

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR SHARPSTON

prezentate la 10 martie 2016(1)

Cauza C-543/14

Ordre des barreaux francophones et germanophone ?i al?ii

**Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen
ASBL ?i al?ii**

Jimmy Tessens ?i al?ii

Orde van Vlaamse Balies

Ordre des avocats du barreau d'Arlon ?i al?ii

împotriva

Conseil des ministres

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Cour constitutionnelle (Curtea Constitu?ional?, Belgia)]

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Validitate ?i interpretare – Servicii prestate de avoca?i – Lipsa scutirii de TVA – Accesul la justi?ie – Dreptul la asisten?a unui avocat – Egalitatea de arme – Asisten?? juridic?”

1. În temeiul unei dispozi?ii tranzitorii care dateaz? de la adoptarea celei de A ?asea directive TVA(2), care a fost ini?ial destinat? s? se aplice timp de cinci ani de la 1 ianuarie 1978, dar continu? s? existe în actuala Directiv? TVA(3), Belgia a scutit de TVA serviciile prestate de avoca?i pân? la 31 decembrie 2013. A fost singurul stat membru care a utilizat această derogare.
2. Mai multe consilii ale barourilor belgiene, împreun? cu o serie de asocia?ii pentru ap?rarea drepturilor omului ?i asocia?ii umanitare, precum ?i câteva persoane care au suportat onorarii ale avoca?ilor supuse TVA-ului au ini?iat o procedur? înaintea Cour constitutionnelle (Curtea Constitu?ional?) contestând eliminarea acestei scutiri cu efect de la 1 ianuarie 2014. Ideea principal? care st? la baza argumentelor lor este c? sporirea costurilor aferente litigiilor încalc? diferite garan?ii privind dreptul de acces la justi?ie.
3. Înainte de a se pronun?a asupra argumentelor respective, Cour constitutionnelle (Curtea Constitu?ional?) solicit? o decizie preliminar? referitoare la interpretarea ?i validitatea anumitor dispozi?ii din Directiva TVA.

Cadrul juridic

Acorduri internaționale

4. Articolul 6 paragraful 1 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale (denumită în continuare „CEDO”)(4) prevede în special: „Orice persoană are dreptul la judecarea cauzei sale în mod echitabil, în mod public și în termen rezonabil, de către o instanță independentă și imparțială, instituită de lege, care va hotărî fie asupra încălcării drepturilor și obligațiilor sale cu caracter civil, fie asupra temeiniciei oricărei acuzații în materie penală îndreptate împotriva sa”. Printre drepturile minime garantate de articolul 6 paragraful 3 oricărui acuzat este dreptul „să se apere el însuși sau să fie asistat de un apărător ales de el și, dacă nu dispune de mijloacele necesare remunerării unui apărător, să poată fi asistat gratuit de un avocat din oficiu, atunci când interesele justiției o cer”.

5. Articolul 14 alineatul (1) din Pactul internațional cu privire la drepturile civile și politice (denumit în continuare „PIDCP”)(5) prevede în special: „Toți oamenii sunt egali în fața tribunalelor și curților de justiție. Orice persoană are dreptul ca litigiul în care se află să fie examinat în mod echitabil și public de către un tribunal competent, independent și imparțial, stabilit prin lege, care să decidă fie asupra temeiniciei oricărei învinuiri penale îndreptate împotriva ei, fie asupra contestațiilor privind drepturile și obligațiile sale cu caracter civil”. Potrivit articolului 14 alineatul (3) literele (b) și (d), orice persoană acuzată de comiterea unei infracțiuni are dreptul, în condiții de deplină egalitate, să „comune cu apărătorul pe care și-l alege” și să fie prezent la proces și să se apere ea însăși sau să aibă asistența unui apărător ales de ea; dacă nu are apărător, să fie informat despre dreptul de a-l avea și, ori de câte ori interesul justiției o cere, să i se atribuie un apărător din oficiu, fără plată, dacă ea nu are mijloace pentru a-l remunera”.

6. Articolul 9 din Convenția privind accesul la informație, participarea publicului la luarea deciziei și accesul la justiție în probleme de mediu (denumită în continuare „Convenția de la Aarhus”)(6) se referă la accesul la justiție.

7. Alineatele (1)-(3) ale articolului respectiv impun să se asigure accesul la o procedură prin care membrii publicului să poată obține reexaminarea pe cale administrativă și/sau judiciară a anumitor tipuri de acte sau omisiuni în domeniul mediului. Alineatele (1) și (2) precizează că fiecare parte la convenție trebuie să asigure procedura în cauză „în cadrul legislației interne proprii”, în timp ce alineatul (3) se referă la „criteriile prevăzute de legislația internă proprie, în cazul în care acestea există” și la încălcarea „dispozițiilor interne proprii privind mediul”.

8. Alineatul (4) impune ca procedurile menționate la alineatele (1)-(3) „[să prevadă] căi de atac adecvate și eficiente, inclusiv prin măsuri provizorii, după caz, și [să fie] oneste, echitabile, oportune și nu exagerat de costisitoare”, în timp ce alineatul (5) impune părților „[să se preocupe] de stabilirea unor mecanisme de asistență adecvate pentru îndepărtarea sau reducerea barierelor financiare și de altă natură din calea accesului la justiție”.

Tratatul privind Uniunea Europeană

9. Articolul 9 TUE prevede: „În toate activitățile sale, Uniunea respectă principiul egalității cetățenilor și i [...]”

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene

10. Articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumit? în continuare „carta”)(7) prevede: „Toate persoanele sunt egale în fa?a legii.”

11. Articolul 47, intitulat „Dreptul la o cale de atac eficient? ?i la un proces echitabil”, prevede:

„Orice persoan? ale c?rei drepturi ?i libert??i garantate de dreptul Uniunii sunt înc?lcate are dreptul la o cale de atac eficient? în fa?a unei instan?e judec?tore?ti, în conformitate cu condi?iile stabilite de prezentul articol.

Orice persoan? are dreptul la un proces echitabil, public ?i într?un termen rezonabil, în fa?a unei instan?e judec?tore?ti independente ?i impar?iale, constituit? în prealabil prin lege. Orice persoan? are posibilitatea de a fi consiliat?, ap?rat? ?i reprezentat?.

Asisten?a juridic? gratuit? se acord? celor care nu dispun de resurse suficiente, în m?sura în care aceasta este necesar? pentru a le asigura accesul efectiv la justi?ie.”

12. Articolul 51 alineatul (1) prevede c? dispozi?iile cartei se adreseaz? institu?iilor, organelor, oficiilor ?i agen?iilor Uniunii, cu respectarea principiului subsidiarit??ii, precum ?i statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii.

13. Potrivit articolului 52 alineatul (1):

„Orice restrângere a exerci?iului drepturilor ?i libert??ilor recunoscute prin prezenta cart? trebuie s? fie prev?zut? de lege ?i s? respecte substan?a acestor drepturi ?i libert??i. Prin respectarea principiului propor?ionalit??ii, pot fi impuse restrângeri numai în cazul în care acestea sunt necesare ?i numai dac? r?spund efectiv obiectivelor de interes general recunoscute de Uniune sau necesit??ii protej?rii drepturilor ?i libert??ilor celorlal?i”.

14. În conformitate cu articolul 52 alineatul (3):

„În m?sura în care prezenta cart? con?ine drepturi ce corespund unor drepturi garantate prin Conven?ia european? pentru ap?rarea drepturilor omului ?i a libert??ilor fundamentale, în?elesul ?i întinderea lor sunt acelea?i ca ?i cele prev?zute de conven?ia men?ionat?. Aceast? dispozi?ie nu împiedic? dreptul Uniunii s? confere o protec?ie mai larg?.”

Directiva TVA

15. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor ?i serviciilor a unei taxe generale de consum exact propor?ionale cu pre?ul bunurilor ?i serviciilor, indiferent de num?rul de opera?iuni care au loc în procesul de produc?ie ?i de distribu?ie anterior etapei în care este perceput? taxa.

La fiecare opera?iune, TVA, calculat? la pre?ul bunurilor sau serviciilor la o cot? aplicabil? bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil? dup? deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale pre?ului.

Sistemul comun privind TVA se aplic? pân? la etapa de vânzare cu am?nuntul, inclusiv.”

16. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c), „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” este supusă TVA-ului.

17. În conformitate cu articolul 97, cota standard de TVA nu poate fi mai mică de 15 %. Totuși, articolul 98 precizează că statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III. Lista din anexa III nu include serviciile prestate de avocați. Cu toate acestea, la punctul 15, ea include „livrarea de bunuri și prestarea de servicii de către organizații recunoscute ca având un caracter social de către statele membre și angajate în activități de asistență și securitate socială, în măsura în care respectivele operațiuni nu sunt scutite în temeiul articolelor 132, 135 și 136”(8).

18. Articolul 132 alineatul (1) enumeră o serie de „Scutiri pentru anumite activități de interes general”. Din nou, aceste activități nu includ serviciile prestate de avocați. Ele includ, la litera (g), „prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de către mine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”.

19. Articolul 168 prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

20. Potrivit articolului 371, „[s]tatele membre care, la 1 ianuarie 1978, scuteau operațiunile enumerate în anexa X partea B pot continua să scutească respectivele operațiuni, în condițiile aplicabile în statul membru în cauză la data respectivă”. Partea B din anexa X, intitulată „Operațiuni pe care statele membre pot continua să le scutească”, include, la punctul 2, „prestarea de servicii de către autori, artiști, artiști-interpreți și executanți, avocați și alți reprezentanți ai profesiunilor liberale, altele decât profesiunile medicale și paramedicale”, sub rezerva anumitor excepții, care nu sunt relevante pentru prezenta procedură(9).

Dreptul belgian

21. Articolul 23 alineatul 2 din Constituția belgiană garantează tuturor persoanelor, printre altele, dreptul la asistență juridică.

22. Până la 31 decembrie 2013, articolul 44 alineatul 1 primul paragraf din Codul privind TVA-ul prevedea că prestațiile de servicii exercitate în activitatea curentă de avocați(10) sunt scutite de TVA. Aceste prestații de servicii au fost scutite de la introducerea TVA-ului în Belgia la 1 ianuarie 1971. Din documentele parlamentare menționate în decizia de trimitere rezultă că scopul instituirii și menținerii ulterioare a scutirii a fost evitarea suportării unor costuri suplimentare pentru accesul la instanțele judecătorești.

23. Articolele 60 și 61 (denumite în continuare împreună „măsura contestată”) din Legea din 30 iulie 2013(11) au eliminat scutirea respectivă cu efect de la 1 ianuarie 2014. Din documentele

parlamentare menționate în decizia de trimitere rezultă că obiectivul a fost în linii mari remedierea unei situații anormale, realizarea concordanței dintre dreptul belgian și cel al altor state membre, precum și încetarea denaturării concurenței, urmărindu-se totodată un scop bugetar.

24. Cota standard a TVA-ului în Belgia este de 21 %.

25. În conformitate cu articolul 446 *ter* din Codul judiciar belgian, avocații își stabilesc onorariile în mod liber „potrivit puterii de apreciere care trebuie să existe în îndeplinirea sarcinilor lor”. Suma nu poate să depindă exclusiv de rezultatul procedurii. Onorariile care depășesc ceea ce reprezintă „o justă moderație” trebuie să fie reduse de consiliul baroului competent.

26. În practică, onorariile sunt stabilite, prin acordul dintre avocat și client, utilizând una dintre următoarele patru metode: un tarif orar, un tarif forfetar în funcție de natura cauzei, o sumă determinată pe baza valorii cererii, dar variabilă între un minim și un maxim stabilite, în funcție de rezultatul procedurii, și (pentru clienții obișnuiți) un tarif care se plătește periodic sau după realizarea unui anumit volum de muncă(12).

Procedura și întrebările preliminare

27. În perioada noiembrie 2013-februarie 2014, Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională) a primit patru cereri, fiecare dintre acestea fiind formulată împotriva măsurii contestate.

28. Prima a fost depusă de Ordre des barreaux francophones et germanophone (Consiliul Barourilor Francofone și Germanofone), împreună cu o serie de asociații ale căror obiective privesc în linii mari domeniul justiției, inclusiv drepturile omului și apărarea lucrătorilor și a membrilor mai puțin privilegiați ai societății, care nu sunt persoane impozabile care pot să deducă TVA-ul în cazul în care apelează la serviciile avocaților. A doua cerere a fost formulată de mai multe persoane fizice (numite în continuare „Jimmy Tessens și alții”) care utilizau serviciile unui avocat specializat pentru a contesta exproprieri de terenuri și au constatat că onorariile avocatului au crescut cu 21 %, cuantum pe care, în calitate de persoane fizice care acționează în nume personal, nu au posibilitatea să îl deducă. Al treilea solicitant a fost Orde van Vlaamse Balies (Consiliul Barourilor Flamande). A patra cerere a fost depusă în comun de 11 consilii ale barourilor francofone și de un avocat individual. Conseil des barreaux européens (Consiliul Barourilor Europene, denumit în continuare „CCBE”) a primit permisiunea să prezinte observații în intervenție în a doua, în a treia și în a patra cauză.

29. În decizia sa de trimitere, Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională) prezintă argumentele reclamanților care sunt relevante pentru cererea de decizie preliminară.

30. În primul rând, ei susțin că, în contextul dreptului la un proces echitabil, măsura contestată aduce atingere dreptului de acces la instanțe și dreptului la asistența unui avocat și nu este contracarată prin nicio ajustare a sistemului de asistență juridică.

31. În al doilea rând, măsura contestată pune serviciile avocaților pe același plan cu livrările de bunuri și prestările de servicii obișnuite, deși acestea sunt scutite de TVA în cazul în care sunt legate de exercitarea drepturilor fundamentale, pentru motive privind accesibilitatea financiară.

32. În al treilea rând, serviciile avocaților nu sunt comparabile cu cele prestate în cazul altor profesii liberale, fiind caracteristice și esențiale pentru statul de drept.

33. În al patrulea rând, măsura contestată este discriminatorie față de justițiabilii care nu sunt persoane impozabile care utilizează serviciile avocaților pentru realizarea operațiunilor lor taxabile și care sunt astfel în imposibilitatea de a deduce TVA-ul aferent acestor servicii; mai mult,

asemenea persoane au o poziție mai fragilă din punct de vedere economic.

34. În al cincilea rând, în subsidiar, ar fi trebuit să se aplice o cotă redusă a TVA-ului pentru a reflecta natura serviciilor avocaților, care sunt comparabile cu cele ale medicilor, iar accesul la aceste servicii este un drept fundamental, nu un lux.

35. În sfârșit, legiuitorul ar fi trebuit să prevadă o dispensă în cazul procedurilor inițiate de persoane fizice împotriva unei autorități publice, pentru a asigura un echilibru just între părți.

36. Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională) a analizat o serie de hotărâri ale Curții Europene a Drepturilor Omului (denumită în continuare „Curtea de la Strasbourg”) privind articolele 6 și 14 din CEDO și a concluzionat că legiuitorul trebuie să confere efecte concrete principiilor generale precum dreptul de acces la instanțe și egalitatea de arme între justițiabili.

37. Aceasta a observat apoi că, în cazul unor justițiabili, creșterea cu 21 % a costului serviciilor avocaților ar putea să aducă atingere dreptului de acces la consultanță juridică. Mai mult, faptul că unii justițiabili pot să deducă TVA-ul aferent prestării unor asemenea servicii, în timp ce alții nu au această posibilitate (deși unii dintre cei din urmă vor beneficia de asistență juridică), și că justițiabili cu interese opuse se pot afla în situații diferite din acest punct de vedere este de natură să încalce principiul egalității armelor între justițiabili.

38. Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională) consideră că măsura contestată urmărește în principal atingerea unui obiectiv bugetar. În acest sens, legiuitorul a avut o marjă mare de apreciere, dar un astfel de obiectiv nu poate justifica în mod rezonabil o discriminare în ceea ce privește accesul la instanțe și la consultanță juridică ori în ceea ce privește cazul egalității armelor între justițiabili. Ea a observat de asemenea că, în Hotărârea Comisia/Franța(13), Curtea a apreciat că, chiar presupunând că serviciile prestate de avocați și de avoués în cadrul asistenței judiciare au un caracter social și pot fi calificate drept „angajare” în activități de asistență și securitate socială”, această împrejurare nu este suficientă pentru a conchide că avocații și avoués respectivi pot fi calificați drept „organizații recunoscute ca având un caracter social de către statele membre și angajate în activități de asistență și securitate socială”, în sensul punctului 15 din anexa III la Directiva TVA. În această cauză, Curtea nu s-a pronunțat totuși cu privire la compatibilitatea directivei cu dreptul la un proces echitabil. În sfârșit, Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională) a observat că, întrucât Directiva TVA este o directivă de armonizare, nu revine legiuitorului belgian sarcina să elaboreze propriile sale norme diferite, ci expresia „în condițiile aplicabile în statul membru în cauză la data respectivă” de la articolul 371 din directiva menționată ar putea conferi o anumită marjă de manevră în această privință.

39. Prin urmare, având în vedere considerațiile de mai sus, Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională) a adresat următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Prin faptul că serviciile prestate de avocați sunt supuse la plata TVA-ului, fără a ține seama, având în vedere dreptul la asistența unui avocat și principiul egalității armelor, de împrejurarea că justițiabilul care nu beneficiază de asistență juridică este sau nu este supus la plata TVA-ului, [Directiva TVA] este compatibilă cu articolul 47 din [cartă] coroborat cu articolul 14 din [PIDCP] și cu articolul 6 din [CEDO], în măsura în care acest articol recunoaște oricărei persoane dreptul la un proces echitabil, posibilitatea de a fi consiliat, apărut și reprezentat și dreptul la o asistență juridică pentru cei care nu dispun de resurse suficiente, atunci când aceasta este necesară pentru a și asigura accesul efectiv la justiție?

b) Pentru aceleași motive, [Directiva TVA] este compatibilă cu articolul 9 alineatele (4) și (5) din [Convenția de la Aarhus], în măsura în care aceste dispoziții prevăd un drept de acces la justiție fără ca aceste proceduri să coste foarte mult și prin «stabilirea unui mecanism de asistență pentru

a elimina sau a reduce obstacolele financiare ori de alt? natur? privind accesul la justi?ie?»?

c) Serviciile furnizate de avoca?i în cadrul unui sistem na?ional de asisten?? juridic? pot fi incluse în categoria serviciilor prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din [Directiva TVA], care sunt direct legate de ajutorul social ?i securitatea social?, sau pot fi scutite în temeiul unei alte dispozi?ii din directiv?. În cazul unui r?spuns negativ la aceast? întrebare, [Directiva TVA], interpretat? în sensul c? nu permite scutirea de TVA a serviciilor prestate de avoca?i în favoarea justi?iabililor care beneficiaz? de asisten?? juridic? în cadrul unui sistem na?ional de asisten?? juridic?, este compatibil? cu articolul 47 din [cart?] coroborat cu articolul 14 din [PIDCP] ?i cu articolul 6 din [CEDO]?

2) În cazul unui r?spuns negativ la întreb?rile men?ionate la punctul 1, articolul 98 din [Directiva TVA], în m?sura în care nu prevede posibilitatea de a aplica o cot? redus? de TVA pentru serviciile prestate de avoca?i, eventual dup? cum justi?iabilul care nu beneficiaz? de asisten?? juridic? este sau nu este supus la plata TVA?ului, este compatibil cu articolul 47 din [cart?] coroborat cu articolul 14 din [PIDCP] ?i cu articolul 6 din [CEDO], în m?sura în care acest articol recunoa?te oric?rei persoane dreptul la un proces echitabil, posibilitatea de a fi consiliat?, ap?rat? ?i reprezentat? ?i dreptul la asisten?? juridic? pentru cei care nu dispun de resurse suficiente, atunci când aceasta este necesar? pentru a?i asigura accesul efectiv la justi?ie?

3) În cazul unui r?spuns negativ la întreb?rile men?ionate la punctul 1, articolul 132 din [Directiva TVA] este compatibil cu principiul egalit??ii ?i nediscrimin?rii prev?zut la articolele 20 ?i 21 din [cart?] ?i cu articolul 9 TUE coroborat cu articolul 47 din aceast? cart?, în m?sura în care nu prevede, printre activit??ile de interes general, scutirea de TVA în favoarea presta?iilor avoca?ilor, în condi?iile în care alte prest?ri de servicii sunt scutite ca activit??i de interes general, de exemplu presta?iile efectuate de serviciile po?tale publice, diferite presta?ii medicale sau presta?ii legate de înv???mânt, sport sau cultur?, iar aceast? diferen?? de tratament între serviciile prestate de avoca?i ?i serviciile scutite de articolul 132 din directiv? d? na?tere la îndoieli suficiente din moment ce serviciile prestate de avoca?i contribuie la respectarea anumitor drepturi fundamentale?

4) a) În cazul unui r?spuns negativ la întreb?rile men?ionate la punctele 1 ?i 3, articolul 371 din [Directiva TVA] poate fi interpretat, în conformitate cu articolul 47 din [cart?], în sensul c? permite unui stat membru al Uniunii s? men?in? par?ial scutirea serviciilor prestate de avoca?i atunci când aceste presta?ii sunt efectuate în favoarea justi?iabililor care nu sunt supu?i la plata TVA?ului?

b) Articolul 371 din [Directiva TVA] poate fi interpretat de asemenea, în conformitate cu articolul 47 din [cart?], în sensul c? permite unui stat membru al Uniunii s? men?in? par?ial scutirea serviciilor prestate de avoca?i atunci când aceste presta?ii sunt efectuate în favoarea justi?iabililor care beneficiaz? de asisten?? juridic? în cadrul unui sistem na?ional de asisten?? juridic??"

40. Au depus observa?ii scrise în fa?a Cur?ii Ordre des barreaux francophones et germanophone ?i al?ii, Orde van Vlaamse Balies, CCBE, guvernele belgian, francez ?i elen, Consiliul Uniunii Europene ?i Comisia European?. În cadrul ?edin?ei din 16 decembrie 2015, acelea?i p?r?i – cu excep?ia guvernelor francez ?i elen –, c?rora li s?au ad?ugat Jimmy Tessens ?i al?ii, au prezentat observa?ii orale.

Apreciere

41. Consider?m c? este de preferat s? abord?m mai întâi acele aspecte ale întreb?rilor preliminare care privesc interpretarea Directivei TVA în forma sa actual?, apoi s? analiz?m diferitele probleme ridicate cu privire la compatibilitatea dispozi?iilor directivei respective care exclud scutirea serviciilor prestate de avoca?i sau taxarea lor prin aplicarea unei cote reduse cu

anumite principii fundamentale exprimate în instrumente care sunt obligatorii pentru instituțiile Uniunii.

A patra întrebare (posibilitatea menținerii unei scutiri cu domeniu de aplicare redus)

42. Deși această întrebare este ridicată de instanța de trimitere doar în cazul unui răspuns negativ la prima și la a treia întrebare, poate fi util să fie abordată prima, independent de răspunsurile la cele două întrebări.

43. Este general recunoscut faptul că, inițial în conformitate cu articolul 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă, iar apoi cu articolul 371 din Directiva TVA, Belgia avea dreptul să mențină scutirea existentă a serviciilor avocaților, practic pentru o perioadă nelimitată după 1 ianuarie 1978, și că a făcut aceasta până la 31 decembrie 2013, când a eliminat scutirea.

44. Instanța de trimitere întreabă în esență dacă un stat membru, după ce a menținut astfel în mod legal scutirea totală a serviciilor avocaților, ar putea, având în vedere articolul 47 din cartă, să mențină apoi scutirea într-o formă mai limitată.

45. Răspunsul la această întrebare, astfel cum a fost adresat, trebuie în mod clar să fie afirmativ – fără a fi necesară o trimitere la articolul 47 din cartă.

46. Curtea a statuat că, întrucât articolul 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă a permis statelor membre să aplice în continuare anumite scutiri de TVA existente, acesta le-a permis totodată să mențină asemenea scutiri cu un domeniu de aplicare redus, dar nu să introducă noi scutiri sau să extindă domeniul de aplicare al scutirilor existente(14). Același lucru trebuie să fie valabil acum în cazul articolului 371 din Directiva TVA.

47. Totuși, după cum au arătat guvernul francez și Comisia, întrebarea este adresată la un moment când scutirea a fost deja eliminată, în totalitate, în Belgia.

48. Prin urmare, dacă întrebarea este interpretată în mod superficial, ea nu poate fi relevantă pentru procedura principală, deoarece nu mai există nicio posibilitate efectivă de menținere a scutirii, indiferent dacă domeniul său de aplicare este sau nu este redus. În acest sens, suntem de acord cu guvernul francez și Comisia, care consideră că întrebarea este inadmisibilă.

49. Cu toate acestea, în cazul în care este interpretată în sensul că instanța de trimitere urmărește să afle dacă scutirea, care a fost eliminată, poate fi reintrodusă într-o formă mai limitată, răspunsul este în mod clar negativ. Aceasta ar echivala cu introducerea unei noi excepții care nu este prevăzută în Directiva TVA, iar articolul 371 nu permite să se procedeze astfel.

Prima întrebare litera c), prima parte (posibilitatea scutirii serviciilor prestate în cadrul unui sistem național de asistență juridică)

50. Instanța de trimitere întreabă dacă serviciile prestate de avocați în cadrul unui sistem național de asistență juridică trebuie scutite fie în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA ca servicii care sunt strâns legate de ajutorul social și securitatea socială, fie în temeiul oricărei alte dispoziții din directiva respectivă.

51. Răspunsul trebuie în mod clar să fie negativ.

52. În ceea ce privește, în primul rând, articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, Curtea a statuat în mod constant că scutirile prevăzute la articolul 132 sunt destinate să încurajeze anumite activități de interes general; ele nu privesc orice asemenea activitate, ci doar pe cele care sunt enumerate acolo și descrise foarte detaliat. Termenii folosiți pentru a desemna scutirile

menționate sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă. Cerința unei interpretări în sens strict nu înseamnă totuși că termenii utilizați la articolul 132 trebuie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efectele vizate. În consecință, acești termeni trebuie să fie interpretați în funcție de contextul în care sunt utilizați, precum și de obiectivele și sistemul Directivei TVA, ținând cont în mod deosebit de scopul care stă la baza scutirii în cauză(15).

53. Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA scutește „prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cîmine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca avînd un caracter social”.

54. Curtea nu a mai avut pînă acum ocazia să analizeze aplicarea dispoziției menționate în cazul serviciilor prestate de avocați în cadrul unui sistem național de asistență juridică.

55. Acesta a analizat însă dacă punctul 15 din anexa III la Directiva TVA (care, coroborat cu articolul 98 din directiva respectivă, permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA pentru „livrarea de bunuri și prestarea de servicii de către organizații recunoscute ca avînd un caracter social de către statele membre și angajate în activități de asistență și securitate socială, în măsura în care respectivele operațiuni nu sunt scutite în temeiul articolelor 132 [...]”) ar putea fi aplicat în cazul serviciilor prestate de avocați pentru care aceștia sunt remunerați integral sau parțial de stat în cadrul asistenței judiciare(16).

56. În acest context, pe baza jurisprudenței referitoare la scutirea actuală de la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, ea a concluzionat că, în cadrul asistenței judiciare, avocații nu sunt, *a priori*, excluși de la categoria prevăzută la punctul 15 din anexa III, din cauza simplului fapt că este vorba de entități private care urmăresc un scop lucrativ și că statele membre dispun de o putere de apreciere pentru a recunoaște un caracter social anumitor organizații, deși această putere de apreciere trebuie exercitată cu respectarea limitelor permise de Directiva TVA(17).

57. În ceea ce privește limitele respective, Curtea a observat că voința legiuitorului a fost să ofere posibilitatea aplicării unei cote reduse numai în cazul prestărilor de servicii acordate de organizații care răspund dublei cerințe de a avea un caracter social și de a fi angajate în activități de asistență și securitate socială. Aceasta a considerat că intenția în cauză ar fi contrăcarată dacă un stat membru ar fi liber să califice entități private care urmăresc un scop lucrativ drept organizații în sensul punctului 15 menționat datorită simplului fapt că aceste entități prestează și servicii cu caracter social. Reiese că, pentru a respecta conținutul punctului respectiv, un stat membru nu poate să aplice o cotă redusă de TVA unor prestări de servicii acordate de entități private care urmăresc un scop lucrativ numai în temeiul aprecierii caracterului acestor servicii, fără a ține seama de obiectivele urmărite de aceste entități apreciate în ansamblul lor și de stabilitatea angajamentului social al acestora. Categoria profesională a avocaților și a avoués în general nu ar putea fi considerată ca prezentînd un caracter social. Prin urmare, chiar presupunînd că serviciile prestate de avocați și de avoués în cadrul asistenței judiciare au un caracter social și ar putea fi calificate drept „angaja[re] în activități de asistență și securitate socială”, această împrejurare nu este suficientă pentru a conchide că avocații și avoués respectivi ar putea fi calificați drept „organizații recunoscute ca avînd un caracter social de către statele membre și angajate în activități de asistență și securitate socială”, în sensul punctului 15 din anexa III(18).

58. Rezultă cu claritate din jurisprudența menționată și în general din necesitatea de a interpreta dispozițiile formulate în mod similar din Directiva TVA în mod consecvent că articolul

132 alineatul (1) litera (g) nu permite unui stat membru să scutească serviciile prestate de avocați în cadrul unui sistem național de asistență juridică.

59. În ceea ce privește, în al doilea rând, „orice altă dispoziție din directivă”, răspunsul trebuie să fie același. După cum arată guvernul francez, pe de o parte, instanța de trimitere nu a sugerat nicio altă dispoziție care ar putea să permită o asemenea scutire și, pe de altă parte, dacă ar exista o astfel de dispoziție, ea ar fi în contradicție cu articolul 371 din Directiva TVA, în sensul că ar permite unui stat membru să *introducă o nouă scutire* pentru serviciile prestate de avocați, deși articolul 371 permite doar *menținerea unei scutiri preexistente* care nu este prevăzută în directivă.

Prima, a doua și a treia întrebare (compatibilitatea Directivei TVA cu instrumentele internaționale și principiile fundamentale, în măsura în care nu permite statelor membre nici să scutească serviciile prestate de avocați, nici să taxeze asemenea servicii prin aplicarea unei cote reduse)

60. Prin intermediul primei, al celei de a doua și al celei de a treia întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă faptul că serviciile prestate de avocați nu sunt scutite de TVA și nici nu pot fi supuse unei cote reduse de TVA este compatibil cu o serie de principii fundamentale prevăzute în CEDO, în PIDCP, în Convenția de la Aarhus, în Tratatul privind Uniunea Europeană și în cartă(19).

61. Prima întrebare litera a) și a doua întrebare privesc dreptul la un proces echitabil, inclusiv drepturile la consiliere și reprezentare juridică, precum și dreptul la asistență juridică pentru persoanele care nu dispun de resurse suficiente. Prima întrebare litera b) se referă la dreptul de acces la justiție care nu este „exagerat de costisitoare”, în contextul Convenției de la Aarhus, și prima întrebare litera c) privește dreptul la asistență juridică pentru persoanele care nu dispun de resurse suficiente. A treia întrebare privește principiul general al egalității și nediscriminării (care poate fi de asemenea denumit „principiul neutralității fiscale”) în contextul tratamentului TVA diferit al unor prestări de servicii care pot fi considerate comparabile.

62. Abordarea individuală și succesivă a primei întrebări litera a), b) și c), a celei de a doua întrebări și a celei de a treia întrebări ar implica anumite repetări, întrucât se ridică probleme identice sau similare de mai multe ori în contexte care sunt doar ușor diferite. Prin urmare, preferăm să abordăm aceste probleme din perspectiva diferitor principii fundamentale implicate, care sunt toate aspecte ale dreptului de bază la un proces echitabil.

63. Precizăm de la bun început că înțelegem și împărtășim preocupările exprimate și scopurile urmărite de reclamantii din procedura principală. Accesul la justiție este într-adevăr un drept fundamental, care trebuie să fie garantat (deși nu poate niciodată să fie absolut sau să prevaleze asupra tuturor celorlalte considerații) atât în legislația statelor membre, cât și a Uniunii. Exercițarea acestui drept devine inevitabil mai dificilă în cazul în care costul consultanței juridice sau al reprezentării în justiție crește în urma eliminării unei scutiri fiscale.

64. Totuși, pentru motivele pe care le vom arăta, considerăm că nu există incompatibilitate între principiul percepției de TVA pentru serviciile avocaților și orice aspect al dreptului fundamental de acces la justiție.

65. Astfel, o serie de observații prezentate înaintea Curții s-au concentrat mai mult pe modul în care Belgia a eliminat excepția privind scutirea de TVA a serviciilor avocaților decât pe acest fapt în sine. S-a sugerat, de exemplu, că ar fi fost necesară adoptarea unor măsuri tranzitorii sau de însoțire pentru atenuarea dificultăților generate de schimbarea bruscă sau că sistemul de asistență juridică ar fi trebuit să fie reformat.

66. În opinia noastră, luarea unor măsuri pentru atenuarea impactului produs de introducerea TVA-ului pentru serviciile avocaților asupra accesului la justiție în Belgia ar fi fost oportun? și ar fi putut să fie benefic? pentru asigurarea respectării obligațiilor care revin statului membru în cauză potrivit cartei și CEDO. Totuși, se solicită Curții să verifice compatibilitatea cu drepturile fundamentale invocate a principiului, cuprins în Directiva TVA, ca serviciile avocaților să fie supuse TVA-ului, iar nu a modului în care Belgia a eliminat scutirea aplicată anterior prin derogare.

Dreptul la asistență juridică

67. Dreptul la asistență juridică, în cazul persoanelor care nu dispun de resurse suficiente pentru a plăti serviciile unui avocat, este consacrat la articolul 6 paragraful 3 din CEDO, la articolul 14 alineatul (3) litera (d) din PIDCP și la articolul 47 din cartă. Acesta este menționat, în mod mai puțin ferm, și la articolul 9 alineatul (5) din Convenția de la Aarhus, care impune părților „[să se preocupe] de stabilirea unor mecanisme de asistență adecvate pentru îndepărtarea sau reducerea barierelor financiare și de altă natură din calea accesului la justiție”.

68. Sistemele naționale de asistență juridică – spre deosebire de asigurarea de protecție juridică sau prestarea voluntară de servicii juridice gratuite de avocați care acționează *pro bono publico* – sunt finanțate într-o măsură covârșitoare, dacă nu chiar exclusiv, din resurse publice. Din dispozițiile Codului judiciar la care a făcut referire guvernul belgian rezultă în mod evident că aceasta este situația în Belgia. Avocații care prestează servicii în cadrul unui asemenea sistem sunt astfel plătiți de stat. Dacă onorariile lor cresc cu 21 % în urma percepției TVA-ului în cazul acestora, statul va trebui să plătească cu 21 % mai mult. Statul este însă cel care percepe procentul de 21 %, astfel încât nu este afectat costul suportat de stat pentru finanțarea sistemului național de asistență juridică.

69. Astfel, a devenit evident în cadrul țedinței că de fapt Belgia a supus onorariile pentru asistență juridică unei cote de TVA de 0 % tocmai pentru a evita asemenea plângi circulare(20).

70. În consecință, se pare că eliminarea scutirii pentru serviciile prestate de avocați nu a afectat volumul serviciilor de asistență juridică furnizate în Belgia.

71. Totuși, deși aplicarea TVA-ului în cazul serviciilor avocaților este, în esență, neutră din punctul de vedere al costurilor pentru stat în ceea ce privește finanțarea sistemului național de asistență juridică, este probabil ca ea să genereze venituri suplimentare în cazul serviciilor furnizate în afara acestui sistem. În consecință, este probabil ca un stat membru aflat în poziția Belgiei să aibă mai multe resurse pe care, dacă ar alege să procedeze astfel, ar putea să le utilizeze pentru creșterea finanțării sistemului de asistență juridică, de exemplu prin ridicarea pragurilor stabilite pentru dreptul de a beneficia de sistem dacă aplicarea TVA-ului s-ar dovedi prea împovășătoare pentru persoanele a căror situație financiară este ușor peste aceste praguri. Subliniem însă că revine statului membru în cauză sarcina unei astfel de alegeri, ținând seama de toate circumstanțele legate de finanțarea costurilor ocazionate de litigii în cadrul sistemului său juridic, și alegerea sa nu este în niciun fel impusă sau împiedicată de aplicarea sistemului comun al TVA-ului, astfel cum este stabilit în Directiva TVA(21).

72. În sfârșit, am adăuga că aplicarea TVA-ului în cazul serviciilor prestate de avocați nu produce efecte asupra serviciilor prestate *pro bono*, care nu sunt furnizate cu titlu oneros, iar orice creștere a costului asigurării de protecție juridică este un aspect care va fi analizat în cadrul următoarelor părți, care privește costurile pe care le implică accesul la justiție în absența asistenței juridice.

73. În consecință, considerăm că aplicarea TVA-ului în cazul serviciilor prestate de avocați nu produce efecte asupra dreptului la asistență juridică garantat de articolul 47 din cartă sau de orice alt instrument obligatoriu pentru instituțiile Uniunii.

Costul accesului la justiție în absența asistenței juridice

74. Este clar că dreptul la un proces echitabil presupune ca un justițiabil sau un acuzat să nu fie împiedicat de costuri să obțină consultanță juridică și reprezentare în justiție corespunzătoare.

75. De asemenea, este evident că (în afară de serviciile prestate *pro bono* la decizia avocaților individuali) consultanța juridică și reprezentarea în justiție trebuie să fie plătite.

76. În unele cazuri, justițiabilii sau acuzații cu venituri reduse beneficiază de acoperirea totală sau parțială a costurilor din fonduri publice și, după cum am demonstrat, nu există niciun motiv pentru care aplicarea TVA-ului în cazul serviciilor în cauză ar compromite în vreun fel această situație.

77. În schimb, atunci când un justițiabil sau un acuzat trebuie să plătească total sau parțial serviciile unui avocat din veniturile proprii, orice creștere a costului serviciilor respective crește mai mult sau mai puțin povara financiară pe care o implică exercitarea dreptului de acces la o instanță și la un proces echitabil. În acest context, aplicarea TVA-ului asupra onorariilor avocaților în condițiile în care anterior nu se percepea TVA este de natură să ridice costul serviciilor lor prestate persoanelor neimpozabile sau persoanelor impozabile care nu au posibilitatea de a recupera suma respectivă ca taxă aferentă intrărilor întrucât serviciile în cauză nu sunt componente ale costurilor aferente ieșirilor lor supuse TVA-ului.

78. Totuși, trebuie să facem o serie de observații în această privință.

79. În primul rând, instanța de trimitere însăși a observat, iar guvernul francez și guvernul elen au subliniat că, în contextul CEDO, Curtea de la Strasbourg a statuat că dreptul de acces la o instanță nu este absolut. El poate fi supus unor limitări, întrucât dreptul de acces necesită prin însăși natura sa reglementarea de către stat, care beneficiază de o anumită marjă de apreciere, cu condiția ca limitările aplicate să nu restricționeze sau să reducă accesul rămas unei persoane într-un asemenea mod sau într-o asemenea măsură încât să fie afectată chiar esența dreptului, acestea să urmărească un obiectiv legitim și să existe un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele utilizate și scopul urmărit(22).

80. Și Curtea a statuat că principiul protecției jurisdicționale efective, astfel cum este consacrat la articolul 47 din cartă, poate – în ceea ce privește posibila scutire de la plata cheltuielilor de procedură și/sau a onorariilor avocaților – să facă obiectul unor condiții, dacă acestea nu constituie o limitare a dreptului de acces la justiție care aduce atingere înseși esenței acestui drept, au în vedere un scop legitim și există un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele utilizate și scopul urmărit(23).

81. În opinia noastră, nu se poate considera că ridicarea costului serviciilor avocaților, chiar dacă ar ajunge la 21 %, aduce atingere înseși esenței dreptului de acces la justiție. De asemenea, în ceea ce privește scopul urmărit, un scop de natură bugetară (cum este, în fond, scopul fundamental al oricărei impozitări) sau intenția de a alinia dreptul belgian cu dreptul celorlalte state membre (și cu sistemul unei directive de armonizare) și de a pune capăt denaturării concurenței nu pot fi considerate altfel decât legitime din perspectiva dreptului Uniunii. În sfârșit, referitor la acest aspect, nu se poate spune că impunerea cotei standard naționale a

TVA-ului este disproporționat în vreun fel în raport cu scopurile respective.

82. În al doilea rând, după cum a arătat în special guvernul belgian, avocații belgieni ale căror servicii au început să fie supuse TVA-ului la 1 ianuarie 2014 au dobândit totodată dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor pentru bunurile și serviciile achiziționate în vederea prestării serviciilor pe care le oferă. Prin urmare, costurile lor proprii s-au redus cu valoarea TVA-ului plătit în cazul unor asemenea achiziții. În ipoteza în care nu au efectuat nicio altă ajustare, ci doar au aplicat cota standard a TVA-ului asupra onorariilor lor nete și au dedus taxa aferentă intrărilor lor, atunci aceste onorarii trebuie să fi crescut nu cu 21 %, ci cu 21 % minus un procent reprezentând valoarea TVA-ului aferent intrărilor pe care au început să îl poată deduce. Este adevărat că avocații nu au costuri impozabile cu resursele utilizate la fel de ridicate ca mulți alți agenți economici, dar efectul nu poate fi ignorat în totalitate.

83. În al treilea rând, este cunoscut faptul că, în pofida teoriei fiscale care stă la baza sistemului de TVA, de regulă, agenții economici care furnizează bunuri sau prestează servicii persoanelor neimpozabile (altfel spus, consumatorilor finali) nu își stabilesc prețurile independent de taxe, adugând apoi mecanic la aceste prețuri cota de TVA aplicabilă. Pe orice piață de consum concurențială, ei trebuie să țină seama – pentru a da doar două exemple – de cel mai ridicat nivel al prețurilor cu TVA inclus acceptabil pe piață sau de cel mai scăzut nivel care le asigură o cifră de afaceri suficientă pentru a obține o marjă de profit mai scăzută rentabilă. Astfel, atunci când cotele de TVA cresc sau scad, agenții economici adesea nu transferă (în totalitate) acest impact asupra consumatorilor.

84. Prin urmare, în practică, nu se poate afirma că există o corelație automată și strânsă între creșterea cotei de TVA aplicabile (în cazul de față de la 0 %, dar fără niciun drept de deducere, la 21 % cu drept de deducere în totalitate) și creșterea costului bunurilor și serviciilor furnizate consumatorilor.

85. În Belgia, onorariile avocaților nu sunt reglementate prin lege, ci sunt stabilite prin acordul dintre avocat și client. În acest context, avocații trebuie să acționeze „potrivit puterii de apreciere care trebuie să existe în îndeplinirea sarcinilor lor”, iar onorariile nu trebuie să „depășească limitele unei juste moderații”(24). Metode posibile de calcul includ stabilirea unui tarif orar pentru munca prestată, un tarif forfaitar în funcție de natura cauzei sau un procent din valoarea cererii, fiind permisă variația quantumului solicitat în funcție de rezultatul procedurii (înșiși fără a condiționa integral onorariile de acel rezultat). Se poate ține cont și de alte criterii pentru ajustarea nivelului onorariilor – de exemplu, situația financiară a clientului sau experiența avocatului, expertiza specializată ori reputația sa(25). Chiar înainte de efectuarea unor asemenea ajustări, nivelul onorariilor pare să varieze foarte mult în Belgia(26).

86. Prin urmare, pare improbabil ca eliminarea scutirii de TVA a onorariilor avocaților să aibă în mod inevitabil ca rezultat o creștere generală a costurilor pentru accesul la justiție. De asemenea (după cum a arătat Comisia), este probabil ca justițiabilii să considere calitatea serviciilor prestate și raportul cost/eficiență oferit ca fiind criterii mai importante decât costul în sine (negociabil) al serviciului.

87. În al patrulea rând, este posibil uneori ca avocații individuali să realizeze un anumit nivel de subvenționare încrucișată în practicile lor prin ajustarea onorariilor astfel încât să țină cont de introducerea TVA-ului pentru serviciile lor și să atenueze efectele sale asupra justițiabililor pentru care costul acestor servicii ar putea fi în caz contrar un factor de descurajare. Potrivit site-ului *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, situația financiară a clientului este primul element pe care avocații îl iau în considerare atunci când își stabilesc onorariile în limitele justei moderații; prin urmare, ar putea fi posibil, în cazul clienților care nu beneficiază de asistență juridică gratuită, utilizarea unor onorarii care să garanteze că nicio persoană nu este în situația să

nu îşi poate exercita, din cauza costurilor, dreptul fundamental de acces la justiţie. Acestea fiind spuse, suntem total de acord cu argumentul invocat în cadrul şedinţei de avocatul care asigură apărarea pentru Jimmy Tessens şi alţii, potrivit căruia această opţiune nu este deschisă în aceeaşi măsură pentru toţi avocaţii, ci depinde de structura clientelei fiecărui avocat.

88. În consecinţă, nu vedem nimic în Directiva TVA sau în decizia Belgiei de a pune capăt exercitării opţiunii sale în temeiul directivei menţionate de a scuti serviciile avocaţilor care sînt poate constitui o încălcare a articolului 47 din cartă pentru motivul că impunerea TVA-ului pentru aceste servicii sporeşte costul accesului la justiţie.

89. În esenţă, aceleaşi consideraţii sînt valabile în cazul articolului 9 alineatele (4) şi (5) din Convenţia de la Aarhus. Totuşi, o serie de observaţii specifice suplimentare pot fi făcute în această privinţă.

90. În primul rând, expresia „nu exagerat de costisitoare” [utilizată la articolul 9 alineatul (4) din Convenţia de la Aarhus] a fost interpretată de Curte în contextul articolului 10a din Directiva 85/337(27) în sensul că persoanele în cauză nu trebuie să fie împiedicate să iniţieze sau să continue o cale de atac juridică din cauza sarcinii financiare pe care aceasta ar putea o determina. Atunci când analizează aspecte legate de cerinţa respectivă, instanţele naţionale trebuie să ţină seama atât de interesul persoanei care doreşte să îşi apere drepturile, cât şi de interesul general legat de protecţia mediului. În cadrul acestei aprecieri, ele nu pot să se bazeze doar pe situaţia economică a persoanei interesate, ci trebuie de asemenea să procedeze la o analiză obiectivă a cuantumului cheltuielilor de judecată şi pot să ţină seama de situaţia părţilor în cauză, de şansele rezonabile de succes ale solicitantului, de importanţa mizei pentru acesta şi pentru protecţia mediului, de complexitatea dreptului şi a procedurii aplicabile, de eventualul caracter hazardat al acţiunii în diferitele sale stadii, precum şi de existenţa unui sistem naţional de asistenţă judiciară sau a unui regim de protecţie privind cheltuielile de judecată(28).

91. Este astfel evident că aprecierea efectivă privind respectarea cerinţei potrivit căreia căile de atac nu trebuie să coste foarte mult trebuie să fie realizată de la caz la caz. Totuşi, potrivit jurisprudenţei Curţii, nu se poate concluziona că această cerinţă a fost transpusă în mod corect în dreptul naţional decât dacă „instanţa naţională este obligată de o normă de drept să se asigure că procedura nu prezintă un cost prohibitiv pentru reclamant”(29). În prezenta cauză, niciuna dintre părţile din procedura principală nu a susţinut că cerinţa nu a fost transpusă în mod corect în dreptul belgian.

92. Mai mult, articolul 9 alineatul (4) din Convenţia de la Aarhus priveşte procedura menţionată la articolul 9 alineatele (1)-(3), care se referă, fiecare, se referă la criteriile din dreptul naţional. Curtea a statuat, pentru acest motiv, că articolul 9 alineatul (3) nu conţine nicio obligaţie necondiţionată şi suficient de precisă de natură să reglementeze în mod direct situaţia juridică a particularilor şi este condiţionat, în aplicarea sau în efectele sale, de intervenţia unui act ulterior. Prin urmare, acesta nu poate fi invocat pentru a pune sub semnul întrebării validitatea unei dispoziţii din legislaţia Uniunii(30).

93. În ceea ce priveşte articolul 9 alineatul (5) din Convenţia de la Aarhus, trebuie să observăm numai că această dispoziţie impune părţilor doar să „se preocupe de” stabilirea unui mecanism de asistenţă adecvat pentru îndepărtarea sau reducerea barierelor financiare şi de altă natură din calea accesului la justiţie. Prin urmare, acesta nu poate fi invocat pentru a contesta validitatea unei dispoziţii din legislaţia Uniunii care a fost efectiv adoptată.

Egalitatea de arme între justiţiabili

94. În esenţă, problema în speţă constă în faptul că persoanele impozabile care utilizează

serviciile avocaților pentru realizarea operațiunilor lor impozabile au dreptul de a deduce TVA-ul (afertent intrărilor) datorat pentru serviciile respective din TVA-ul (afertent ieșirilor) pe care ele trebuie să îl declare la autoritățile fiscale, în timp ce consumatorii finali (sau persoanele impozabile care utilizează serviciile avocaților în alte scopuri decât pentru realizarea operațiunilor lor impozabile) nu beneficiază de un asemenea drept de deducere. Prin urmare – susțin reclamantii din procedura principală –, persoanele din cea de a doua categorie sunt dezavantajate (din punct de vedere financiar) în orice litigiu în raport cu cele din prima categorie.

95. După cum a admis Curtea de la Strasbourg în contextul articolului 6 din CEDO, noțiunea de proces echitabil include cerința privind egalitatea de arme, în sensul existenței unui echilibru just între părțile aflate în litigiu și implică faptul că fiecare parte trebuie să aibă o oportunitate rezonabilă de a-și susține cauza față de a avea de suferit dezavantaje considerabile față de adversarul său(31). Această instanță a abordat în jurisprudența sa numeroase cazuri în care cerința privind egalitatea de arme a fost încălcată(32), dar nu a trebuit niciodată, după cunoștințele noastre, să analizeze o situație în care costul serviciilor juridice a fost supus unei taxe *ad valorem* care să afecteze definitiv una dintre părți, dar nu și pe cealaltă.

96. Situația cea mai similară celei menționate pare să fie în cauza „McDonald's Two”(33), în care două persoane, date în judecată pentru calomnie de lanțului de fast food McDonald's pentru publicarea unui fluturaș în care acesta este criticat, s-au confruntat cu refuzul asistenței juridice pentru apărarea lor(34). Curtea de la Strasbourg s-a întemeiat în special pe lungimea neobișnuită și pe complexitatea juridică a procedurii atunci când a decis că refuzul asistenței juridice i-a lipsit pe pârâți de posibilitatea realizării unei apărări eficiente și a contribuit la o înacceptabilă inegalitate de arme în raport cu McDonald's; prin urmare, a existat o încălcare a articolului 6 alineatul (1) din CEDO.

97. Totuși, în opinia noastră, în cazul de față decizia respectivă nu este deosebit de utilă pentru reclamantii din procedura principală. Este adevărat că ea se referă la o situație în care o parte își poate permite mai ușor decât cealaltă să apeleze la serviciile unui avocat. Totuși, este clar că, în hotărârea sa, Curtea de la Strasbourg a admis că o anumită inegalitate de arme cauzată de diferențele legate de capacitatea de a plăti pentru asemenea servicii poate și chiar trebuie să fie tolerată. Constatarea unei încălcări a articolului 6 alineatul (1) din CEDO s-a bazat pe împrejurările speciale ale cauzei, care a implicat o procedură lungă și complexă inițiată de o societate multinațională bogată împotriva a două persoane cu venituri mici cărora le-a fost refuzată asistența juridică în pofida posibilității instanței de a acorda o asemenea asistență prin exercitarea puterii de apreciere.

98. După cum am arătat deja, normele care guvernează asistența juridică sunt relativ independente de cele care guvernează aplicarea TVA-ului serviciilor prestate de avocați. Cu toate acestea, statele membre pot utiliza asistența juridică pentru a compensa inegalitatea de arme și pot fi obligate să procedeze astfel în anumite situații (de exemplu în cauza McDonald's Two). Dar jurisprudența Curții de la Strasbourg nu poate fi interpretată, în opinia noastră, în sensul că impune statelor membre să nu aplice o taxă de 21 % care poate fi recuperată doar de unii dintre justiciabili.

99. Mai mult, considerăm că, deși o diferență maximă de cost de 121:100 generează, într-adevăr, dezavantaje pentru un justiciabil în raport cu adversarul său, ea nu încalcă însă esența dreptului de acces la justiție. Oricum, statul nu este obligat să asigure o egalitate absolută de arme.

100. Observăm de asemenea că este probabil ca inegalitatea efectivă de arme să fie condiționată de alți factori, în special de diferențele dintre raporturile cost/eficiență oferite de diferiți avocați și dintre resursele financiare globale ale fiecărei părți. De exemplu, dacă un consumator bogat

este în litigiu cu un comerciant care are dificultăți financiare, este puțin probabil ca faptul că acest comerciant poate să deducă TVA-ul pentru onorariile avocatului său să îi confere un avantaj în raport cu consumatorul dacă nu poate să aibă un avocat la fel de bun precum cel care îl reprezintă pe adversarul său. Dimpotrivă, dacă un om de rând se luptă cu o multinațională gigantică nemiloasă, faptul că multinaționala poate să deducă TVA-ul pentru onorariile avocaților externi este puțin probabil să fie aspectul decisiv în această evidentă inegalitate de arme.

Egalitatea de tratament, nediscriminarea și neutralitatea fiscală

101. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă faptul că serviciile avocaților nu sunt scutite de TVA constituie o discriminare interzisă a acestor servicii în raport cu alte „activități de interes general” enumerate la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA.

102. Dintr-o jurisprudență constantă reiese că „principiul egalității de tratament, a cărei expresie în materie de TVA o constituie principiul neutralității fiscale, impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv”(35).

103. Am observat deja că scopul scutirilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA nu este acela de a încuraja toate activitățile de interes general, ci doar unele dintre acestea, și anume cele care sunt „enumerate acolo și descrise foarte detaliat”(36). În această privință, am observat în Concluziile noastre prezentate în cauza Horizon College și Haderer că lista de scutiri nu are o logică bine definită, astfel încât aprecieri cu privire la intenția legiuitorului nu pot fi extrapolate de la o scutire la alta(37).

104. Totuși, în spiritul dezbaterii, să presupunem că în cauza menționată concluzia noastră a fost eronată sau cel puțin exprimată în termeni prea generali. Este posibil să discernem un fel de logică internă care stă la baza scutirilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1)?

105. Scutirile respective acoperă, pe scurt: serviciile poștale [litera (a)], diferite servicii medicale și servicii conexe acestora [literale (b)-(e) și (p)], asociații de persoane care efectuează activități scutite [litera (f)], ajutorul social și securitatea socială [litera (g)], ajutorul social și educația copiilor și tinerilor [literale (h)-(j)] împreună cu activitățile lor sportive [litera (m)], activitățile religioase, culturale și activitățile conexe acestora [literale (k), (l) și (n)], strângerea de fonduri pentru activitățile menționate la literale (b), (g)-(i) și (l)-(n) [litera (o)] și activitățile efectuate de organisme publice de radio și televiziune [litera (q)].

106. Unele dintre activitățile în cauză sunt scutite, cu condiția să nu aibă scop lucrativ [a se vedea de exemplu literale (g) și (h)], în timp ce alte activități pot fi efectuate în scopuri comerciale [a se vedea de exemplu litera (j)]. În unele cazuri, se aplică cerința să nu existe probabilitatea apariției unor denaturări ale concurenței [literale (f), (l) și (o)].

107. În măsura în care se poate spune că există o idee comună care leagă aceste activități, se poate observa că ele se încadrează în patru grupe, și anume comunicare publică, sănătate și ajutor social, educație și cultură în sens larg. Nu există niciun temei pentru a afirma, la modul general, că serviciile avocaților se încadrează, intră în concurență sau sunt efectiv similare(38) grupurilor largi indicate mai sus, cu atât mai puțin că se încadrează în activitățile care sunt enumerate în mod detaliat.

108. Oricum, pentru a considera că alte activități decât cele enumerate și descrise la articolul 132 alineatul (1) trebuie să beneficieze de scutire prin analogie, ar fi necesară o modificare fundamentală a jurisprudenței potrivit căreia „termenii folosiți pentru a desemna scutirile

menționate sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă”(39).

109. În opinia noastră, din cele de mai sus rezultă că nu există motive pentru a considera că neincluderea serviciilor avocaților pe lista prevăzută la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA implică tratamentul diferit al unor situații similare.

Concluzie

110. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională, Belgia) după cum urmează:

„(1) Articolul 371 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că un stat membru care, în conformitate cu această dispoziție, a menținut scutirea de TVA a serviciilor avocaților poate să limiteze domeniul de aplicare al scutirii respective fără a o elimina în întregime. Totuși, după ce a eliminat scutirea în întregime, statul membru în cauză nu poate să reintroducă aceeași scutire cu un domeniu de aplicare mai restrâns.

(2) Nici articolul 132 alineatul (1) litera (g), nici orice altă dispoziție din Directiva 2006/112 nu permit statelor membre să scutească de TVA prestările de servicii efectuate de avocați în cadrul unui sistem național de asistență juridică ca servicii care sunt strâns legate de ajutorul social și securitatea socială.

(3) În urma examinării întrebărilor preliminare, nu a rezultat niciun element care ar putea să afecteze validitatea Directivei 2006/112.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”).

3 – Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

4 – Semnată la Roma la 4 noiembrie 1950. Toate statele membre sunt semnatare ale CEDO, dar Uniunea Europeană ca atare nu a aderat încă; a se vedea Avizul 2/13, EU:C:2014:2454.

5 – Adoptat la 16 decembrie 1966 de Adunarea Generală a Organizației Națiunilor Unite, seria Tratatelor, vol. 999, p. 171 și vol. 1057, p. 407. Toate statele membre ale Uniunii Europene sunt părți la acest pact, care a intrat în vigoare la 23 martie 1976.

6 – Semnată la Aarhus la 25 iunie 1998 și aprobată în numele Comunității Europene prin Decizia 2005/370/CE a Consiliului din 17 februarie 2005 (JO 2005, L 124, p. 1, Ediție specială, 15/vol. 14, p. 201). A fost pusă în aplicare în dreptul Uniunii prin Directiva 2003/35/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 mai 2003 de instituire a participării publicului la elaborarea anumitor planuri și programe privind mediul și de modificare a Directivelor 85/337/CEE și 96/61/CE ale Consiliului în ceea ce privește participarea publicului și accesul la justiție (JO 2003, L 156, p. 17, Ediție specială, 15/vol. 10, p. 8).

7 – JO 2010, C 83, p. 389.

8 – Scutirile prevăzute la articolele 135 și 136 nu sunt în discuție în prezenta cauză.

9 – Până la 1 ianuarie 2007, aceleași dispoziții erau cuprinse în articolul 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă TVA și în anexa F la directiva menționată.

10 – Altfel spus, apărători (avocats/advokaten). Serviciile notarilor și ale executorilor judecătorești au fost de asemenea scutite până la 31 decembrie 2011, când scutirea a fost eliminată.

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

12 – A se vedea de exemplu pagina de internet a Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>

13 – Hotărârea Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348, punctele 45-47).

14 – A se vedea Hotărârile Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punctul 17), Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, punctul 19) și Idéal tourisme (C-36/99, EU:C:2000:405, punctul 32). A se vedea prin analogie și Hotărârea Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711, punctele 24-44) (privind posibilitatea comparabilă de a menține excluderi de la dreptul de deducere a TVA-ului aferent intrărilor).

15 – A se vedea de exemplu Hotărârea Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punctele 17-20 și jurisprudența citată).

16 – Hotărârea Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348).

17 – Hotărârea Comisia/Franța (C-492/08, EU:C:2010:348, punctele 36-41 și jurisprudența citată).

18 – Hotărârea Comisia/Franța (C-492/08 EU:C:2010:348, punctele 43-47).

19 – Este adevărat că CEDO și PIDCP nu au fost integrate formal în ordinea juridică a Uniunii (a se vedea Hotărârea Inuit Tapiriit Kanatami și alții/Comisia, C-398/13 P, EU:C:2015:535, punctul 45 și jurisprudența citată). Totuși, faptul că semnificația și domeniul de aplicare al drepturilor garantate de cartă sunt aceleași cu cele garantate de CEDO a determinat Curtea în mod constant să facă trimitere la acestea din urmă și la jurisprudența Curții de la Strasbourg atunci când a interpretat cartă. Mai mult, Curtea a arătat că, în domeniul drepturilor omului, CEDO are o importanță deosebită și PIDCP este unul dintre instrumentele internaționale de care ține cont în aplicarea principiilor generale din dreptul Uniunii (a se vedea de exemplu Hotărârea Parlamentul/Consiliul, C-540/03, EU:C:2006:429, punctele 35 și 38, precum și jurisprudența citată).

20 – Deși o asemenea abordare conduce la același rezultat, din punctul de vedere al statului, care percepe TVA-ului și reintroduce sumele colectate înapoi în sistemul de asistență juridică, avem unele îndoieli privind compatibilitatea sa cu Directiva TVA. Pe lângă faptul că este incompatibil din punct de vedere formal, este posibil să afecteze și colectarea resurselor proprii ale Uniunii, care includ un procent din bazele armonizate de evaluare a TVA-ului [a se vedea articolul 2 litera (b) din Decizia 2007/436/CE a Consiliului, Euratom din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO L 163, p. 17)]. Totuși, această problemă nu este ridicată în întrebările instanței naționale din prezenta cauză sau relevantă pentru acestea.

21 – Sistemele de asistență juridică din statele membre variază enorm în ceea ce privește finanțarea și acoperirea lor. A se vedea de exemplu *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise* [Studiu privind funcționarea sistemelor judiciare din statele membre ale Uniunii, date și cifre din exercițiul de evaluare 2012-2014 al CEPEJ], întocmit de Comisia Europeană pentru eficientizarea justiției (CEPEJ), din care reiese că, în 2012, bugetul Austriei pentru asistență juridică a fost de 2,25 EUR per locuitor, ridicându-se în total la o valoare inferioară veniturilor obținute de stat din impozite și taxe judiciare, în timp ce bugetul Suediei a fost de 24,74 EUR per locuitor și doar 1 % din valoarea sa a fost acoperit de impozitele sau taxele judiciare. Totuși, în stadiul actual al legislației europene, asemenea chestiuni și în totalitate de competența fiecărui stat membru, cu condiția să fie respectate carta, CEDO și jurisprudența Curții de la Strasbourg; a se vedea de exemplu considerentul (48) al Directivei 2013/48/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2013 privind dreptul de a avea acces la un avocat în cadrul procedurilor penale și al procedurilor privind mandatul european de arestare, precum și dreptul ca o persoană terță să fie informat în urma privării de libertate și dreptul de a comunica cu persoane terțe și cu autorități consulare în timpul privării de libertate (JO 2013, L 294, p. 1).

22 – A se vedea de exemplu Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Jones și alții împotriva Regatului Unit din 14 ianuarie 2014, nr. 34356/06 și nr. 40528/06, § 186.

23 – A se vedea de exemplu Ordonanța în cauza GREP (C-156/12, EU:C:2012:342, punctul 35 și următoarele, precum și dispozitivul). A se vedea, cu privire la dreptul la o cale de atac eficientă prevăzută la articolul 47 din cartă, și Hotărârea Orizzonte Salute (C-61/14, EU:C:2015:655, punctul 49).

24 – Articolul 446 *ter* din Codul judiciar belgian.

25 – A se vedea site-ul *Ordre des barreaux francophones et germanophones*, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>

26 – Astfel, *Study on the Transparency of Costs of Civil Judicial Proceedings in the European Union* [Studiu privind transparența costurilor aferente procedurilor judiciare civile în Uniunea Europeană], întocmit pentru Comisia Europeană în decembrie 2007, indică faptul că, în cazul onorariilor avocaților din Belgia, tarifele orare medii înainte de aplicarea taxei variaau între 100 EUR și 250 EUR (a se vedea https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do). În 2015, în urma consultării unei serii de site-uri ale avocaților, s-a constatat că tarifele orare de bază în afara orașului Bruxelles par să varieze între cel puțin 80 EUR și 150 EUR, în timp ce o informație recentă privind o firmă de avocatură din Bruxelles angajată de guvernul belgian indica tarife între 225 EUR și 600 EUR pe oră, după reduceri, dar înainte de aplicarea taxei (a se vedea http://www.rtb.be/info/belgique/detail_la_ministre_galant_appellee_a_sexpliquer_a_la_chambre_sur_ses_frais_d_avocats?id=9120926).

27 – Directiva 85/337/CEE a Consiliului din 27 iunie 1985 privind evaluarea efectelor anumitor proiecte publice și private asupra mediului (JO 1985, L 175, p. 40, Ediție specială, 15/vol. 1, p. 174); a se vedea nota de subsol 6 de mai sus. Al cincilea paragraf al articolului 10a impune ca procedura să fie „corectă, echitabilă, rapidă și cu un cost care să nu fie prohibitiv”.

28 – Hotărârea Edwards și Pallikaropoulos (C-260/11, EU:C:2013:221, punctul 36 și următoarele, precum și dispozitivul).

29 – Hotărârea Comisia/Regatul Unit (C-530/11, EU:C:2014:67, punctul 55).

30 – A se vedea de exemplu Hotărârea Consiliul și alții/Vereniging Milieudefensie și Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht (C-401/12 P și C-403/12 P, EU:C:2015:4, punctele 54 și 55 și jurisprudența citată).

31 – A se vedea de exemplu Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Dombo Beheer B. V. împotriva Țărilor de Jos din 27 octombrie 1993, nr. 14448/88, § 33, seria A nr. 274, Hotărârea Ankerl împotriva Elveției din 23 octombrie 1996, § 38, *Recueil des arrêts et décisions*, 1996-V, Hotărârea Kress împotriva Franței [GC], nr. 39594/98, § 72, și Hotărârea Komanický împotriva Slovaciei din 4 iunie 2002, nr. 32106/96, § 45. Analizând principiul egalității armelor, Curtea de Justiție a adoptat o poziție identică: a se vedea Hotărârile Otis și alții (C-199/11, EU:C:2012:684, punctul 71) și Guardian Industries și Guardian Europe/Comisia (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punctul 31).

32 – De exemplu atunci când: exercitarea unei căi de atac de către una dintre părți nu a fost comunicat celorlalte părți (Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Beer împotriva Austriei din 6 februarie 2001, nr. 30428/96, § 19); termenul de prescripție a încetat să curgă doar în privința uneia dintre părți (Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Platakou împotriva Greciei, nr. 38460/97, § 48, 2001-I; Hotărârea Wynen împotriva Belgiei, nr. 32576/96, § 32, 2002-VIII); a fost aprobat doar audierea unuia dintre cei doi martori cheie (Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Dombo Beheer B. V. împotriva Țărilor de Jos din 27 octombrie 1993, nr. 14448/88, § 34 și 35, seria A nr. 274); o parte a beneficiat de avantaje semnificative în ceea ce privește accesul la informații relevante, a ocupat o poziție dominantă în cadrul procedurii și a exercitat o influență considerabilă asupra deciziei instanței (Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Yvon împotriva Franței, nr. 44962/98, § 37, 2003-V) sau una dintre părți a deținut poziții sau funcții care i-au conferit avantaje, iar instanța a făcut dificilă contestarea lor eficientă de către cealaltă parte prin faptul că nu i-a permis să prezinte probe relevante cu înscrisuri sau martori (Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea De Haes și Gijssels împotriva Belgiei din 24 februarie 1997, nr. 19983/92, § 54 și 58, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-I).

33 – Curtea Europeană a Drepturilor Omului, Hotărârea Steel și Morris împotriva Regatului Unit, nr. 68416/01, § 59-72, 2005-II.

34 – Deși părțile îndeplineau condițiile financiare generale pentru acordarea asistenței juridice, procedurile privind calomnia erau în principiu excluse din sistemul de asistență juridică și instanța nu și-a exercitat puterea de apreciere pentru acordarea unei asemenea asistențe în cazuri excepționale.

35 – A se vedea pentru un exemplu recent Hotărârea Jetair și BTW-ëenheid BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punctul 53).

36 – A se vedea punctul 52 de mai sus.

37 – C-434/05 și C-445/05, EU:C:2007:149, punctul 64.

38 – A se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 49), în care Curtea a observat că, „deși nerespectarea principiului neutralității fiscale nu poate fi avut în vedere decât între operatorii economici concurenți [...] încălcarea principiului general al egalității de tratament poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin alte tipuri de discriminări, care afectează operatori economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe”.

39 – A se vedea punctul 52 de mai sus.