

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremsat den 10. marts 2016 (1)

Sag C-543/14

Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.

Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen ASBL m.fl.

Jimmy Tessens m.fl.

Orde van Vlaamse Balies

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

mod

Conseil des ministres

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol), Belgien)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – gyldighed og fortolkning – ydelser, der leveres af advokater – ikke-fritagelse for moms – adgang til domstolsprøvelse – ret til juridisk bistand – processuel ligestilling – retshjælp«

1. I medfør af en overgangsbestemmelse, der stammer fra sjette momsdirektiv (2), som oprindeligt skulle gælde i fem år fra den 1. januar 1978, men som stadig findes i det nuværende momsdirektiv (3), fritog Belgien ydelser leveret af advokater for moms indtil den 31. december 2013. Belgien var den eneste medlemsstat, der benyttede denne undtagelse.
2. En række belgiske advokatsamfund har sammen med forskellige menneskerettighedsorganisationer og humanitære foreninger samt en række borgere, som har pådraget sig momspligtige udgifter til advokatbistand, anlagt sag ved Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) til prøvelse af ophævelsen af denne fritagelse med virkning fra den 1. januar 2014. Kernen i deres argumenter er, at den deraf følgende stigning i sagsomkostningerne er i strid med forskellige garantier for retten til adgang til domstolsprøvelse.
3. Inden Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) træffer afgørelse om disse argumenter, har den anmodet om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen og gyldigheden af visse bestemmelser i momsdirektivet.

Retlig baggrund

Internationale aftaler

4. Artikel 6, stk. 1, i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder (herefter »EMRK«) (4) bestemmer bl.a.: »Enhver skal, når der skal træffes afgørelse enten i en strid om hans borgerlige rettigheder og forpligtelser eller angående en mod ham rettet anklage for en forbrydelse, være berettiget til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig tid for en ved lov oprettet uafhængig og upartisk domstol«. De rettigheder, der ved artikel 6, stk. 3, garanteres enhver, der er anklaget for en lovovertrædelse, omfatter retten til »at forsvare sig personligt eller ved juridisk bistand, som han selv har valgt, og, hvis han ikke har tilstrækkelige midler til at betale den juridiske bistand, at modtage den uden betaling, når retfærdighedens interesser kræver det«.
5. Artikel 14, stk. 1, i den internationale konvention om borgerlige og politiske rettigheder (herefter »ICCPR«) (5) bestemmer bl.a.: »Alle skal være lige for domstolene. Enhver skal ved afgørelsen vedrørende en anklage mod ham for et strafbart forhold eller vedrørende hans rettigheder og forpligtelser i et søgsmål være berettiget til retfærdig og offentlig rettergang for en kompetent, uafhængig og upartisk domstol, der er oprettet ved lov.« I henhold til artikel 14, stk. 3, litra b) og d), har enhver ved afgørelsen af en anklage mod ham for et strafbart forhold ret til i fuld lighed »at stå i forbindelse med en advokat, han selv har valgt« og »at få sagen pådømt i sin nærværelse og at forsvare sig personligt eller ved hjælp af en forsvarer, som han selv har valgt, at blive oplyst om sin ret til juridisk bistand, såfremt han ikke allerede har en sådan bistand, og til at få beskikket en forsvarer, når hensynet til retfærdigheden kræver det, og i så fald uden udgift for ham, hvis han ikke har tilstrækkelige midler til at afholde udgifterne herved«.
6. Artikel 9 i konventionen om adgang til oplysninger, offentlig deltagelse i beslutningsprocesser samt adgang til klage og domstolsprøvelse på miljøområdet (herefter »Århuskonventionen«) (6) vedrører adgang til klage og domstolsprøvelse.
7. I henhold til denne artikels stk. 1-3, skal medlemmer af offentligheden have adgang til administrative eller retslige procedurer for at anfægte visse typer handlinger og undladelser på miljøområdet. I henhold til stk. 1 og 2 skal hver part i konvention etablere de pågældende procedurer »inden for rammerne af dens nationale lovgivning«, mens stk. 3 henviser til »eventuelle kriterier i national ret« og til tilsidesættelse af »de bestemmelser i national ret, der vedrører miljøet«.
8. I henhold til stk. 4 skal de procedurer, der er omhandlet i stk. 1-3, »stille tilstrækkelige og effektive retsmidler til rådighed, inklusive foreløbige retsmidler, hvor dette findes passende, der skal være rimelige og retfærdige, betimelige og ikke uoverkommeligt dyre«, mens parterne i henhold til stk. 5 skal overveje »etableringen af passende støtteordninger til at fjerne eller reducere finansielle og andre barrierer for adgangen til klage og domstolsprøvelse«.

Traktaten om Den Europæiske Union

9. Artikel 9 TEU bestemmer: »Unionen respekterer i alle sine aktiviteter princippet om lighed mellem dens borgere [...]«.

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder

10. Artikel 20 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) (7) bestemmer: »Alle mennesker er lige for loven.«
11. Artikel 47 med overskriften »Adgang til effektive retsmidler og til en upartisk domstol«

bestemmer:

»Enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, skal have adgang til effektive retsmidler for en domstol under overholdelse af de betingelser, der er fastsat i denne artikel.

Enhver har ret til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig frist for en uafhængig og upartisk domstol, der forudgående er oprettet ved lov. Enhver skal have mulighed for at blive rådgivet, forsvaret og repræsenteret.

Der ydes retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler, hvis en sådan hjælp er nødvendig for at sikre effektiv adgang til domstolsprøvelse.«

12. I henhold til artikel 51, stk. 1, er chartrets bestemmelser rettet til Unionens institutioner, organer og agenturer under iagttagelse af nærhedsprincippet samt til medlemsstaterne, dog kun når de gennemfører EU-retten.

13. Artikel 52, stk. 1, bestemmer:

»Enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes ved dette charter, skal være fastlagt i lovgivningen og skal respektere disse rettigheders og friheders væsentligste indhold. Under iagttagelse af proportionalitetsprincippet kan der kun indføres begrænsninger, såfremt disse er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, eller et behov for beskyttelse af andres rettigheder og friheder.«

14. Artikel 52, stk. 3, bestemmer:

»I det omfang dette charter indeholder rettigheder svarende til dem, der er sikret ved den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, har de samme betydning og omfang som i konventionen. Denne bestemmelse er ikke til hinder for, at EU-retten kan yde en mere omfattende beskyttelse.«

Momsdirektivet

15. Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, bestemmer:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

16. Artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer, at »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab« er momspligtig.

17. I henhold til artikel 97 må normalsatsen ikke være mindre end 15%. I henhold til artikel 98 kan medlemsstaterne dog anvende en eller to nedsatte satser på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III. Listen i bilag III omfatter ikke advokatydelse. Punkt 15 omfatter imidlertid »[l]evering af varer og ydelser fra velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne, og som arbejder med sigte på velfærd og social

sikring, medmindre disse transaktioner er fritaget i henhold til artikel 132, 135 og 136« (8).

18. Artikel 132, stk. 1, fastlægger en række »Fritagelser i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse«. Disse aktiviteter omfatter igen ikke advokatydelse. De omfatter i litra g) »levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

19. Artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...].«

20. Artikel 371 bestemmer, at »[d]e medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 fritog de transaktioner, der er anført i bilag X, del B, kan fortsætte med at fritage dem på de betingelser, der var gældende i hver af de berørte medlemsstater på samme dato«. Del B i bilag X med titlen »Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage for afgift« omfatter i nr. 2), »Ydelser leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv, bortset fra lægegerningen og dertil knyttede erhverv« med visse undtagelser, der ikke er relevante for denne sag (9).

Belgisk ret

21. Artikel 23, stk. 2, i den belgiske forfatning garanterer bl.a. enhver retten til retshjælp.

22. Indtil den 31. december 2013 bestemte artikel 44, stk. 1, nr. 1, i den belgiske momslov, at advokaters leveringer af ydelser (10) som led i deres sædvanlige virksomhed skulle være fritaget for moms. Sådanne leveringer havde været fritaget siden indførelsen af moms i Belgien den 1. januar 1971. I henhold til de i forelæggelsesafgørelsen citerede parlamentsdokumenter havde etableringen og den efterfølgende fortsatte anvendelse af fritagelsen til formål at undgå en yderligere forhøjelse af de omkostninger, der er forbundet med domstolsprøvelse.

23. Artikel 60 og 61 (herefter samlet »den anfægtede foranstaltning«) i lov af 30. juni 2013 (11) ophævede denne fritagelse med virkning fra den 1. januar 2014. I henhold til de i forelæggelsesafgørelsen citerede parlamentsdokumenter var det generelle formål at regularisere en afvigende situation, at bringe belgisk ret i overensstemmelse med de andre medlemsstater og at bringe konkurrencefordrejninger til ophør, samtidig med at man forfulgte et budgetmæssigt formål.

24. Normalsatsen for moms i Belgien er 21%.

25. I henhold til artikel 446b i den belgiske retsplejelov fastsætter advokat frit deres salærer »med den beskedenhed, der må forventes af dem i udøvelsen af deres hverv«. Beløbet må ikke alene være afhængigt af sagens udfald. Salærer, som overstiger, hvad der er »rimeligt og moderat«, nedsættes af det kompetente advokatsamfund.

26. I praksis fastsættes salærer efter aftale mellem advokaten og klienten ved brug af en af

følgende fire metoder: timesalær, fast salær afhængigt af sagens karakter, et beløb fastsat på grundlag af påstandens værdi, som dog kan variere inden for fastsatte minimums- og maksimumsgrænser afhængigt af sagens udfald, og (for faste klienter) et regelmæssigt salær, der betales med faste intervaller eller efter udførelse af en bestemt mængde arbejde (12).

Retsforhandlingerne og de forelagte spørgsmål

27. Fra november 2013 til februar 2014 blev fire stævninger til prøvelse af den anfægtede foranstaltning indgivet til Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol).

28. Den første stævning blev indgivet af Ordre des barreaux francophones et germanophone (samfundet af fransk- og tysktalende advokater) og en række organisationer, hvis formål generelt falder inden for retsområdet, herunder menneskerettigheder, og forsvar af arbejdstagere og dårligt stillede borgere, og som ikke er afgiftspligtige, der kan fratrække moms, hvis de benytter advokatydelser. Den anden stævning blev indgivet af en række borgere (herefter »Jimmy Tessens m.fl.«), som benyttede en sagkyndig advokat i forbindelse med klager over ekspropriering af jord og konstaterede, at advokatens salær var steget med 21%, som de som private borgere ikke kan trække fra. Den tredje stævning blev indgivet af Orde van Vlaamse Balies (det flamske advokatsamfund). Den fjerde stævning blev indgivet i fællesskab af 11 fransktalende advokatsamfund og en individuel advokat. Der blev givet Rådet for Advokater i Den Europæiske Union (herefter »CCBE«) tilladelse til at intervenere i den anden, den tredje og den fjerde sag.

29. I sin forelæggelsesafgørelse har Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) anført sagsøgernes argumenter med relevans for anmodningen om en præjudiciel afgørelse.

30. For så vidt angår retten til en retfærdig rettergang har de for det første gjort gældende, at den anfægtede foranstaltning er til hinder for retten til domstolsprøvelse og retten til juridisk bistand og ikke opvejes af en justering af retshjælpssystemet.

31. Den anfægtede foranstaltning ligestiller for det andet advokaters ydelser med leveringer af almene varer og ydelser, mens leveringer, der vedrører udøvelsen af grundlæggende rettigheder, er fritaget for moms af hensyn til finansiel tilgængelighed.

32. Advokaters ydelser kan for det tredje ikke sammenlignes med ydelser, der leveres af andre liberale erhverv, idet de er et kendetegn ved og afgørende for retsstatsprincippet.

33. Den anfægtede foranstaltning forskelsbehandler for det fjerde parter, som ikke er afgiftspligtige, der benytter advokaters ydelser i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, og som derfor ikke kan fratrække moms på disse ydelser. Sådanne personer er endvidere ofte den økonomisk svageste part.

34. For det femte burde subsidiært en nedsat momssats være anvendt for at afspejle karakteren af advokatydelser, som er sammenlignelige med lægers ydelser, og til hvilke adgangen er en grundlæggende ret, ikke en luksus.

35. Endelig burde lovgiver have vedtaget bestemmelser om dispensation ved sager anlagt af borgere mod en offentlig myndighed med henblik på at sikre en ligelig balance mellem parterne.

36. Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) har undersøgt en række domme afsagt af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol (herefter »Menneskerettighedsdomstolen«) vedrørende EMRK's artikel 6 og 14 og har konkluderet, at lovgiver specifikt skal gennemføre de generelle principper, såsom retten til adgang til domstolsprøvelse og processuel ligestilling mellem sagens parter.

37. Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) har derefter bemærket, at en forhøjelse på 21% af udgifterne til advokatsalærer kan hindre nogle parter i en sag i at udøve deres ret til juridisk bistand. Det forhold, at nogle parter i en sag kan fratrække moms på leveringen af sådanne ydelser, mens andre ikke kan (selv om nogle af sidstnævnte er berettiget til retshjælp), og at modparter i en sag kan stå forskelligt i denne henseende, kan være til hinder for processuel ligestilling mellem parterne i en sag.

38. Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) er af den opfattelse, at formålet med den anfægtede retsakt primært var budgetmæssigt. Lovgiver havde i denne retning brede skønsmæssige beføjelser, men et sådant formål kunne ikke med rimelighed lægges til grund for forskelsbehandling i sager vedrørende adgang til domstolsprøvelse og til juridisk bistand eller med hensyn til processuel ligestilling mellem parterne i en sag. Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) har også bemærket, at Domstolen i dom Kommissionen mod Frankrig (13) fandt, at – selv om det antages, at de ydelser, som advokater leverer inden for rammerne for ordningen for fri proces, har almennyttig karakter og kan kvalificeres som »arbejde med sigte på velfærd og social sikring« – er denne omstændighed ikke tilstrækkelig til at konkludere, at de nævnte advokater og i denne sag kan kvalificeres som »velgørende organisationer, [...] som arbejder med sigte på velfærd og social sikring« som omhandlet i punkt 15 i bilag III til direktiv 2006/112. I den sag tog Domstolen imidlertid ikke stilling til, om direktivet var foreneligt med retten til en retfærdig rettergang. Endelig har Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) bemærket, at det, eftersom momsdirektivet er et direktiv om harmonisering, ikke tilkommer den belgiske lovgiver at udforme sine egne, forskellige regler, men at sætningen »på de betingelser, der var gældende i hver af de berørte medlemsstater på samme dato« i dette direktivs artikel 371 muligvis giver lovgiver et vist frirum i denne retning.

39. Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) har på denne baggrund anmodet om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1. a) Er [momsdirektivet], hvorefter de ydelser, der leveres af advokater, er undergivet momspligt, uden at der derved i lyset af retten til juridisk bistand og princippet om den processuelle ligestilling af sagens parter tages hensyn til, om en borger, der ikke er berettiget til retshjælp, er momspligtig eller ikke-momspligtig, forenelig med [chartrets artikel 47], sammenholdt med [ICCPR's artikel 14] og [EMRK's artikel 6], for så vidt som denne artikel tillægger enhver ret til en retfærdig rettergang, muligheden for at lade sig rådgive, forsvare og repræsentere og indebærer en ret til retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler, hvis en sådan hjælp er nødvendig for at sikre effektiv adgang til klage og domstolsprøvelse?

b) Er [momsdirektivet] af de samme grunde forenelig med [Århuskonventionens artikel 9, stk. 4 og 5], for så vidt som disse bestemmelser fastsætter en ret til domstolsadgang, der ikke må være uoverkommelig dyr, og som skal etableres i form af »passende støtteordninger til at fjerne eller reducere finansielle og andre barrierer for adgangen til klage og domstolsprøvelse«?

c) Er de ydelser, som en advokat leverer inden for rammerne af en national retshjælpsordning, omfattet af de tjenesteydelser, der er omhandlet i [momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g)], og som har nær sammenhæng med velfærd og social sikring, eller er de fritaget i henhold til en anden bestemmelse i direktivet? Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, er

[momsdirektivet], når det fortolkes således, at det ikke er muligt at momsfritage de ydelser, som en advokat leverer til en borger, der er berettiget til retshjælp i henhold til en national retshjælpsordning, da foreneligt med [chartrets artikel 47], sammenholdt med [ICCPR's artikel 14] og [EMRK's artikel 6]?

2. Såfremt spørgsmål 1 a) – 1 c), besvares benægtende, er [momsdirektivets artikel 98], der ikke giver mulighed for at anvende en nedsat momssats på de ydelser, der leveres af advokater, i givet fald afhængigt af, om en borger, der ikke er berettiget til retshjælp, er momspligtig eller ej, da foreneligt med [chartrets artikel 47], sammenholdt med [ICCPR's artikel 14] og [EMRK's artikel 6], for så vidt som denne artikel tillægger enhver ret til en retfærdig rettergang, muligheden for at lade sig rådgive, forsvare og repræsentere og indebærer en ret til retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler, hvis en sådan hjælp er nødvendig for at sikre effektiv adgang til klage og domstolsprøvelse?

3. Såfremt spørgsmål 1 a) – 1 c) besvares benægtende, er [momsdirektivets artikel 132] da foreneligt med lighedsprincippet og princippet om forbud mod forskelsbehandling i [chartrets artikel 20 og 21] samt artikel 9 TEU, sammenholdt med chartrets artikel 47, for så vidt som advokatydelser ikke er nævnt blandt de former for virksomhed af almen interesse, der er momsfrtaget i medfør af denne bestemmelse, selv om andre tjenesteydelser, der udgør virksomhed af almen interesse, såsom ydelser præsteret af det offentlige postvæsen, forskellige lægeydelser eller ydelser, der vedrører undervisning og sport, eller kulturelle ydelser, er fritaget, og da denne forskelsbehandling af advokatydelser og de ydelser, der er momsfrtaget i henhold til momsdirektivets artikel 132, giver anledning til væsentlig tvivl, idet advokatydelser bidrager til at sikre overholdelsen af visse grundlæggende rettigheder?

4. a) Såfremt spørgsmål 1 a) – c) og spørgsmål 3 besvares benægtende, skal [momsdirektivets artikel 371] da fortolkes således, at en medlemsstat i overensstemmelse med [chartrets artikel 47] har mulighed for delvist at opretholde en fritagelse for advokatydelser, når disse ydelser leveres til ikke-momspligtige borgere?

b) Skal [momsdirektivets artikel 371] endvidere fortolkes således, at en medlemsstat i overensstemmelse med [chartrets artikel 47] har mulighed for delvist at opretholde en fritagelse for advokatydelser, når disse ydelser leveres til borgere, der er berettiget til retshjælp i henhold til en national retshjælpsordning?»

40. Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl., Orde van Vlaamse Balies, CCBE, den belgiske, den franske og den græske regering, Rådet for Den Europæiske Union og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen. I retsmødet den 16. december 2015 har de samme parter – med undtagelse af den franske og den græske regering, men med tilføjelse af Jimmy Tessens m.fl. – afgivet mundtlige forklaringer.

Analyse

41. Jeg foretrækker først at behandle de aspekter af de forelagte spørgsmål, som vedrørende fortolkningen af momsdirektivet, som det er gældende, og derefter at overveje de forskellige spørgsmål, der er rejst vedrørende foreneligheden af dette direktivs bestemmelser, som er til hinder for fritagelsen af ydelser, der leveres af advokater, eller deres nedsatte momssats, med visse grundlæggende principper, der er fastlagt i instrumenter, som er bindende for Unionens institutioner.

Spørgsmål 4 (mulighed for at fortsat at anvende en fritagelse med begrænset rækkevidde)

42. Selv om dette spørgsmål kun rejses af den forelæggende ret, såfremt spørgsmål 1 og 3

besvares benægtende, er det belejligt at besvare det først uafhængigt af svarene på disse to spørgsmål.

43. Det er ubestridt, at Belgien i henhold til oprindeligt sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og derefter momsdirektivets artikel 371 havde ret til at opretholde sin eksisterende fritagelse for advokaters ydelser i en i realiteten uendelig periode efter den 1. januar 1978, og at Belgien opretholdt denne fritagelse indtil den 31. december 2013, hvor fritagelsen blev afskaffet.

44. Den forelæggende ret har i det væsentlige spurgt, om en medlemsstat, som således lovligt har opretholdt sin fulde fritagelse for advokaters ydelser, derefter, henset til chartrets artikel 47, kan opretholde fritagelsen i en mere begrænset form.

45. Svaret på dette spørgsmål må, som det er stillet, være et klart ja – uden krav om henvisning til chartrets artikel 47.

46. Domstolen har fastslået, at sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), eftersom denne bestemmelse tillod medlemsstaterne fortsat at anvende visse eksisterende afgiftsfritagelser, også tillod dem fortsat at anvende sådanne fritagelser med begrænset rækkevidde, men ikke at indføre nye afgiftsfritagelser eller at udvide rækkevidden af de gældende fritagelser (14). Det samme må nu gælde for momsdirektivets artikel 371.

47. Som den franske regering og Kommissionen har påpeget, er spørgsmålet blevet stillet på et tidspunkt, da fritagelsen allerede i sin helhed var blevet afskaffet i Belgien.

48. Hvis spørgsmålet læses ordret, kan det derfor ikke være relevant for hovedsagen, da der ikke længere er nogen materiel mulighed for, at fritagelsen kan opretholdes, uanset om dens rækkevidde er reduceret eller ej. På dette grundlag er jeg enig med den franske regering og Kommissionen i, at spørgsmålet ikke bør antages til realitetsbehandling.

49. Hvis spørgsmålet imidlertid læses således, at der spørges om, hvorvidt fritagelsen, efter at den er afskaffet, kan genindføres i en mere begrænset form, er svaret klart nej. Dette ville svare til at indføre, hvad der nu ville være en ny fritagelse, som ikke er hjemlet i momsdirektivet, et tiltag, der ikke er tilladt i henhold til artikel 371.

Spørgsmål 1 c), første del (mulighed for fritagelse for ydelser leveret inden for rammerne af en national retshjælpsordning)

50. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om ydelser, der leveres af advokater inden for rammerne af en national retshjælpsordning, er fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), som ydelser, der har nær tilknytning til social bistand og social sikring, eller i henhold til en anden bestemmelse i dette direktiv.

51. Dette må klart besvares benægtende.

52. Med hensyn til først momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), er det Domstolens faste praksis, at fritagelser omhandlet i artikel 132 har til formål at tilgodese visse former for virksomhed af almen interesse. Disse fritagelser vedrører dog ikke alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, som heri nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde. De udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne, skal fortolkes strengt, da fritagelserne er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver ydelse, der udføres af den afgiftspligtige mod vederlag. Imidlertid betyder reglen om en streng fortolkning ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i nævnte artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning. Disse udtryk skal derfor fortolkes ud fra den sammenhæng,

i hvilken de optræder, og momsdirektivets formål og opbygning, idet det bærende hensyn bag fritagelsen særligt skal tages i betragtning (15).

53. Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), fritager »levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

54. Domstolen har ikke tidligere haft lejlighed til at overveje anvendelsen af denne bestemmelse på ydelser, der leveres af advokater inden for rammerne af en national retshjælpsordning.

55. Domstolen har dog overvejet, om punkt 15 i momsdirektivets bilag III (der sammenholdt med dette direktivs artikel 98 tillader medlemsstaterne at anvende en nedsat momssats på »[l]evering af varer og ydelser fra velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne, og som arbejder med sigte på velfærd og social sikring, medmindre disse transaktioner er fritaget i henhold til artikel 132 [...]«) kan finde anvendelse på ydelser, som leveres af advokater, for hvilke disse godtgøres helt eller delvist af staten inden for rammerne af ordningen for fri proces (16).

56. Domstolen lagde i denne forbindelse retspraksis vedrørende den fritagelse, der nu er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), til grund for sin konklusion, hvorefter advokater inden for rammerne af ordningen for fri proces ikke på forhånd udelukket fra kategorien i punkt 15 i momsdirektivets bilag III af den grund alene, at der er tale om private virksomheder, der drives med gevinst for øje, og medlemsstaterne råder over en skønsbeføjelse ved anerkendelsen af visse organisationer som velgørende, omend denne beføjelse skal udøves under overholdelse af de begrænsninger, der findes i momsdirektivet (17).

57. Med hensyn til disse begrænsninger bemærkede Domstolen, at lovgiver ønskede at begrænse muligheden for at anvende en nedsat sats til de tjenesteydelser, der leveres af organisationer, som opfylder det dobbelte krav om, at organisationerne skal være velgørende og arbejde med sigte på velfærd og social sikring. Domstolen fandt, at dette ønske ville blive modarbejdet, hvis en medlemsstat frit kunne kvalificere private virksomheder, der drives med gevinst for øje, som organisationer som omhandlet i punkt 15 af den ene grund, at disse virksomheder ligeledes leverer ydelser af almennyttig karakter. Det følger heraf, at en medlemsstat med henblik på at overholde ordlyden i dette punkt 15 ikke kan anvende en nedsat momssats på ydelser, der leveres af private virksomheder med gevinst for øje, alene på grundlag af en vurdering af disse ydelsers karakter uden navnlig at tage hensyn til de formål, som de omhandlede virksomheder overordnet set forfølger, og hvor fast deres sociale engagement er. Erhvervsgruppen af advokater kan ikke i almindelighed anses for at være velgørende. Selv om det antages, at de ydelser, som advokater leverer inden for rammerne af ordningen for fri proces, har almennyttig karakter og kan kvalificeres som »arbejde med sigte på velfærd og social sikring«, er denne omstændighed derfor ikke tilstrækkelig til at konkludere, at disse advokater kan kvalificeres som »velgørende organisationer, [...] som arbejder med sigte på velfærd og social sikring« som omhandlet i punkt 15 i bilag III (18).

58. Det følger klart af den nævnte retspraksis og af det generelle krav om at fortolke enslydende bestemmelser i momsdirektivet ensartet, at artikel 132, stk. 1, litra g), ikke tillader en medlemsstat at fritage ydelser, der leveres af advokater inden for rammerne af en national retshjælpsordning.

59. Med hensyn til dernæst »en anden bestemmelse i direktivet« må svaret være det samme. Som den franske regering har påpeget, har den forelæggende ret på den ene side ikke nævnt en

anden bestemmelse, der kan tillade en sådan fritagelse, og hvis en sådan bestemmelse på den anden side fandtes, ville den være i strid med momsdirektivets artikel 371, idet den ville tillade en medlemsstater at *indføre en ny fritagelse* for ydelser, der leveres af advokater, mens artikel 371 kun tillader *fortsat anvendelse af en allerede eksisterende fritagelse*, som ellers ikke er omhandlet i direktivet.

Spørgsmål 1-3 (momsdirektivets forenelighed med internationale instrumenter og grundlæggende principper, for så vidt som det ikke tillader medlemsstaterne at fritage ydelser, der leveres af advokater, eller at anvende en nedsat momssats for sådanne ydelser)

60. Med spørgsmål 1-3 ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omstændighed, at ydelser, der leveres af advokater, ikke er fritaget for moms, og at de ikke kan pålægges en nedsat momssats, er forenelig med en række grundlæggende principper, der er fastlagt ved EMRK, ICCPR, Århuskonventionen, traktaten om Den Europæiske Union og chartret (19).

61. Spørgsmål 1 a) og spørgsmål 2 omhandler retten til en retfærdig rettergang, herunder retten til juridisk bistand og repræsentation, og retten til retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler. Spørgsmål 1 b) omhandler retten til adgang til klage og domstolsprøvelse, der ikke må være »uoverkommelig dyr«, inden for rammerne af Århuskonventionen, og spørgsmål 1 a) og 1 b) omhandler processuel ligestilling mellem parterne i en sag, mens spørgsmål 1 c) omhandler retten til retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler. Spørgsmål 3 vedrører det generelle princip om ligestilling og ikke-forskelsbehandling (der også kan betegnes som »afgiftsneutralitet«) inden for rammerne af forskellig behandling i afgiftsmæssig forstand af leveringer af muligvis sammenlignelige ydelser.

62. Særskilt og successiv behandling af spørgsmål 1 a), spørgsmål 1 b), spørgsmål 1 c), spørgsmål 2 og spørgsmål 3 ville indebære en vis mængde gentagelser, da de samme eller lignende problemstillinger rejses flere gange inden for kun ganske lidt varierende rammer. Jeg vil derfor behandle disse spørgsmål med udgangspunkt i de omhandlede grundlæggende principper, som alle vedrører den bærende ret til en retfærdig rettergang.

63. Jeg vil indledningsvis fremhæve, at jeg forstår og sympatiserer med de bekymringer, sagsøgerne har givet udtryk for, og de mål, de forfølger i hovedsagen. Adgang til domstolsprøvelse er bestemt en grundlæggende rettighed, der skal være garanteret (selv om det aldrig kan være absolut eller have forrang for alle andre hensyn) i både medlemsstaternes og Unionens love. Udøvelsen af denne ret bliver uundgåeligt vanskeligere, hvis udgifterne til juridisk bistand eller repræsentation stiger, fordi en afgiftsfritagelse afskaffes.

64. Af de grunde, som jeg vil forklare, finder jeg imidlertid ikke, at princippet om, at advokaters ydelser skal være momspligtige, er uforeneligt med nogen aspekter af den grundlæggende ret til adgang til domstolsprøvelse.

65. I denne retning har en række indlæg for Domstolen fokuseret på den måde, hvorpå Belgien afskaffede sin momsfritagelse af advokatydelse, snarere end på selve omstændigheden. Det er eksempelvis blevet anført, at overgangsforanstaltninger eller ledsagende foranstaltninger burde have været vedtaget for at afhjælpe de vanskeligheder, der opstod som følge af den pludselige ændring, eller at retshjælpsordningen burde have været reformeret.

66. Foranstaltninger til at afbøde virkningen af indførelsen af momspligt for advokaters ydelser på udgifterne til adgang til domstolsprøvelse i Belgien kunne efter min opfattelse have været ønskelige og kunne muligvis have bidraget til at sikre, at denne medlemsstat overholdt sine forpligtelser i henhold til chartret og EMRK. Domstolen er imidlertid blevet anmodet om at afgøre foreneligheden med de nævnte grundlæggende rettigheder af momsdirektivets princip om, at

advokaters ydelser er momspligtige, ikke af den måde, hvorpå Belgien afskaffede den fritagelse, landet tidligere havde anvendt som en undtagelse.

Retten til retshjælp

67. Retten til retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler til at betale for en advokats ydelser, er fastlagt ved EMRK's artikel 6, stk. 3, ICCPR's 14, stk. 3, litra d), og chartrets artikel 47. Det er også – noget mindre assertivt – omhandlet i Århuskonventionens artikel 9, stk. 5, hvorefter parterne skal »etableringen af passende støtteordninger til at fjerne eller reducere finansielle og andre barrierer for adgangen til klage og domstolsprøvelse«.

68. Nationale retshjælpsordninger – i modsætning til retshjælpsforsikring eller advokater, der *pro bono publico* på frivilligt grundlag yder gratis juridisk bistand – finansieres overvejende, hvis ikke udelukkende, af statslige midler. Dette synes helt sikkert at være tilfældet i Belgien i henhold til de bestemmelser i retsplejelove, som den belgiske regering har anført. Advokater, der leverer ydelser under en sådan ordning, betales således af staten. Hvis deres salærer stiger med 21%, fordi der opkræves moms af disse salærer, vil staten skulle betale 21% mere. Det er imidlertid staten, der opkræver disse 21%, og det betyder, at statens omkostninger til finansiering af den nationale retshjælpsordning ikke påvirkes.

69. Under retsmødet fremgik det, at Belgien for at undgå sådanne cirkulære betalinger faktisk har indført en momssats på 0% for retshjælpsalærer (20).

70. Følgelig har afskaffelsen af fritagelsen for ydelser, der leveres af advokater, tilsyneladende ikke påvirket leveringen af retshjælp i Belgien.

71. Selv om anvendelsen af moms på advokaters tjenester grundlæggende er omkostningsneutral for staten med hensyn til finansiering af retshjælpsordningen, vil den sandsynligvis generere yderligere indtjening, når der er tale om ydelser leveret uden for ordningen. En medlemsstat i Belgiens situation ville følgelig kunne inddrive flere midler, der, hvis denne medlemsstat valgte at gøre dette, kunne anvendes til at øge støtten til retshjælpsordningen, eksempelvis ved at forhøje tærsklerne for ret til hjælp fra ordningen, hvis anvendelsen af moms viste sig unødigt byrdefuldt for borgere, hvis finansielle situation lå lidt over disse tærskler. Jeg understreger dog, at et sådant valg skal træffes af den berørte medlemsstat i lyset af alle omstændighederne omkring finansieringen af sagsomkostninger inden for dens retssystem og på ingen måde er påkrævet eller udelukket som følge af anvendelsen af det fælles momssystem som omhandlet i momsdirektivet (21).

72. Endelig vil jeg tilføje, at anvendelsen af moms på ydelser, der leveres af advokater, ikke har nogen betydning for ydelser, der leveres *pro bono*, som ikke udføres mod vederlag, og at enhver stigning i udgifterne til retshjælpsforsikring er omfattet af den næste overskrift vedrørende omkostningerne til adgang til domstolsprøvelse uden retshjælp.

73. Det er følgelig min opfattelse, at anvendelsen af moms på ydelser, der leveres af advokater, ikke har nogen betydning for retten til retshjælp garanteret ved chartrets artikel 47 eller ved noget andet instrument, der er bindende for Unionens institutioner.

Omkostninger til adgang til domstolsprøvelse uden retshjælp

74. Det er klart, at retten til en retfærdig rettergang i domstolssager forudsætter, at omkostninger ikke forhindrer en part eller tiltalt i at få adgang til effektiv juridisk bistand og repræsentation.

75. Det er også en kendsgerning, at der skal betales for juridisk bistand og repræsentation (bortset fra ydelser, der leveres *pro bono* efter den enkelte advokats skøn).

76. I nogle tilfælde vil parter eller tiltalte uden midler få omkostningerne helt eller delvist godtgjort af det offentlige, og der er, som jeg har påvist, ingen grund til, at anvendelsen af moms på de berørte ydelser på nogen måde skulle kompromittere denne situation.

77. Når en part eller tiltalt skal betale for en advokats ydelser af egen lomme, vil enhver stigning i omkostningerne til disse ydelser i større eller mindre grad derimod forøge den finansielle byrde ved at udøve retten til adgang til domstolsprøvelse og en retfærdig rettergang. I denne sammenhæng vil anvendelsen af moms på advokaters salærer, som ikke tidligere var momspligtige, kunne øge omkostningerne til deres ydelser for ikke-afgiftspligtige personer og for afgiftspligtige personer, der ikke kan få beløbet godtgjort som indgående afgift, fordi de pågældende tjenester ikke er omkostningskomponenter af deres afgiftspligtige transaktioner.

78. En række forhold er dog relevante i denne forbindelse.

79. For det første bemærker den forelæggende ret selv, og den franske og den græske regering understreger, at retten til adgang til domstolsprøvelse inden for rammerne af EMRK i henhold til Menneskerettighedsdomstolens retspraksis ikke er absolut. Retten til adgang ret kan være med forbehold af begrænsninger, da denne ret i medfør af sin karakter kræver regulering af staten, som råder over et vist skøn, såfremt de anvendte begrænsninger ikke begrænser eller formindsker en borgers adgang på en sådan måde eller i et sådant omfang, at retten til adgang til domstolsprøvelse reelt er uden indhold, og hvis de varetager et legitimt mål, og der er en rimelig forholdsmæssig sammenhæng mellem de anvendte midler og det mål, der søges opnået (22).

80. Denne Domstol har også fastslået, at princippet om effektiv domstolsbeskyttelse, som fastlagt i chartrets artikel 47 – med hensyn til eventuel fritagelse for betaling af retsafgifter og/eller advokatsalærer – kan være med forbehold af visse betingelser, såfremt de ikke udgør en begrænsning af retten til adgang til domstolsprøvelse, som gør denne ret indholdsløs, og hvis de varetager et legitimt mål, og der er en rimelig forholdsmæssig sammenhæng mellem de anvendte midler og det mål, der søges opnået (23).

81. En stigning i omkostningerne til ydelser, der leveres af advokater, selv om den beløber sig til 21%, kan efter min opfattelse ikke anses for at gøre retten til adgang til domstolsprøvelse indholdsløs. Med hensyn til det mål, der søges opnået, kan hverken et budgetmæssigt formål (hvilket trods alt er det grundlæggende formål med enhver form for beskatning) eller ønsket om at tilpasse belgisk ret til de øvrige medlemsstaters (og ordningen i et direktiv om harmonisering) og bringe konkurrencefordrejning til ophør anses for andet end legitime for så vidt angår EU-retten. I denne retning kan indførelsen af den nationale normalsats for moms endelig ikke på nogen måde anses for uforholdsmæssig i forhold til disse formål.

82. Som den belgiske regering navnlig har påpeget, fik belgiske advokater, hvis ydelser blev momspligtige den 1. januar 2014, for det andet også ret til fradrag af indgående moms for goder og tjenesteydelser, som de erhverver til brug for deres virksomhed. Deres egne omkostninger blev derfor reduceret med det momsbeløb, de betalte af sådanne indkøb. Hvis det antages, at de ikke har foretaget andre justeringer, men blot har anvendt normalsatsen for moms på deres nettosalærer og fratrak deres indgående moms, vil disse salærer ikke være steget med 21%, men med 21% minus en andel svarende til det beløb i indgående moms, de blev berettiget til at fratrække. Det må indrømmes, at advokater muligvis ikke har så høje indgående afgiftspligtige omkostninger som mange andre erhvervsdrivende, men virkningen kan ikke fuldstændigt ignoreres.

83. Det er for det tredje velkendt, at erhvervsdrivende, der leverer varer eller ydelser til ikke-afgiftspligtige personer (dvs. forbrugere), på trods af den skattemæssige teori, der ligger til grund for momssystemet, normalt ikke fastlægger deres priser før moms uafhængigt og derefter automatisk lægger den gældende momssats til disse priser. På ethvert konkurrencepræget forbrugermarked skal de tage hensyn til – for blot at nævne to eksempler – det højeste niveau af priser med moms, som markedet kan bære, eller det laveste niveau, som vil give dem en omsætning, der er tilstrækkelig høj til at opveje en lavere fortjenstmargen. Når momssatsen stiger eller falder, overfører erhvervsdrivende ofte ikke (hele) virkningen af disse ændringer til forbrugerne.

84. I praksis kan det derfor ikke hævdes, at der er en automatisk og tæt sammenhæng mellem en stigning i den gældende momssats (i dette tilfælde fra en situation uden moms og uden fradragsret til en situation med en momssats på 21% og fuld fradragsret) og en stigning i prisen på varer og ydelser, der leveres til forbrugere.

85. I Belgien er advokatsalærer ikke reguleret ved lov, men aftales mellem advokaten og klienten. I denne sammenhæng skal advokater handle med »med den beskedenhed, der må forventes af dem i udøvelsen af deres hverv«, og salærer må ikke »overskride, hvad der er rimeligt og moderat« (24). Mulige beregningsmetoder omfatter fastsættelse af en timesats for udført arbejde, et fast salær afhængigt af den pågældende sagstype eller en procentdel af værdien af påstanden i retssagen, og forskelle i det opkrævede beløb tillades afhængigt af sagens udfald (men salærer må ikke alene afhænge af udfaldet). Størrelsen af salærer kan justeres ud fra andre kriterier, f.eks. klientens finansielle situation eller advokatens erfaring, sagkyndig ekspertise eller omdømme (25). Selv inden sådanne justeringer er der tilsyneladende stor forskel mellem størrelsen af salærer i Belgien (26).

86. Det forekommer derfor usandsynligt, at afskaffelsen af fritagelsen af advokatsalærer for moms uundgåeligt vil føre til en generel stigning i omkostningerne til adgang til domstolsprøvelse. Sandsynligvis vil parter (således som Kommissionen har påpeget) anse kvaliteten af den leverede ydelse og den »valuta for pengene«, der opnås, som vigtigere kriterier end selve prisen (som kan forhandles) på tjenesten.

87. Nogle advokater kan for det fjerde i nogle tilfælde benytte en form for krydssubsidiering inden for deres praksis ved at justere deres salærer således, at de tager højde for indførelsen af moms på deres ydelser, og afbøder dens virkning på parter, for hvem prisen på disse ydelser ellers kan være afskrækkende. Ifølge webstedet for Ordre des barreaux francophones et germanophone er klientens finansielle situation det første element, som advokater tager i betragtning, når de fastlægger deres salærer inden for, hvad der er rimeligt og moderat. For klienter, der ikke er berettiget til retshjælp, kan der følgelig anvendes salærer på et niveau, der sikrer, at ingen nægtes deres grundlæggende ret til adgang til domstolsprøvelse på grund af omkostninger. Når det er sagt, accepterer jeg fuldt ud indvendingen under retsmødet fra

repræsentanten for Jimmy Tessens m.fl. om, at en sådan mulighed ikke er lige åben for alle advokater, men afhænger af sammensætningen af den enkelte advokats klientel.

88. Der er følgelig efter min opfattelse intet i momsdirektivet eller i Belgiens afgørelse om at ikke længere at udnytte landets mulighed i henhold til direktivet for at fritage ydelser, der leveres af advokater, som vil være i strid med chartrets artikel 47 med den begrundelse, at anvendelsen af moms på leveringen af sådanne ydelser øger omkostningerne til adgang til domstolsprøvelse.

89. De samme betragtninger kan i det væsentlige anvendes på Århuskonventionens artikel 9, stk. 4 og 5. En række yderligere forhold kan dog være relevante i denne retning.

90. For det første har Domstolen fortolket begrebet »ikke uoverkommeligt dyre« (som anvendelse i Århuskonventionens artikel 9, stk. 4) inden for rammerne af artikel 10a i direktiv 85/337 (27) således, at berørte ikke må forhindres i at anlægge en retssag eller fortsætte retsforhandlinger som følge af den økonomiske byrde, der følger deraf. Når en national ret skal vurdere spørgsmål vedrørende dette krav, skal den tage hensyn til såvel interesserne hos den person, der ønsker at forsvare sine rettigheder, som til den almene interesse i miljøbeskyttelsen. Den nationale ret må i denne forbindelse ikke udelukkende støtte sig på den pågældendes økonomiske situation, men skal ligeledes foretage en objektiv bedømmelse af omkostningsbeløbets størrelse og kan endvidere tage hensyn til de omhandlede parter situation, om sagsøgeren har rimelig udsigt til at få medhold, sagens betydning for sagsøgeren og for miljøbeskyttelsen, det gældende retsgrundlags og procedures kompleksitet og den eventuelt dumdristige karakter af søgsmålet på dets forskellige stadier samt til den omstændighed, om der foreligger en national retshjælpsordning eller en beskyttelsesordning vedrørende sagsomkostninger (28).

91. Det er således klart, at den faktiske vurdering af overensstemmelsen med kravet om, at retsmidler ikke må være uoverkommeligt dyre, skal foretages fra sag til sag. Domstolen har alligevel fastslået, at kravet ikke kan siges at være blevet korrekt gennemført i national ret, medmindre »den nationale ret er forpligtet af en retsregel til at sikre, at retssagen ikke bliver uoverkommeligt dyr for sagsøgeren« (29). I den foreliggende sag har ingen af parterne i hovedsagen anført, at der ikke er sket en korrekt gennemførelse af kravet i belgisk ret.

92. Århuskonventionens artikel 9, stk. 4, vedrører desuden de procedurer, der er fastsat i artikel 9, stk. 1-3, som hver henviser til bestemmelser i national ret. På denne baggrund har Domstolen fastslået, at Århuskonventionens artikel 9, stk. 3, ikke indeholder nogen ubetinget og tilstrækkelige præcis forpligtelse, som regulerer borgernes retsstilling direkte, og derfor er denne bestemmelses opfyldelse eller virkninger betinget af, at der udstedes yderligere retsakter. Den kan følgelig ikke benyttes til at anfægte gyldigheden af en bestemmelse i EU-retten (30).

93. Med hensyn til Århuskonventionens artikel 9, stk. 5, skal det alene bemærkes, at denne bestemmelse alene kræver, at parterne »overvejer« etableringen af passende støtteordninger til at fjerne eller reducere finansielle og andre barrierer for adgangen til klage og domstolsprøvelse. Den kan derfor ikke danne grundlag for at anfægte gyldigheden af en bestemmelse i EU-retten, som faktisk er vedtaget.

Processuel ligestilling mellem parterne i en sag

94. Dette spørgsmål vedrører i det væsentlige den omstændighed, at afgiftspligtige personer, der benytter advokaters ydelser i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, er berettiget til at trække den (indgående) moms på disse ydelser fra i den (udgående) moms, som de skal afregne til skattemyndighederne, mens forbrugere (eller afgiftspligtige personer, der benytter advokaters ydelser til andre formål end afgiftspligtige transaktioner) ikke er berettiget til et sådant fradrag.

Personer i den sidstnævnte kategori, eksempelvis sagsøgerne i hovedsagen, er derfor (finansielt) dårligere stillet i en retssag med personer i den førstnævnte kategori.

95. Som Menneskerettighedsdomstolen har anerkendt i forbindelse med EMRK's artikel 6, følger kravet om processuel ligestilling af begrebet en retfærdig rettergang, dvs. en passende balance mellem parterne i en sag, og indebærer en forpligtelse til at give begge parter rimelig mulighed for at fremlægge sin sag under betingelser, der ikke stiller ham i en situation, der er til hans ugunst i forhold til modparten (31). Menneskerettighedsdomstolen har behandlet forskellige sager, hvor kravet om processuel ligestilling mellem sagens parter er blevet tilsidesat (32), men den har, så vidt jeg er orienteret, aldrig overvejet en situation, hvor omkostningerne til juridisk bistand var gensand for en ad valorem-afgift, der med sikkerhed blev pålagt den ene part, men ikke den anden.

96. Den nærmeste analogi til en sådan situation er øjensynligt dommen i sagen »McDonald's Two« (33), hvor to personer, der var sagsøgt for bagvaskelse af fastfoodkæden McDonald's, fordi de havde offentliggjort en brochure med kritik af kæden, blev nægtet retshjælp til deres forsvar (34). Menneskerettighedsdomstolen henviste navnlig til sagens usædvanlige varighed og juridiske kompleksitet og fastslog, at den manglende retshjælp fratog de tiltalte muligheden for at fremlægge deres sag effektivt og bidrog til en tilsidesættelse af princippet om processuel ligestilling over for McDonald's, og at der følgelig forelå en tilsidesættelse af EMRK's artikel 6, stk. 1.

97. Denne afgørelse er imidlertid efter min opfattelse ikke særlig nyttig for sagsøgerne i hovedsagen. Den vedrører ganske vist en situation, hvor den ene part har bedre råd til en advokats ydelser end den anden. Det er imidlertid klart, at Menneskerettighedsdomstolen i sin dom accepterede, at en vis grad af manglende processuel ligestilling som følge af forskelle i evnen til at betale for sådanne ydelser kan og endda skal tolereres. Konklusionen om en overtrædelse af EMRK's artikel 6, stk. 1, var baseret på sagens særlige omstændigheder, der involverede en lang og kompleks retssag anlagt af et rigt multinationalt selskab mod to lavtlønnede personer, som blev nægtet retshjælp, selv om det skønsmæssigt var muligt at bevilge sådan hjælp.

98. Som jeg allerede har påpeget, er reglerne om retshjælp helt uafhængige af reglerne om anvendelsen af moms på ydelser, der leveres af advokater. Medlemsstaterne kan dog bruge retshjælp til at udligne manglende processuel lighed og kan i visse tilfælde være forpligtede til at gøre det (eksempelvis i sagen McDonald's Two). Menneskerettighedsdomstolens retspraksis kan dog efter min opfattelse ikke fortolkes således, at medlemsstaterne skal undlade at anvende en momssats på 21%, som kan geninddrives af nogle parter, og ikke af andre.

99. En maksimal omkostningsforskel på 121:100 er efter min opfattelse bestemt til ugunst for en part i forhold til modparten, men det udgør ikke en begrænsning af retten til adgang til domstolsprøvelse, som gør denne ret indholdsløs. Staten er under alle omstændigheder ikke forpligtet til at sikre absolut processuel ligestilling.

100. Det skal også bemærkes, at manglende processuel ligestilling med sandsynlighed vil afhænge af andre faktorer, herunder forskelle i den »valuta for pengene«, som forskellige advokater kan tilbyde, og hver parts samlede finansielle ressourcer. Hvis en velstående forbruger f.eks. er i retstvist med en forretningsmand, der er i finansielle vanskeligheder, vil den omstændighed, at forretningsmanden kan fratrække moms på sine advokatudgifter, næppe stille ham gunstigere i forhold til forbrugeren, hvis han ikke har råd til at hyre en advokat af samme kvalitet som den, der repræsenterer hans modpart. Hvis manden på gaden derimod kæmper mod en hensynsløs multinational gigant, vil den omstændighed, at det multinationale selskab kan fratrække moms på eksterne advokatudgifter, næppe være den afgørende faktor i den åbenlyse mangel på processuel ligestilling.

Ligebehandling, ikke-forskelsbehandling og afgiftsneutralitet

101. Med spørgsmål 3 ønsker den forelæggende ret oplyst, om den manglende fritagelse af ydelser, der leveres af advokater, for moms udgør forbudt forskelsbehandling over for disse ydelser sammenlignet med andre »former for virksomhed af almen interesse«, der er anført i momsdirektivets artikel 132, stk. 1.

102. Det fremgår af fast retspraksis, »at ligebehandlingsprincippet, som princippet om afgiftsneutralitet er udtryk for på momsområdet, kræver, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, medmindre en forskellig behandling er objektivt begrundet« (35).

103. Som jeg allerede har bemærket, har undtagelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, ikke til formål at tilgodese alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, som »heri nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde« (36). Jeg bemærkede i denne retning i mit forlag til afgørelse i sagen Horizon College og Haderer, at listen over fritagelser ikke er systematisk, hvorfor konklusioner vedrørende hensigt ikke nødvendigvis kan overføres fra den ene fritagelse til den anden (37).

104. Lad os imidlertid for argumentets skyld antage, at min konklusion i denne sag var ukorrekt eller i det mindste var udtrykt i unødigt generelle vendinger. Er det muligt at aflede en form for intern logik bag de fritagelser, der er anført i artikel 132, stk. 1?

105. Disse fritagelser dækker bredt sagt: ydelser leveret af postvæsenet [litra a)], forskellige sundhedsydelser og sundhedsrelaterede ydelser [litra b)-e) og litra p)], sammenslutninger af personer, der udfører fritagne aktiviteter [litra (f)], social bistand og social sikring [litra g)], velfærd og uddannelse til børn og unge [litra h)-j)] og deres sportsaktiviteter [litra m)], religiøse, kulturelle og tilknyttede aktiviteter [litra k), l) og n)], indsamlingsarrangementer med henblik på de aktiviteter, der er omhandlet i litra b), litra g)-i) samt litra l)-n) [litra o)], og aktiviteter, der udføres af offentlige radio- og fjernsynsforetagender [litra q)].

106. Nogle af disse aktiviteter er fritaget på den betingelse, at de ikke må udføres med gevinst for øje [jf. eksempelvis litra g) og h)], mens andre aktiviteter kan udføres i kommercielt øjemed [jf. eksempelvis litra j)]. I nogle tilfælde kræves det, at aktiviteten ikke må kunne skabe konkurrenceforvridning [litra f), l) og o)].

107. For så vidt som der kan siges at være en form for rød tråd mellem disse aktiviteter, kan det bemærkes, at de kan opdeles i fire grupper: offentlig kommunikation, sundhed og velfærd, uddannelse og kultur i bred forstand. Der er intet belæg for generelt at fastslå, at advokaters ydelser falder inden for, er i konkurrence med eller svarer til (38) nogen af de ovennævnte brede grupper og endnu mindre med nogle af de aktiviteter, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde.

108. Hvis andre aktiviteter end dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i artikel 132, stk. 1, burde være genstand for en fritagelse ved analogi, ville det under alle omstændigheder indebære en grundlæggende ændring i retspraksis, hvorefter »de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver ydelse, der udføres af den afgiftspligtige mod vederlag« (39).

109. Der er følgelig intet belæg for at vurdere, at den omstændighed, at advokaters ydelser ikke er medtaget på listen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, indebærer, at ensartede situationer behandles forskelligt.

Forslag til afgørelse

110. I lyset af samtlige de ovenstående betragtninger mener jeg, at Domstolen bør besvare Cour constitutionnelles (forfatningsdomstol) spørgsmål således:

»1) Ved en korrekt fortolkning af artikel 371 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem kan en medlemsstat, der i overensstemmelse med denne bestemmelse fortsat har fritaget advokatydelser for moms, begrænse rækkevidden af denne fritagelse uden at afskaffe den i sin helhed. Når fritagelsen er afskaffet i sin helhed, kan en sådan medlemsstat imidlertid ikke genindføre den samme fritagelse med en mere begrænset rækkevidde.

2) Hverken artikel 132, stk. 1, litra g), eller en anden bestemmelse i direktiv 2006/112 giver medlemsstater tilladelse til at momsfritage advokaters leveringer af ydelser under en national retshjælpsordning som ydelser med nær tilknytning til social bistand og social sikring.

3) Undersøgelsen af de forelagte spørgsmål har ikke afsløret forhold, der kan berøre gyldigheden af direktiv 2006/112.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

4 – Undertegnet i Rom, den 4.11.1950. Alle medlemsstaterne har undertegnet EMRK, men Den Europæiske Union har endnu ikke tiltrådt den som sådan (jf. udtalelse 2/13, EU:C:2014:2454).

5 – Vedtaget den 16.12.1966 af De Forenede Nationers generalforsamling, *United Nations Treaty Series*, vol. 999, s. 171, og vol. 1057, s. 407. Alle Den Europæiske Unions medlemsstater er parter i konventionen, som trådte i kraft den 23.3.1976.

6 – Undertegnet i Aarhus den 25.6.1998 og godkendt på vegne af Det Europæiske Fællesskab

ved Rådets afgørelse 2005/370/EF af 17.2.2005 (EUT L 124, s. 1). Den blev gennemført i EU-retten ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/35/EF af 26.5.2003 om mulighed for offentlig deltagelse i forbindelse med udarbejdelse af visse planer og programmer på miljøområdet og om ændring af Rådets direktiv 85/337/EØF og 96/61/EF for så vidt angår offentlig deltagelse og adgang til klage og domstolsprøvelse (EUT 2003 L 156, s. 17).

7 – EUT 2010 C 83, s. 389.

8 – Fritagelser i henhold til artikel 135 og 136 er ikke omtvistet i denne sag.

9 – Indtil den 1.1.2007 var de samme bestemmelser indeholdt i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F.

10 – Dvs. advokater (avocats/advokaten). Notaters og fogeders ydelser var også fritaget indtil den 31.12.2011, da denne fritagelse blev ophævet.

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

12 – Jf. eksempelvis webstedet for Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

13 – Dom Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 45-47).

14 – Jf. domme Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, præmis 17), Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, præmis 19) og Idéal tourisme (C-36/99, EU:C:2000:405, præmis 32). Jf. også analogt dom Danfoss og AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, præmis 24-44) (vedrørende den sammenlignelige mulighed for at opretholde undtagelser fra retten til fradrag af indgående moms).

15 – Jf. eksempelvis dom Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, præmis 17-20 og den deri nævnte retspraksis).

16 – Dom Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348).

17 – Dom Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 36-41 og den deri nævnte retspraksis).

18 – Dom Kommissionen mod Frankrig (C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 43-47).

19 – EMRK og ICCPR er ganske vist ikke formelt integreret i EU-retten (jf. dom Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Kommissionen (C-398/13 P, EU:C:2015:535, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis). Den omstændighed, at betydningen og rækkevidden af de rettigheder, der er garanteret ved chartret, er de samme som de rettigheder, der er garanteret ved EMRK, har imidlertid fået Domstolen til konsekvent at henvise til sidstnævnte og til Menneskerettighedsdomstolens retspraksis ved fortolkningen af chartret. Domstolen har desuden fastslået, at EMRK er af særlig betydning på menneskerettighedsområdet, og at ICCPR hører til de internationale bestemmelser, som den tager hensyn til ved anvendelsen af EU-rettens generelle principper (jf. eksempelvis dom Parlamentet mod Rådet (C-540/03, EU:C:2006:429, præmis 35-38 og den deri nævnte retspraksis)).

20 – En sådan fremgangsmåde giver det samme resultat fra statens synspunkt som opkrævning af moms og efterfølgende tilbagebetaling af de opkrævede beløb til retshjælpsordningen, men jeg tvivler på, at fremgangsmåden er forenelig med momsdirektivet. Ud over at være formelt uforenelig kan det også påvirke inddrivelsen af EU's egne ressourcer, som omfatter en procentdel af de harmoniserede momsberegningsgrundlag [jf. artikel 2, litra b), i Rådets afgørelse

2007/436/EF, Euratom af 7.6.2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EUT L 163, s. 17)]. Dette spørgsmål er dog ikke rejst i og er ikke relevant for den nationale rets spørgsmål i denne sag.

21 - Medlemsstaternes retshjælpsordninger varierer meget med hensyn til finansiering og dækning. Jf. eksempelvis *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise*, som er udarbejdet af European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), og som viser, at Østrigs budget til retshjælp i 2012 var 2,25 EUR pr. indbygger svarende til et samlet beløb, der var mindre end statens indtægter fra retsgebyrer eller -afgifter, mens Sveriges budget var 24,74 EUR pr. indbygger, hvoraf kun 1% blev dækket af retsgebyrer eller -afgifter. Sådanne forhold afgøres i henhold til gældende EU-ret alene af de enkelte medlemsstater, såfremt chartret, EMRK og Menneskerettighedsdomstolens retspraksis respekteres (jf. eksempelvis 48. betragtning til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2013/48/EU af 22.10.2013 om ret til adgang til advokatbistand i straffesager og i sager angående europæiske arrestordre og om ret til at få en tredjemand underrettet ved frihedsberøvelse og til at kommunikere med tredjemand og med konsulære myndigheder under frihedsberøvelsen (EUT L 294, s. 1)).

22 – Jf. eksempelvis dom Jones m.fl. mod Det Forenede Kongerige, nr. 34356/06 og 40528/06, § 186, ECHR 2014.

23 – Jf. eksempelvis kendelse GREP (C-156/12, EU:C:2012:342, præmis 35 ff. og domskonklusionen). Jf. med hensyn til retten til et effektivt retsmiddel fastlagt i chartrets artikel 47 dom Orizzonte Salute (C-61/14, EU:C:2015:655, præmis 49).

24 – Artikel 446b i den belgiske retsplejelov.

25 – Jf. webstedet for Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

26 – I henhold til *Study on the Transparency of Costs of Civil Judicial Proceedings in the European Union*, som blev udarbejdet for Europa-Kommissionen i december 2007, svinger de gennemsnitlige timesatser for advokatsalærer før afgift i Belgien således fra 100 EUR til 250 EUR (jf. https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do). I 2015 svinger timesatsen uden for Bruxelles i henhold til opslag på en række advokaters websteder øjensynligt fra mindst 80 EUR til 150 EUR, mens det i et nyhedsindslag om et advokatfirma fra Bruxelles, som den belgiske regering benyttede, blev oplyst, at firmaets timesats varierede fra 225 EUR til 600 EUR, efter rabat, men før afgift (jf. 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 – Rådets direktiv 85/337/EØF af 27.6.1985 om vurdering af visse offentlige og private projekters indvirkning på miljøet (EFT L 175, s. 40), jf. fodnote 6 ovenfor. I henhold til artikel 10a, stk. 5, skal retsmidler være »fair, rimelige, betimelige og ikke uoverkommeligt dyre«.

28 – Dom Edwards og Pallikaropoulos (C-260/11, EU:C:2013:221, præmis 36 ff. og domskonklusionen).

29 – Dom Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-530/11, EU:C:2014:67, præmis 55).

30 – Jf. eksempelvis dom Rådet m.fl. mod Vereniging Milieudefensie og Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht (C-401/12 P – C-403/12 P, EU:C:2015:4, præmis 54 og 55 og den deri nævnte retspraksis).

31 – Jf. eksempelvis, *Dombo Beheer B.V. mod Nederlandene*, 27.10.1993, nr. 14448/88, § 33, Series A nr. 274, *Ankerl mod Schweiz*, 23.10.1996, § 38, *Reports of Judgments and Decisions* 1996-V, *Kress mod Frankrig [GC]*, nr. 39594/98, § 72, ECHR 2001, og *Komanický mod Slovakiet*, nr. 32106/96, § 45, 4.6.2002. I sin analyse af princippet om processuel ligestilling har Domstolen indtaget samme holdning, jf. domme *Otis m.fl.* (C-199/11, EU:C:2012:684, præmis 71) og *Guardian Industries og Guardian Europe mod Kommissionen* (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, præmis 31).

32 – Eksempelvis, når en parts appel ikke blev forkyndt for den anden part (*Beer mod Østrig*, nr. 30428/96, § 19, 6.2.2001), fristen var kun udløbet for en af parterne (*Platakou mod Grækenland*, nr. 38460/97, § 48, ECHR 2001-I, og *Wynen mod Belgien*, nr. 32576/96, § 32, ECHR 2002-VIII), kun ét af to nøglevidner fik mulighed for at blive hørt (*Dombo Beheer B.V. mod Nederlandene*, 27.10.1993, nr. 14448/88, §§ 34 og 35, Series A nr. 274), en part fik særlige fordele med hensyn til adgang til relevant information, havde en dominerende stilling i sagen og udøvede betydelig indflydelse på rettens vurdering (*Yvon mod Frankrig*, nr. 44962/98, § 37, ECHR 2003-V), eller en af parterne havde stillinger eller funktioner, der stillede vedkommende gunstigt, og retten gjorde det vanskeligt for den anden part at anfægte dem ved ikke at tillade vedkommende at fremlægge relevante skriftlige eller mundtlige beviser (*De Haes og Gijssels mod Belgien*, 24.2.1997, nr. 19983/92, §§ 54 og 58, *Reports of Judgments and Decisions* 1997-I).

33 – *Steel og Morris mod Det Forenede Kongerige*, nr. 68416/01, §§ 59-72, ECHR 2005-II.

34 – Selv om de tiltalte opfyldte de generelle finansielle kriterier for tildeling af retshjælp, var bagvaskelsessager i princippet udeladt fra retshjælpsordningen, og mulighed for skønsmæssigt at tildele sådan hjælp under særlige omstændigheder blev ikke benyttet.

35 – Jf. for et nyligt eksempelvis dom *Jetair og BTW- eenheid BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, præmis 53).

36 – Jf. punkt 52 ovenfor.

37 – C-434/05 og C-445/05, EU:C:2007:149, punkt 64.

38 – Jf. i denne retning dom *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49), hvor Domstolen bemærkede, at »[m]ens tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet kun kan forekomme mellem konkurrerende erhvervsdrivende [...], kan en tilsidesættelse af det almindelige ligebehandlingsprincip imidlertid på det fiskale område finde udtryk ved andre typer forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende, som ikke nødvendigvis er konkurrenter, men som alligevel befinder sig i en situation, der er sammenlignelig på andre punkter«.

39 – Jf. punkt 52 ovenfor.