rozpočtové cíle.

24. Základní sazba DPH v Belgii je 21 %.

25. Podle článku 466b belgického soudního řádu mohou advokáti stanovovat výši svých odměn volně „s rozvážností, kterou od nich lze očekávat při výkonu jejich povinností“. Částka nesmí být závislá pouze na výsledku řízení. Odměny, které překračují rámec toho to, co je „spravedlivé a umírněné“, budou sníženy příslušnou radou advokátní komory.

26. V praxi se odměny stanovují dohodou mezi advokátem a klientem prostřednictvím jedné ze čtyř metod: hodinová sazba; paušální sazba s ohledem na povahu případu; částka určená s ohledem na hodnotu nároku, která se však může pohybovat mezi definovaným minimem a maximem podle výsledku řízení, a (pro stálé klienty) opakovaný tarif, který se platí jednou za čas nebo při dokončení určité práce(12).

### **Převodní řízení a předložené otázky**

27. V období od listopadu 2013 do února 2014 obdržel Cour constitutionnelle (ústavní soud) čtyři žaloby na napadené opatření.

28. První byla podána Ordre des barreaux francophones et germanophone (Rada frankofonních a germanofonních advokátních komor), spolu s několika sdruženími, které se rámcově zabývají oblastí spravedlnosti, včetně lidských práv, a obranou pracujících a znevýhodněných členů společnosti, a které nejsou osobami povinnými k dani, jež by si při využití služeb advokátů mohli odečíst DPH. Druhá žaloba byla podána několika jednotlivci („Jimmy Tessens a další“), kteří využívali služeb specializovaného advokáta při podání žalob na vyvlastnění pozemků a zjistili, že odměny advokátů nyní stouply o 21 %, jež si jako jednotlivci jednající jako soukromé osoby nemohou odečíst. Třetím žalobcem byl Orde van Vlaamse Balies (Rada vlámských advokátních komor). Čtvrtou žalobu podalo společně 11 frankofonních rad advokátních komor a jednotlivý advokát. Conseil des barreaux européens (Evropská rada advokátních komor a právnických společností, dále jen „CCBE“) byl povolen vstup do řízení jako vedlejší účastnice ve druhé až čtvrté věci.

29. V předkládacím usnesení Cour constitutionnelle (ústavní soud) uvádí argumenty žalobce, které jsou relevantní v rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

30. Zprvce žalobci tvrdí, že v souvislosti s právem na spravedlivý proces napadené opatření zasahuje do práva na přístup k soudům a do práva na pomoc advokáta, přičemž není vyváжено žádnou úpravou systému bezplatné právní pomoci.

31. Zadruhé napadené opatření staví služby advokátů na roveř dodávání běžného zboží a poskytování běžných služeb, aťkoli plnění související s výkonem základních práv jsou z důvodů finanční dostupnosti osvobozena od DPH.

32. Zatřetí služby advokátů nelze přirovnávat ke službám, které poskytují jiná svobodná povolání, neboť jsou charakteristické a zásadní pro fungování právního státu.

33. Začtvrté napadené opatření je diskriminační vůči účastníkům řízení, kteří nejsou osobami povinnými k dani využívajícími služeb advokátů pro účely zdanitelných plnění, a tedy nemohou využít odpočtu DPH na tyto služby; tyto osoby jsou navíc často ekonomicky slabší.

34. Zapáté alternativně měla být uplatněna snížená sazba DPH, která by zohlednila povahu služeb advokátů, jež jsou přirovnatelné ke službám poskytovaným lékaři, kde přístup k těmto službám není luxusem, ale základním právem.

35. Zašesté normotvůrce měl v právní úpravě stanovit výjimku v případech, kdy byly žaloby podány jednotlivci proti veřejnému orgánu, aby tak byla zajištěna spravedlivá rovnováha mezi účastníky řízení.

36. Cour constitutionnelle (ústavní soud) se zabýval řadou rozsudků Evropského soudu pro lidská práva (dále jen „štrasburský soud“) týkajících se článků 6 a 14 EÚLP a dospěl k závěru, že normotvůrce musí obecným zásadám, jako je právo na přístup k soudům a rovnost zbraní účastníků řízení, dát konkrétní účinek.

37. Dále podotýká, že nárost nákladů na služby advokátů o 21 % by pro některé účastníky řízení mohl znamenat zásah do práva na přístup k právnímu poradenství. Skutečnost, že někteří účastníci řízení mají nárok na odpočet DPH z poskytování takových služeb, kdežto jiní nikoli (přestože někteří z nich budou moci využít bezplatné právní pomoci), a že protistrany mohou mít v tomto ohledu jiná postavení, navíc může zasahovat do rovnosti zbraní účastníků řízení.

38. Cour constitutionnelle (ústavní soud) zastává názor, že cíl napadeného opatření byl předešším rozpočtový. V tomto ohledu disponoval normotvůrce širokým prostorem pro uvážení,

takový cíl nicméně nemohl rozumně odvodnit diskriminaci v přístupu k soudům a k právnímu poradenství, nebo pokud jde o rovnost zbraní účastníků řízení. Rovněž podotýká, že ve věci Komise v. Francie<sup>(13)</sup> dospěl Soudní dvůr k názoru, že i kdyby plnění poskytovaná advokáty v rámci bezplatné právní pomoci měla sociální povahu a mohla být kvalifikována jako „činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“, nepostačuje to k tomu, aby v projednávané věci mohl být učiněn závěr, že uvedení advokátů mohou být kvalifikováni jako „organizace, které [členské státy] uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“ ve smyslu bodu 15 přílohy III směrnice o DPH. V dané věci se však Soudní dvůr nezabýval slučitelností směrnice s právem na spravedlivý proces. Závěrem Cour constitutionnelle (ústavní soud) podotýká, že vzhledem k tomu, že směrnice o DPH je harmonizační směrnicí, neměl by belgický normotvůrce vytvářet vlastní, odlišná pravidla, avšak formulace „za podmínek platných v dotyčném členském státě k témuž dni“ v článku 371 této směrnice může v daném ohledu poskytovat určitý prostor pro uvážení.

39. S ohledem na výše uvedené proto Cour constitutionnelle (ústavní soud) žádá o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

„1) a) Je [směrnice o DPH], v níž se stanoví, že služby advokátů podléhají DPH, aniž se s ohledem na právo na pomoc advokáta a na zásadu rovnosti zbraní přihlíží k okolnosti, zda procesní subjekt, který není příjemcem bezplatné právní pomoci, je či není plátcem DPH, v souladu s článkem 47 [Listiny], ve spojení s článkem 14 [Paktu] a s článkem 6 [EÚLP], jelikož tento článek přiznává každému právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě projednána, a také možnost poradit se, být obhajován a být zastupován, jakož i právo na bezplatnou právní pomoc, pokud dotyční nemají dostatečné prostředky a pokud je tato pomoc nezbytná k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti?

b) Je z těchto důvodů [směrnice o DPH] v souladu s čl. 9 odst. 4 a 5 [Aarhuské úmluvy], vzhledem k tomu, že tato ustanovení zavádí právo na přístup ke spravedlnosti bez nepřiměřeně vysokých nákladů, a to prostřednictvím zavedení vhodných podpůrných mechanismů k odstranění nebo snížení finančních a jiných překážek v přístupu k právní ochraně?

c) Mohou být služby, které poskytují advokáti v rámci vnitrostátního režimu bezplatné právní pomoci, zařazeny mezi služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, které jsou uvedeny v čl. 132 odst. 1 písm. g) [směrnice o DPH], nebo mohou být na základě jiného ustanovení směrnice osvobozeny od daně? Pokud bude odpověď na tuto otázku záporná, je [směrnice o DPH], pokud je vykládána tak, že neumožňuje osvobodit od DPH služby advokátů poskytované ve prospěch procesních subjektů, které jsou příjemci bezplatné právní pomoci v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci, v souladu s článkem 47 [Listiny], ve spojení s článkem 14 [Paktu] a s článkem 6 [EÚLP]?

2) Pokud budou odpovědi na otázky uvedené v bodě 1 záporné, je článek 98 [směrnice o DPH], který nestanoví možnost uplatnit na služby advokátů sníženou sazbu DPH v závislosti na tom, zda procesní subjekt, který není příjemcem bezplatné právní pomoci, je či není plátcem DPH, v souladu s článkem 47 [Listiny], ve spojení s článkem 14 [Paktu] a s článkem 6 [EÚLP], jelikož tento článek přiznává každému právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě projednána, a také možnost poradit se, být obhajován a být zastupován, jakož i právo na bezplatnou právní pomoc, jestliže dotyční nemají dostatečné prostředky a tato pomoc je nezbytná k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti?

3) Pokud budou odpovědi na otázky uvedené v bodě 1 záporné, je článek 132 [směrnice o DPH] v souladu se zásadou rovnosti a zákazu diskriminace, které jsou zakotveny v článcích 20 a 21 [Listiny] a v článku 9 SEU, ve spojení s článkem 47 této Listiny, nestanoví-li v souvislosti s

žádáními obecného zájmu, že služby advokátů mají být osvobozeny od DPH, kdežto jiné služby, mezi něž patří například plnění poskytovaná poštami, různá plnění poskytovaná v oblasti zdravotnické péče nebo plnění v oblasti školství, sportu nebo tělesné výchovy či kultury, jsou od této daně osvobozeny jakožto žádáními obecného zájmu, a toto rozdílné zacházení se službami poskytovanými advokáty a službami osvobozenými od daně na základě článku 132 [směrnice o DPH] vyvolává dostatečné pochybnosti, neboť služby advokátů přispívají k dodržování některých základních práv?

4) a) Pokud budou odpovědi na otázky uvedené v bodech 1 a 3 záporné, lze v souladu s článkem 47 [Listiny] vykládat článek 371 [směrnice o DPH] v tom smyslu, že opravuje členské státy Unie k tomu, aby v určitém rozsahu zachovaly osvobození od daně v případě služeb advokátů, pokud jsou tyto služby poskytovány ve prospěch procesních subjektů, které nejsou plátcí DPH?

b) Lze v souladu s článkem 47 [Listiny] vykládat článek 371 [směrnice o DPH] též v tom smyslu, že opravuje členské státy Unie k tomu, aby v určitém rozsahu zachovaly osvobození od daně v případě služeb advokátů, pokud jsou tyto služby poskytovány ve prospěch procesních subjektů, které jsou příjemci bezplatné právní pomoci v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci?“

40. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru Ordre des barreaux francophones et germanophone a další, Orde van Vlaamse Balies, CCBE, belgická, francouzská a řecká vláda, Rada Evropské unie a Evropská komise. Na ústním jednání, které se konalo dne 16. prosince 2015, přednesli titíž účastníci řízení – s výjimkou francouzské a řecké vlády, navíc ale doplněni o Jimmyho Tessense a další – ústní vyjádření.

## Posouzení

41. Považuji za vhodnější řešit nejprve ty aspekty předložných otázek, které se týkají výkladu směrnice o DPH jako takové, a následně posoudit různé otázky vznesené ohledně slučitelnosti ustanovení daně směrnice, která vylučují osvobození služeb poskytovaných advokáty od daně nebo jejich zdanění sníženou sazbou, s určitými základními zásadami vyjádřenými v nástrojích, které jsou pro orgány Unie závazné.

### *Čtvrtá otázka (možnost zachování osvobození od daně v omezeném rozsahu)*

42. Přestože tato otázka byla předkládajícím soudem položena pouze pro případ, že odpověď na první a třetí otázku bude záporná, může být přiměřené se jí zabývat jako první, nezávisle na odpovědích na uvedené dvě otázky.

43. Je nesporné, že původně na základě čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice a poté na základě článku 371 směrnice o DPH měla Belgie právo na zachování existujícího osvobození služeb advokátů od daně na prakticky neomezenou dobu od 1. ledna 1978, a že tak činila až do 31. prosince 2013, kdy toto osvobození zrušila.

44. Podstatou otázky předkládajícího soudu je to, zda členský stát, který v souladu s právní úpravou zachoval plné osvobození služeb advokátů od daně, mohl s ohledem na článek 47 Listiny toto osvobození nadále zachovat v omezenější podobě.

45. Odpověď na danou otázku, tak jak byla položena, musí být bezpochyby kladná – aniž je zde potřeba odkazovat na článek 47 Listiny.

46. Soudní dvůr konstatoval, že vzhledem k tomu, že čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice

umožňoval členským státům, aby nadále uplatňovaly určitá osvobození od DPH existující do té doby, umožňoval jim i to, aby tato osvobození zachovaly v omezeném rozsahu, avšak nikoli aby zaváděly nová osvobození nebo aby rozšiřovaly rozsah stávajících(14). Totéž platí nyní i pro článek 371 směrnice o DPH.

47. Jak nicméně upozorňuje francouzská vláda a Komise, otázka byla položena v době, kdy bylo osvobození od daně v celém svém rozsahu již v Belgii zrušeno.

48. Pokud tuto otázku budeme chápat doslovně, nemůže být v rámci povodního řízení relevantní, neboť již neexistuje žádná reálná možnost, aby dané osvobození bylo nadále zachováno, ať již v omezeném rozsahu, či nikoli. Souhlasím tudíž s francouzskou vládou a Komisí, že tato otázka je nepřípustná.

49. Pokud však budeme uvedenou otázku chápat v tom smyslu, zda jednou zrušené osvobození může být znovu zavedeno v omezenější podobě, pak je odpověď bezpochyby záporná. To by znamenalo zavedení nového osvobození od daně, které není uvedeno ve směrnici o DPH, což je postup, který článek 371 neumožňuje.

*První otázka, bod c), první část (možnost osvobození od daně pro služby poskytované v rámci vnitrostátního režimu bezplatné právní pomoci)*

50. Předkládající soud se táže, zda mohou být služby, které poskytují advokáti v rámci vnitrostátního režimu bezplatné právní pomoci, osvobozeny od daně buď na základě čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH jako služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, nebo na základě jakéhokoli jiného ustanovení této směrnice.

51. Odpověď musí být bezpochyby záporná.

52. Zaprvé, pokud jde o čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, Soudní dvůr opakovaně shledal, že cílem osvobození od daně uvedených v článku 132 je podpora určitých činností ve veřejném zájmu; netýkají se všech takových činností, ale pouze těch, které jsou v článku uvedeny a velmi podrobně popsány. Výrazy použité v rámci úpravy uvedených osvobození je třeba vykládat restriktivně, jelikož tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplné poskytnutí služeb osobou povinnou k dani. Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že by výrazy použité v článku 132 měly být vykládány zpěsobem, který by tato osvobození zbavil jejich předpokládaného účinku. Tyto výrazy je tak třeba vykládat v kontextu, do něhož zapadají, a ve světle cíle a systematiky směrnice o DPH, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* dotčeného osvobození(15).

53. Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH osvobozuje od daně „poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“.

54. Soudní dvůr v minulosti neměl příležitost posuzovat uplatnění daného ustanovení na služby, které poskytují advokáti v rámci vnitrostátního režimu bezplatné právní pomoci.

55. Posuzoval však, zda se bod 15 přílohy III směrnice o DPH (jenž ve spojení s článkem 98 této směrnice umožňuje členským státům uplatňovat sníženou sazbu DPH na „dodání zboží a poskytnutí služeb organizacemi, které členské státy uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, nejsou-li tato plnění osvobozena od daně podle článku 132 ...“), může vztahovat na poskytování služeb advokáty, které jsou hrazeny státem nebo zcela státem v rámci režimu bezplatné právní pomoci(16).

56. V této souvislosti argumentoval judikaturou týkající se osvobození od daně, jež se nyní nachází v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, přičemž dospěl k závěru, že v rámci režimu bezplatné právní pomoci nejsou advokáti automaticky vyloučeni z kategorie uvedené v bodě 15 přílohy III na základě pouhé skutečnosti, že se jedná o soukromé entity, které mají za cíl dosahování zisku, a že členské státy mají posuzovací pravomoc za účelem uznání sociální povahy určitých subjektů, tato posuzovací pravomoc musí být nicméně vykonávána v mezích stanovených směrnicí o DPH(17).

57. Pokud jde o uvedené meze, Soudní dvůr uvedl, že úmyslem zákonodárce bylo, aby se možnost uplatnění snížené sazby DPH vztahovala pouze na poskytování služeb organizacemi, které splňují dvojí požadavek, a sice jsou dobročinné a provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení. Dospěl k názoru, že daný úmysl by byl zmařen, kdyby členský stát mohl kvalifikovat soukromé entity, které mají za cíl dosahování zisku, jako organizace ve smyslu bodu 15 z jediného důvodu, že poskytují rovněž služby sociální povahy. Proto má-li členský stát respektovat znění daného bodu, nemůže uplatňovat sníženou sazbu na poskytování služeb soukromými entitami, které mají za cíl dosahování zisku, a to na základě pouhého posouzení povahy těchto služeb, a nevztít v úvahu zejména cíle sledované těmito entitami jako celek a stálost jejich sociálních činností. Profesní kategorii advokátů nelze obecně považovat za kategorii, která má sociální povahu. I kdyby plnění poskytovaná advokáty v rámci režimu bezplatné právní pomoci měla sociální povahu a mohla být kvalifikována jako „činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“, nepostažovalo by to k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že uvedení advokátů mohou být kvalifikováni jako „organizace, které [členské státy] uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“ ve smyslu bodu 15 přílohy III(18).

58. Z judikatury a z obecné potřeby vykládat obdobně formulovaná ustanovení směrnice o DPH jednotně a jasně vyplývá, že čl. 132 odst. 1 písm. g) členským státům neumožňuje osvobodit od daně služby, které poskytují advokáti v rámci vnitrostátního režimu bezplatné právní pomoci.

59. Z druhého, pokud jde o „jiné ustanovení této směrnice“, odpověď musí být stejná. Jak upozorňuje francouzská vláda, na jedné straně předkládající soud nenavrhл žádné jiné ustanovení, které by umožňovalo takové osvobození od daně, a na druhé straně, i kdyby takové ustanovení existovalo, bylo by v rozporu s článkem 371 směrnice o DPH, neboť by umožňovalo členskému státu, aby zavedl nové osvobození od daně pro služby poskytované advokáty, kdežto článek 371 umožňuje pouze zachování existujícího osvobození od daně, které není ostatně ve směrnici uvedeno.

*První až třetí otázka (služitelnost směrnice o DPH s mezinárodními nástroji a základními zásadami v rozsahu, v němž členským státům neumožňuje osvobodit od daně služby poskytované advokáty ani zdaťovají tyto služby sníženou sazbou)*

60. V první až třetí otázce se předkládající soud táže, zda skutečnost, že služby poskytované advokáty nejsou osvobozeny od DPH ani nemohou podléhat snížené sazbě DPH, je slučitelná s zásadou základních zásad zakotvených v EÚLP, Paktu, Aarhuské úmluvě, Smlouvě o Evropské

unii a Listiny(19).

61. První otázka bod a) a druhá otázka se týkají práva na spravedlivý proces, včetně práva na pomoc advokáta a práva na zastoupení, a právo na bezplatnou právní pomoc, pokud dotyční nemají dostatečné prostředky. První otázka bod b) se týká práva na přístup ke spravedlnosti „bez nepřiměřeně vysokých nákladů“ v kontextu Aarhuské úmluvy a první otázka bod a) a b) se týkají rovnosti zbraní účastníků řízení, kdežto první otázka bod c) se týká práva na bezplatnou právní pomoc, pokud dotyční nemají dostatečné prostředky. Třetí otázka se týká obecné zásady rovnosti a zákazu diskriminace (kterou lze rovněž vyjádřit jako „daňová neutralita“) v kontextu různých zacházení s poskytováním případně srovnatelných služeb z hlediska DPH.

62. Pokud bychom řešili první otázku body a), b) a c), a druhou a třetí otázku jednotlivě a postupně, vedlo by to k určitému opakování, neboť jsou v nich několikrát vzneseny stejné nebo podobné otázky pouze v mírně odlišném kontextu. Upřednostuji proto přistoupit k těmto otázkám z hlediska různých dotčených základních zásad, které jsou všechny aspekty tvořící základní právo na spravedlivý proces.

63. Na úvod je třeba uvést, že rozumím vyjádřeným obavám i cílům sledovaným žalobci v původním řízení a mám pro ně pochopení. Přístup k právní ochraně je skutečně základním právem, které musí být zaručeno (ažkoli nemůže být nikdy absolutní a nemůže mít přednost před všemi ostatními hledisky) v právních řádech členských států, jakož i v unijním právním řádu. Výkon tohoto práva bude nevyhnutelně obtížnější, pokud náklady na právní poradenství nebo zastoupení vzrostou v důsledku zrušení osvobození od daně.

64. Z důvodů, které objasním, se však nedomnívám, že mezi zásadou podrobení služeb advokátů DPH a jakýmkoli aspektem základního práva na přístup k právní ochraně panuje neslučitelnost.

65. V tomto ohledu se která vyjádření před Soudním dvorem spíše než na samotnou skutečnost, že Belgie zrušila výjimku v podobě osvobození služeb advokátů od DPH, zaměřovala na způsob jejího provedení. Bylo například navrženo, že by měla být přijata přechodná nebo doprovodná opatření ke zmírnění problémů vyvolaných náhlou změnou nebo že měla být reformován režim bezplatné právní pomoci.

66. Podle mého názoru by kroky ke zmírnění dopadu zavedení DPH ze služeb advokátů na finanční náklady na přístup k právní ochraně v Belgii byly žádoucí a mohly by být přínosné z hlediska zajištění souladu s povinnostmi daného členského státu podle Listiny a EÚLP. Soudní dvůr je nicméně žádán, aby rozhodl o slučitelnosti zásady zakotvené ve směrnici o DPH, že služby advokátů mají podléhat DPH, nikoli o slučitelnosti způsobu, kterým Belgie ukončila osvobození od daně uplatňované dříve v rámci odchylky, s dovolávanými základními právy.

#### Právo na bezplatnou právní pomoc

67. Právo na bezplatnou právní pomoc pro ty, kteří nemají dostatečné prostředky, aby si mohli zaplatit služby advokáta, je zakotveno v čl. 6 odst. 3 EÚLP, čl. 14 odst. 3 písm. d) Paktu a čl. 47 Listiny. Poněkud méně asertivně je na něj odkazováno též v čl. 9 odst. 5 Aarhuské úmluvy, který požaduje, aby smluvní strany „zvaž[ily] zavedení vhodných podpůrných mechanismů k odstranění nebo snížení finančních a jiných překážek v přístupu k právní ochraně“.

68. Vnitrostátní režimy bezplatné právní pomoci – oproti pojištění soudních výloh nebo dobrovolnému poskytování bezplatných právních služeb advokáty *pro bono publico* – jsou v drtivé většině, ne-li výlučně, financovány ze státního rozpočtu. Z ustanovení soudního řádu citovaného belgickou vládou je patrné, že takto tomu určitě je i v Belgii. Advokáti, kteří poskytují služby v

rámci tohoto režimu, jsou tedy placeni státem. Pokud jejich odměny vzrostou o 21 % v důsledku uložení DPH na tyto odměny, stát bude muset zaplatit o 21 % více. Je to však stát, kdo vybere těchto 21 %, takže náklady státu na financování vnitrostátního režimu bezplatné právní pomoci zůstanou nedotčeny.

69. V rámci ústního jednání vyšlo najevo, že Belgie prakticky podrobila odměny v rámci bezplatné právní pomoci DPH v sazbě 0 %, aby tak zabránila tímto kruhovým platbám(20).

70. Mohlo by se tedy zdát, že zrušení osvobození služeb poskytovaných advokáty od daně nemělo vliv na rozsah poskytování bezplatné právní pomoci v Belgii.

71. Přestože je uplatněná DPH na služby advokátů pro stát z hlediska financování režimu bezplatné právní pomoci v zásadě nákladově neutrální, může pravděpodobně generovat další příjmy v souvislosti se službami poskytovanými mimo tento režim. V důsledku toho bude mít belgický stát nacházející se v situaci Belgie pravděpodobně větší zdroje, které by v případě rozhodnutí daného belgického státu mohly být použity na zvýšení financování režimu bezplatné právní pomoci, například zvýšením práhu pro nárok na čerpání z režimu, pokud by se uplatněná DPH ukázalo příliš velkým břemenem pro ty, kteří se z finančního hlediska nacházeli pouze mírně nad takovým prahem. Nicméně zděrazňuji, že výkon takového rozhodnutí by náležel dotčenému belgickému státu, s ohledem na veškeré okolnosti financování soudních výloh v rámci jeho právního systému, a v žádném případě není diktován nebo vyloučen uplatněním společného systému DPH podle směrnice o DPH(21).

72. Závěrem bych dodala, že uplatněním DPH na služby poskytované advokáty nejsou dotčeny služby poskytované *pro bono*, které nejsou poskytovány za protiplnění, a že jakýkoli nárost nákladů na pojištění soudních výloh je otázkou, která spadá pod následující část týkající se nákladů na přístup k právní ochraně při neexistenci bezplatné právní pomoci.

73. Zastávám proto názor, že uplatněním DPH na služby poskytované advokáty není dotčeno právo na bezplatnou právní pomoc zaručené článkem 47 Listiny nebo jakýmkoli jiným nástrojem, jenž je pro orgány Unie závazný.

Náklady na přístup k právní ochraně při neexistenci bezplatné právní pomoci

74. Je zřejmé, že právo na spravedlivý proces předpokládá, že účastník řízení nebo obžalovaný nebudou odrazeni od náležitého právního poradenství a zastoupení vysokými náklady.

75. Rovněž platí, že (s výjimkou služeb poskytovaných *pro bono* podle uvážení jednotlivých advokátů) za právní služby a zastupování je nutné platit.

76. V některých případech budou nemajetným účastníkem řízení nebo žalovaným pokryty náklady zcela nebo částečně z veřejného rozpočtu a neexistuje důvod, proč by uplatnění DPH na dotčené služby mělo jakýmkoli způsobem tuto situaci ohrozit, jak již jsem ukázala.

77. Pokud ale účastník řízení nebo žalovaný musí služby advokáta naopak platit zcela nebo částečně ze svého, jakýkoli nárost nákladů na tyto služby zvýší ve větší či menší míře rozsah finančního břemene související s výkonem práva na přístup k právní ochraně a na spravedlivý proces. V této souvislosti uplatnění DPH na odměny advokáta, u kterých předtím DPH vybírána nebyla, pravděpodobně zvýší náklady na služby advokátů pro osoby nepovinné k dani nebo pro osoby povinné k dani, které danou částku nemohou získat zpět jako daň na vstupu, neboť dotčené služby nejsou nákladovými položkami ve vztahu k jejich zdanitelným výstupům.

78. V tomto ohledu je nicméně nutné uvést několik poznámek.

79. Zprvč samotný předkládající soud uvádí a francouzská a řecká vláda zdrazují, že v kontextu EÚLP štrasburský soud shledal, že právo na přístup k právní ochraně není absolutní. Může podléhat omezením, neboť právo na přístup vyžaduje ze své vlastní povahy regulaci státem, který disponuje určitým prostorem pro uvážení, za předpokladu, že uplatněná omezení neomezují nebo nesnižují přístup pro jednotlivce takovým způsobem nebo v takovém rozsahu, který by vedl k porušení základní podstaty tohoto práva, a že sledují legitimní cíl a mezi použitými prostředky a sledovaným cílem je přiměřený proporcionalní vztah(22).

80. Soudní dvůr rovněž shledal, že zásada účinné soudní ochrany zakotvená v článku 47 Listiny může – pokud jde o možné osvobození od nákladů řízení nebo nákladů na právní zastoupení – podléhat podmínkám za předpokladu, že nepředstavují omezení práva na přístup k právní ochraně, které by porušovalo základní podstatu tohoto práva, že sledují legitimní cíl a že mezi použitými prostředky a sledovaným cílem panuje přiměřený stupeň proporcionality(23).

81. Zdá se mi, že nároky na nákladů na služby advokátů – i kdyby měly být 21 % – nelze považovat za porušení základní podstaty práva na přístup k právní ochraně. Rozpočtový úřad (jenž je nakonec základním cílem jakéhokoli zdanění) ani snahu o přiblížení belgické právní úpravy právním úpravám ostatních členských států (a režimu harmonizující směrnice) a ukončení narušování hospodářské soutěže pak nelze pro účely unijního práva považovat za cokoli jiného než legitimní z hlediska sledovaného cíle. Konečně nelze uložení základní sazby DPH v daném ohledu označit za jakýmkoli způsobem nepřiměřené ve vztahu k uvedeným cílům.

82. Z druhé, jak upozorňuje především belgická vláda, belgickí advokáti, jejichž služby podléhaly DPH od 1. ledna 2014, rovněž získali právo na odpočet DPH na vstupu v souvislosti se zbožím a službami získanými pro účely služeb, jež poskytují. Došlo tudíž ke snížení jejich nákladů o částku DPH, kterou zaplatili při získání tohoto zboží nebo služeb. Za předpokladu, že nedošlo k dalším úpravám, ale byla uplatněna pouze základní sazba DPH na jejich čisté odměny a odečtena daň na vstupu, neměly by uvedené odměny vzrůst o 21 %, nýbrž sníženy o 21 %, což je podíl odpovídající částce DPH na vstupu, kterou si mohli odečíst. Připouštím, že advokáti nemusí mít tak vysoké zdanitelné vstupní náklady jako jiné hospodářské subjekty, ale jejich účinek nelze zcela opomíjet.

83. Zatímco je dobře známo, že navzdory daňové teorii, na níž je založen režim DPH, hospodářské subjekty, které dodávají zboží nebo poskytují služby osobám nepovinným k dani (tj. konečným zákazníkům), běžně nestanovují ceny bez daně nezávisle s tím, že by poté k těmto cenám mechanicky přičetly příslušnou sazbu DPH. Na jakémkoli soutěžním spotřebitelském trhu musejí brát v úvahu – abychom uvedli dva příklady – nejvyšší úroveň cen s DPH, která bude v rámci trhu únosná, nebo nejnižší úroveň, která jim poskytne dostatečný obrát, aby se jim nižší zisková marže vyplatila. Pokud tedy sazby DPH stoupají nebo klesají, hospodářské subjekty často nepřenášejí (plný) dopad těchto změn na spotřebitele.

84. V praxi proto nelze tvrdit, že existuje automatická a blízká vzájemná souvislost mezi zvýšením příslušné sazby DPH (v projednávané věci se jednalo o zvýšení z výchozí situace, kdy nebyla DPH vybírána, zároveň však neexistovalo právo na odpočet, na 21 %, ovšem s právem plného odpočtu) a zvýšením nákladů na zboží a služby dodávané nebo poskytované spotřebitelům.

85. V Belgii nejsou odměny advokátů upraveny právními předpisy, nýbrž se řídí domluvou mezi advokátem a klientem. V daném ohledu musí advokáti jednat „s rozvážností, kterou od nich lze očekávat při výkonu jejich povinností“, a odměny nesmí „překročit meze spravedlivé

umírněnosti“(24). Přípustné metody výpočtu zahrnují stanovení hodinové sazby za odvedenou práci, paušálního tarifu podle druhu dotčeného řízení nebo procentuálního podílu z částky, o kterou jde v daném řízení, a je možné, aby se útovaná částka změnila v závislosti na výsledku řízení (ažkoli není možné, aby odměny na tomto výsledku závisely zcela). Pro úpravu výše odměn mohou být zohledněna i další kritéria – například finanční situace klienta nebo zkušenosti, odborné znalosti či pověst advokáta(25). I bez takových úprav se zdá, že se výše odměn v rámci Belgie značně liší(26).

86. Zdá se proto nepravděpodobné, že by zrušení osvobození odměn advokátů od DPH nevyhnutelně vedlo k plošnému nárůstu nákladů na přístup k právní ochraně. A účastníci řízení (jak zdůraznila Komise) budou pravděpodobně považovat kvalitu poskytované služby a nabízený „poměr cena-výkon“ za důležitější kritéria než pouhou (smluvní) cenu dané služby.

87. Zatvrté jednotliví advokáti někdy mohou provozovat určitý stupeň křivočivého subvencování v rámci svojí praxe tím, že přizpůsobí své odměny tak, aby zohledňovaly zavedení DPH na jejich služby a zmírnily příslušné úinky na účastníky řízení, které by náklady na dané služby jinak mohly odradit. Podle internetové stránky Ordre des barreaux francophones et germanophone je finanční situace klienta prvním faktorem, který advokáti zohledňují při stanovování svých odměn v mezích spravedlivé umírněnosti; pro klienty, kteří nemají nárok na bezplatnou právní pomoc, by tak mělo být možné zaříditi takovou výši odměn, aby bylo zajištěno, že nikomu nebude z důvodu nákladů, odepřeno základní právo na přístup k právní ochraně. Plně však uznávám argument vznesený na ústním jednání právním zástupcem Jimmyho Tessense a dalších, že tato možnost nebude platit stejně pro všechny advokáty, ale bude záviset na složení klientely každého advokáta.

88. Ve směrnicích o DPH ani v rozhodnutí Belgie ukončiti uplatňování možnosti poskytnuté touto směrnicí osvobozovat od daně služby advokátů proto nespátují nic, co by mohlo porušovat článek 47 Listiny z důvodu, že podrobení uvedených služeb DPH způsobuje nárůst nákladů na přístup k právní ochraně.

89. V podstatě stejné úvahy lze uplatnit v souvislosti s čl. 9 odst. 4 a 5 Aarhuské úmluvy. V tomto ohledu lze však rozvinout několik dalších konkrétních úvah.

90. Zaprvé formulace „neměly by vyžadovat vysoké náklady“ (uvedená v čl. 9 odst. 4 Aarhuské úmluvy) byla Soudním dvorem vyložena v kontextu článku 10a směrnice 85/337(27) v tom smyslu, že dotčeným osobám nesmí být bráněno zahájit soudní řízení ani pokračovat v úasti na takovém řízení z důvodu finanční zátěže, která by z toho mohla vyplývat. Při posuzování otázek týkajících se tohoto požadavku musí vnitrostátní soudy zohlednit jak zájem osoby, která chce hájit svá práva, tak obecný zájem na ochraně životního prostředí. Při tom nemohou svá rozhodnutí zakládat pouze na hospodářské situaci dotčené osoby, ale musí rovněž provést objektivní analýzu výše nákladů řízení a mohou zohlednit situaci dotčených účastníků řízení, rozumné vyhlídky žadatele na úspěch, závažnost zájmů dotčených ve sporu pro žadatele i pro ochranu životního prostředí, složitost použitelného práva a řízení, případnou neuváženost návrhu v různých stádiích řízení, jakož i existenci vnitrostátního systému bezplatné právní pomoci nebo režimu ochrany v oblasti nákladů řízení(28).

91. Je tedy zřejmé, že skutečné posuzování souladu s požadavkem, aby možnosti nápravy nevyžadovaly nepřiměřeně vysoké náklady, je třeba provádět s ohledem na každý konkrétní případ. Soudní dvůr nicméně shledal, že nelze dospět k závěru, že uvedený požadavek byl do vnitrostátního práva proveden správně, aniž by „vnitrostátní soud byl na základě určitého právního pravidla povinen zajistit, že řízení nebude pro žalobce nepřiměřeně nákladné“(29). V projednávaném případě žádný z účastníků povodního řízení nenamítal, že by byl daný požadavek proveden do belgického práva nesprávně.

92. Článek 9 odst. 4 Aarhuské úmluvy se navíc vztahuje na postupy uvedené v čl. 9 odst. 1 až 3, z nichž každý odkazuje na kritéria v rámci vnitrostátního práva. Soudní dvůr na základě toho shledal, že čl. 9 odst. 3 neobsahuje žádnou bezpodmínečnou a dostatečnou přesnou povinnost, která by byla způsobilá přímo upravovat právní situaci jednotlivce, a závisí z hlediska svého provedení nebo účinku na vydání pozdějšího aktu. Nelze se jej proto dovolávat v případě napadení platnosti ustanovení unijního právního předpisu(30).

93. Pokud jde o čl. 9 odst. 5 Aarhuské úmluvy, stačí uvést, že toto ustanovení pouze vyžaduje, aby smluvní strany „zvažily“ zavedení vhodných podpůrných mechanismů k odstranění nebo snížení finančních a jiných překážek v přístupu k právní ochraně. Nelze se jej proto dovolávat za účelem napadení platnosti jakéhokoli ustanovení přijatého unijního právního předpisu.

#### Rovnost zbraní účastníků řízení

94. Tato problematika se v zásadě týká skutečnosti, že osoby povinné k dani, které využívají služeb advokáta pro účely svých zdanitelných plnění, mají nárok na odpočet DPH (na vstupu) splatné z těchto služeb od DPH (na výstupu), kterou musí odvést správci daní, zatímco koneční spotřebitelé (nebo osoby povinné k dani, které využívají služeb advokáta pro jiné účely než účely svých zdanitelných plnění) takový nárok na odpočet nemají. Podle žalobce v povodním řízení se tedy osoby spadající do druhé kategorie nacházejí ve (finanční) nevýhodě v jakémkoli právním sporu s osobami spadajícími do první kategorie.

95. Jak uznal štrasburský soud v souvislosti s článkem 6 EÚLP, pojem „spravedlivý proces“ zahrnuje požadavek na rovnost zbraní ve smyslu spravedlivé rovnováhy mezi účastníky řízení a znamená povinnost nabídnout každému účastníkovi řízení přiměřenou možnost prezentovat svoji věc za podmínek, které ho nestaví do jasné nevýhodnější situace oproti jeho protivníkovi(31). Uvedený soud se ve své judikatuře zabýval různými případy, v nichž byl porušen požadavek na rovnost zbraní(32), pokud je mi ale známo, nikdy neposuzoval situaci, v níž by náklady na právní služby podléhaly dani *ad valorem*, která by postihovala jednoho účastníka řízení, nikoli však druhého.

96. Nejobdobnější takové situaci se zdá být případ „McDonald's 2“(33), v němž byla dvma jednotlivcem, kteří byli dříve zcem McDonald's zažalováni za pomluvu, nebo vydali leták kritizující tento dce, odepřena bezplatná právní pomoc pro účely jejich obhajoby(34). Štrasburský soud poukazoval zejména na neobvyklou délku a právní složitost řízení, přičemž rozhodl, že odepření bezplatné právní pomoci zbavilo žalované možnosti účinně prezentovat svojí věc a přispělo k nepřijatelné nerovnosti zbraní v porovnání se společností McDonald's; došlo tedy k porušení čl. 6 odst. 1 EÚLP.

97. Domnívám se však, že uvedené rozhodnutí není pro žalobce v povodním řízení příliš užitečné. Je pravda, že se týká situace, kdy si jeden z účastníků řízení může snadněji dovolit služby advokáta než druhý účastník. Je však zřejmé, že štrasburský soud ve svém rozsudku uznal, že určitý stupeň nerovnosti zbraní v důsledku rozdílu ve schopnosti platit za takové služby může a dokonce musí být tolerován. Konstatování porušení čl. 6 odst. 1 EÚLP bylo založeno na

zvláštních okolnostech daného případu, které zahrnovaly dlouhotrvající a složité řízení zahájené na návrh bohaté nadnárodní korporace proti dvěma osobám s nízkými příjmy, kterým byla odepřena bezplatná právní pomoc navzdory možnosti poskytnout takovou pomoc na základě uvážení.

98. Jak již jsem zdraznila, pravidla, kterými se řídí bezplatná právní pomoc, jsou zcela nezávislá na pravidlech, kterými se řídí uplatnění DPH na služby poskytované advokáty. Ílenské státy nicméně mohou používat bezplatnou právní pomoc, aby vyvážily nerovnost zbraní, a mohou tak být nuceny v určitých případech uinit (jako například v případě McDonald's 2). Judikaturu štrasburského soudu ovšem podle mého názoru nelze chápat ve smyslu, že vyžaduje, aby se ílenský stát zdržel uplatnění takové 21 % daně, kterou mohou někteří účastníci řízení získat zpátky a jiní nikoli.

99. Navíc se mi zdá, že zatímco maximální rozdíl v nákladech v poměru 121:100 skutečně znevýhodňuje jednoho účastníka řízení oproti jeho protivníkovi, neporušuje základní podstatu práva na přístup k právní ochraně. V každém případě stát není povinen zajistit absolutní rovnost zbraní.

100. Rovněž podotýkám, že skutečná nerovnost zbraní bude pravděpodobně podmíněna dalšími faktory, zejména rozdíly v „poměru cena-výkon“ u různých advokátů a v celkových finančních zdrojích každého účastníka. Pokud například majetný spotřebitel bude ve sporu s obchodníkem ve finančních potížích, skutečnost, že si tento obchodník může odečíst DPH z odměn svého advokáta, jej pravděpodobně nebude zvyhodňovat oproti danému spotřebiteli, pokud si nemůže dovolit advokáta stejné kvality, jako je advokát zastupující jeho protivníka. Pokud naopak obyčejný člověk bojuje proti bezohlednému nadnárodnímu gigantovi, skutečnost, že si tato nadnárodní společnost může odečíst DPH z odměn externích advokátů, pravděpodobně nebude rozhodujícím faktorem v rámci zjevné nerovnosti zbraní.

Rovné zacházení, nediskriminace a daňová neutralita

101. Třetí otázkou se předkládající soud táže, zda neosvobození služeb advokátů od DPH představuje zakázanou diskriminaci vůči daným službám v porovnání s jinými „činnostmi ve veřejném zájmu“ uvedenými v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH.

102. Podle ustálené judikatury „zásada rovného zacházení, jejímž vyjádřením v oblasti DPH je zásada daňové neutrality, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna.“(35)

103. Již jsem uvedla, že cílem osvobození od daně uvedených v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH není podporovat všechny činnosti ve veřejném zájmu, nýbrž pouze některé z nich, konkrétně ty, které jsou „v článku uvedeny a velmi podrobně popsány“(36). V tomto ohledu jsem ve svém stanovisku ve věci *Horizon College* upozornila na to, že seznam osvobození není systematický, takže domněnky ohledně úmyslu nemusejí být nutně převáděny z jednoho osvobození k dalšímu(37).

104. Pro účely argumentace nicméně předpokládejme, že můj závěr ve výše uvedeném případě byl chybný nebo alespoň formulován příliš obecně. Je možné spatřovat v osvobozeních od daně uvedených v čl. 132 odst. 1 určitou vnitřní logiku?

105. Daná osvobození se souhrnně týkají: poštovních služeb [písm. a)], různých zdravotních a se zdravím souvisejících služeb [písm. b) až e) a p)], sdružení lidí uskutečňujících činnosti osvobozené od daně [písm. f)], sociální péče a sociálního zabezpečení [písm. g)], péče o děti a mládež a jejich výchovy a vzdělávání [písm. h) až j)] spolu s jejich sportovními činnostmi [písm.

m)], jakož i náboženských, kulturních a souvisejících činností [písm. k), l) a n)], shromažďování finančních prostředků na činnosti uvedené v písm. b), g) až i) a l) až n) [písm. o)] a činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize [písm. q)].

106. Některé z předemtných činností jsou osvobozeny od daně za podmínky, že jsou neziskové [viz například písm. g) a h)], zatímco jiné činnosti mohou být provozovány pro komerční účely [viz například písm. j)]. V některých případech je uveden požadavek, aby osvobození od daně nenarušovalo hospodářskou soutěž [písm. f), l) a o)].

107. V rozsahu, ve kterém lze spatřovat určité pojitko mezi uvedenými činnostmi, lze konstatovat, že spadají do čtyř skupin, konkrétně veřejné sdělovací prostředky, zdraví a péče, vzdělávání a kultura v širším slova smyslu. Neexistuje žádný základ pro obecné tvrzení, že by služby advokátů spadaly do kterékoli z širších skupin popsaných výše, nebo jim konkurovaly nebo s nimi byly srovnatelné(38), tím méně pod kteroukoli z činností, jež jsou popsány podrobně.

108. Závěr, že by se osvobození od daně mělo obdobně vztahovat i na jiné činnosti, než jsou ty uvedené a popsané v čl. 132 odst. 1, by znamenal zásadní změnu v judikatuře ve smyslu, že „výrazy použité v rámci úpravy uvedených osvobození je třeba vykládat restriktivně, jelikož tato osvobození představují výjimky z obecné zásady, podle níž je DPH vybírána za každé úplné poskytnutí služeb osobou povinnou k dani“(39).

109. Podle mého názoru z výše uvedeného vyplývá, že neexistují žádné důvody pro závěr, že skutečnost, že služby advokátů nejsou zahrnuty do seznamu uvedeného v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH, představuje rozdílné zacházení se srovnatelnými situacemi.

## **Závěry**

110. S ohledem na výše uvedené úvahy proto zastávám názor, že by Soudní dvůr měl na otázky položené Cour constitutionnelle (ústavní soud, Belgie) odpovědět následovně:

„1) Článek 371 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat tak, že belgický stát, který v souladu s uvedeným ustanovením zachoval osvobození služeb advokátů od DPH, může omezit rozsah tohoto osvobození, aniž jej v celém rozsahu zruší. Pokud však belgický stát osvobození od daně zruší v celém rozsahu, nemůže ho již opětovně zavést v omezenějším rozsahu.

2) Článek 132 odst. 1 písm. g) ani jiné ustanovení směrnice 2006/112 neumožňují belgickým státům, aby osvobozovaly od DPH poskytování služeb advokátů v rámci vnitrostátního režimu bezplatné právní pomoci jakožto služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením.

3) Přezkum předložných otázek neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost směrnice 2006/112.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2– Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů belgických států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3– Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

4– Podepsaná v Římě dne 4. listopadu 1950. Všechny belgické státy jsou smluvními stranami

EÚLP, avšak Evropská unie jako taková k této úmluvě zatím nepřistoupila; viz posudek 2/13, EU:C:2014:2454.

5– Přijatý dne 16. prosince 1966 Valným shromážděním Organizace spojených národů, United Nations Treaty Series, vyd. 999, s. 171 a vyd. 1057, s. 407. Všechny členské státy Evropské unie jsou smluvními stranami Paktu, který vstoupil v platnost dne 23. března 1976.

6– Podepsaná v Aarhusu dne 25. června 1998 a schválená jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2005/370/ES ze dne 17. února 2005 (Úř. věst. 2005, L 124, s. 1). Do unijního práva byla provedena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2003/35/ES ze dne 26. května 2003 o účasti veřejnosti na vypracovávání některých plánů a programů týkajících se životního prostředí a o změně směrnic Rady 85/337/EHS a 96/61/ES, pokud jde o účast veřejnosti a přístup k právní ochraně (Úř. věst. 2003, L 156, s. 17; Zvl. vyd. 15/07, s. 466).

7– Úř. věst. 2010, C 83, s. 389.

8– Osvobození od daně podle článků 135 a 136 nejsou předmětem projednávání věci.

9– Do 1. ledna 2007 se stejné ustanovení nacházelo v čl. 28 odst. 3 písm. b) a příloze F šesté směrnice o DPH.

10– Tj. Aavocats/advokaten. Služby poskytované notáři a soudními vykonavateli byly rovněž osvobozeny od daně do 31. prosince 2011, kdy bylo toto osvobození zrušeno.

11– Loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses.

12– Viz například internetová stránka *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

13– Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie, C-492/08, EU:C:2010:348, body 45 až 47.

14– Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 8. července 1986, Kerrutt, C-73/85, EU:C:1986:295, bod 17; ze dne 29. dubna 1999, Norbury Developments, C-136/97, EU:C:1999:211, bod 19; a ze dne 13. července 2000, Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, bod 32. Viz také analogicky rozsudek Soudního dvora ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca, C-371/07, EU:C:2008:711, body 24 až 44 (týkající se srovnatelné možnosti zachování výjimek z práva na odpouštění DPH na vstupu).

15– Například viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. února 2013, Město Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, body 17 až 20 a citovaná judikatura.

16– Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie, C-492/08, EU:C:2010:348.

17– Rozsudek ve věci Komise v. Francie, EU:C:2010:348, body 36 až 41 a citovaná judikatura.

18– Rozsudek ve věci Komise v. Francie, EU:C:2010:348, body 43 až 47.

19– Je pravda, že EÚLP a Pakt nebyly formálně začleněny do unijního práva (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 3. září 2015, Inuit Tapiriit Kanatami a další v. Komise, C-398/13 P, EU:C:2015:535, bod 45 a citovaná judikatura). Skutečnost, že smysl a rozsah práv zaručených Listinou jsou stejné jako u totožných práv zaručených EÚLP, nicméně opakovaně vedla Soudní dvůr k tomu, že při vykládání Listiny odkazoval na EÚLP a na judikaturu štrasburského soudu.

Soudní dvůr navíc upozornil, že EÚLP má v oblasti lidských práv zvláštní význam a Pakt patří mezi mezinárodní nástroje, které zohledňuje při uplatňování obecných zásad unijního práva (viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 27. června 2006, *Parlament v. Rada*, C-540/03, EU:C:2006:429, body 35 až 38 a citovaná judikatura).

20— Ažkoli tento přístup z pohledu státu vede k témuž výsledku jako výběr DPH a navrácení vybraných částek zpět do režimu bezplatné právní pomoci, mám určité pochybnosti, zda je slučitelný se směrnicí o DPH. Kromě formální neslučitelnosti by mohl rovněž ovlivnit výběr vlastních zdrojů Unie, které zahrnují procentuální podíl z harmonizovaného vymáhacího základu DPH [viz čl. 2 písm. b) rozhodnutí Rady 2007/436/ES, *Euroatom* ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (Úř. věst. 2007, L 163, s. 17)]. Daná otázka však nebyla vznesena v rámci otázek vnitrostátního soudu v projednávané věci, ani s touto věcí nesouvisí.

21— Režimy bezplatné právní pomoci se v členských státech velmi liší z hlediska financování a jeho zdrojů. Viz například *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise*, vypracovaná Evropskou komisí pro efektivnost soudnictví (dále jen „CEPEJ“), ze které vyplývá, že v rakouském rozpočtu na bezplatnou právní moc v roce 2012 připadalo 2,25 eura na obyvatele, což v celkovém součtu činilo méně než příjmy státu ze soudních poplatků nebo daní, zatímco švédský rozpočet činil 24,74 eura na obyvatele, z čehož bylo pouze 1 % pokryto soudními poplatky a daněmi. Tyto záležitosti jsou však podle současného stavu unijního práva zcela v pravomoci členských států za předpokladu, že bude respektována Listina, EÚLP a judikatura štrasburského soudu; viz například bod 48 odůvodnění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/48/EU ze dne 22. října 2013 o právu na přístup k obhájci v trestním řízení a řízení týkajícím se evropského zatýkácího rozkazu a o právu na informování třetí strany a právu na komunikaci s třetími osobami a konzulárními úřady v případě zbavení osobní svobody (Úř. věst. 2013, L 294, s. 1).

22— Například viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 14. ledna 2014, *Jones a další v. Spojené království*, 34356/06 a 40528/06, § 186.

23— Například viz usnesení Soudního dvora ze dne 13. června 2012, *GREP*, C-156/12, EU:C:2012:342, bod 35 a násl. a výroková část. Pokud jde o právo na účinnou nápravu stanovené v článku 47 Listiny, viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. října 2015, *Orizzonte Salute*, C-61/14, EU:C:2015:655, bod 49.

24— Článek 446b belgického soudního řádu.

25— Viz internetová stránka *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

26— *Study on the Transparency of Costs of Civil Judicial Proceedings in the European Union*, vypracovaná pro Evropskou komisi v prosinci 2007 proto uvádí, že průměrná hodinová sazba pro odměny advokátů bez DPH se v Belgii pohybovala od 100 do 250 eur (viz [https://e-justice.europa.eu/content\\_costs\\_of\\_proceedings-37-en.do](https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do)). V roce 2015 je z internetových stránek advokátů patrné, že se základní hodinové sazby mimo Brusel pohybují od minimálně 80 eur do 150 eur, zatímco v nedávne nové zprávě týkající se bruselské advokátní kanceláře pracující pro belgickou vládu bylo uvedeno, že sazby kanceláře se pohybovaly od 225 do 600 eur za hodinu, po slevách, ale bez daní (viz [http://www.rtbf.be/info/belgique/detail\\_la-ministre-galant-appellee-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926](http://www.rtbf.be/info/belgique/detail_la-ministre-galant-appellee-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926)).

27— Směrnice Rady 85/337/EHS ze dne 27. června 1985 o posuzování vlivů některých veřejných a soukromých záměrů na životní prostředí (Úř. věst. 1985, L 175, s. 40; Zvl. vyd. 15/01, s. 248); viz výše poznámka pod čarou 6. Pátý odstavec článku 10a vyžaduje, že každé

řízení musí být „spravedlivé, nestranné a včasné a nesmí být nepřiměřeně nákladné“.

28– Rozsudek Soudního dvora ze dne 11. dubna 2013, Edward a Pallikaropoulos, C-260/11, EU:C:2013:221, bod 36 a následující a výrok.

29– Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. února 2014, Komise v. Spojené království, C-530/11, EU:C:2014:67, bod 55.

30– Například viz rozsudek Soudního dvora ze dne 13. ledna 2015, Rada a další v. Vereniging Milieudefensie a Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P až C-403/12 P, EU:C:2015:4, body 54 a 55 a citovaná judikatura.

31– Například viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. října 1993, Dombo Beheer B. V. v. Nizozemsko, ?. 14448/88, ?ada A, § 33; ze dne 23. října 1996, Ankerl v. Švýcarsko, ?. 17748/91, § 38, Sbírka rozsudků a rozhodnutí 1996-V ze dne 7. června 2001, Kress v. Francie, ?. 39594/98, § 72, ESLP 2001; a ze dne 4. června 2002, Komanický v. Slovensko, ?. 32106/96, § 45. Ve své analýze zásady rovnosti zbraní Soudní dvůr zaujal totožné stanovisko: viz rozsudky Soudního dvora ze dne 6. listopadu 2012, Otis a další, C-199/11, EU:C:2012:684, bod 71; a ze dne 12. listopadu 2014, Guardian Industries a Guardian Europe v. Komise, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, bod 31.

32– Například: odvolání jednoho účastníka řízení nebylo doručeno druhému účastníkovi (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 6. února 2001, Beer v. Rakousko, ?. 30428/96, § 19); došlo k přerušení běhu lhůty pouze vzhledem k jednomu z účastníků řízení (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 11. ledna 2001, Platakou v. ?ecko, ?. 38460/97, § 48, a ze dne 5. listopadu 2002, Wynen v. Belgie, ?. 32576/96, § 32); byl povolen výslech pouze jednoho z klíčových svědků (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. října 1993, Dombo Beheer B. V. v. Nizozemsko, ?. 14448/88, § 34 a 35); jeden z účastníků řízení měl značné výhody v souvislosti s přístupem k příslušným informacím, zaujímal v řízení dominantní postavení a disponoval značným vlivem na posuzování soudu (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. dubna 2003, Yvon v. Francie, ?. 44962/98, § 37); nebo jeden z účastníků řízení měl takové postavení nebo funkci, která jej stavěla do výhodnější situace, přičemž soud druhému účastníkovi řízení ztížil možnost ústinné žaloby tím, že mu nedovolil předložit příslušné důkazy v podobě listin nebo svdeckých výpovědí (rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 24. února 1997, De Haes a Gijssels v. Belgie, ?. 19983/92, § 54 a 58).

33– Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. února 2005, Steel a Morris v. Spojené království, ?. 68416/01, § 59 až 72, ESPL 2005-II.

34– Ažkoli žalovaní splňovali obecná finanční kritéria pro přiznání bezplatné právní pomoci, řízení ve věci pomluvy byla z režimu bezplatné právní pomoci v zásadě vyloučena a diskreční pravomoc přiznat takovou pomoc ve výjimečných případech nebylo v daném případě využito.

35– Jako nedávný příklad viz rozsudek Soudního dvora ze dne 13. března 2014, Jetair a BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, bod 53.

36– Viz bod 52 výše.

37– C-434/05, EU:C:2007:149, bod 64.

38– V tomto ohledu viz rozsudek Soudního dvora ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49, kde Soudní dvůr konstatoval, že „[z]atímco však o porušení zásady daňové neutrality lze uvažovat pouze mezi konkurenčními hospodářskými subjekty, ...

porušení obecné zásady rovného zacházení se může v daňové oblasti vyznačovat dalšími typy diskriminace postihující hospodářské subjekty, které nejsou nutně v soutěžním vztahu, avšak nacházejí se ve srovnatelné situaci v jiných vztazích“.

39— Viz bod 52 výše.