

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

SHARPSTON

föredraget den 10 mars 2016 (1)

Mål 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.

mot

Conseil des ministres

(begäran om förhandsavgörande från Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen, Belgien))

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Giltighet och tolkning – Advokattjänster – Upphörande av befrielse från mervärdesskatt – Rätt till domstolsprövning – Rätt till rättegångsbiträde – Parternas likställdhet – Rättshjälp”

1. Med stöd av en övergångsbestämmelse i det sjätte mervärdesskattedirektivet,(2) som ursprungligen var avsedd att gälla under fem år från den 1 januari 1978 men som behållits i det nuvarande mervärdesskattedirektivet,(3) befriade Belgien juristtjänster från mervärdesskatt till den 31 december 2013. Belgien var den enda medlemsstat som utnyttjade det undantaget.
2. Ett antal belgiska advokatsamfund och flera organisationer för mänskliga rättigheter och humanitära organisationer samt ett antal enskilda personer som betalt mervärdesskatt på juristarvoden har väckt talan vid Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen) i vilken de angriper avskaffandet av denna skattebefrielse med verkan från den 1 januari 2014. Den huvudsakliga grunden för deras talan är att den därigenom ökade kostnaden för rättegång strider mot olika garantier för rätt till domstolsprövning.
3. Innan den prövar denna talan har Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen) begärt ett förhandsavgörande beträffande tolkningen och giltigheten av vissa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

Tillämpliga bestämmelser

Internationella överenskommelser

4. Artikel 6.1 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (nedan kallad Europakonventionen)(4) föreskriver i synnerhet följande: "Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag." Bland de minimirättigheter som återfinns i artikel 6.3 och som garanteras var och en som anklagas för brott är rätten att "försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättsvisans intresse så fordrar".
5. Artikel 14.1 i internationell konvention om medborgerliga och politiska rättigheter (nedan kallad internationella konventionen)(5) föreskriver, i synnerhet, följande: "Alla människor skall vara lika inför domstolar och tribunaler. Var och en skall, vid prövningen av en anklagelse mot honom eller henne för brott eller av hans eller hennes rättigheter och skyldigheter i tvistemål, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling vid en behörig, oberoende och opartisk domstol som upprättats enligt lag." Enligt artikel 14.3 b och d skall den anklagade vid prövningen av en anklagelse för brott, utan åtskillnad på person, vara berättigad till att "rådgöra med ett rättegångsbiträde efter eget val" och att "få sin sak prövad i sin närvaro och att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde efter eget val, att bli underrättad om sin rätt till rättegångsbiträde, om han eller hon inte har ett sådant, och att i varje mål där rättsvisans intresse kräver det, kostnadsfritt få sig anvisad ett rättegångsbiträde, i de fall han eller hon inte har tillräckliga medel för att betala ett sådant biträde".
6. Artikel 9 i konventionen om tillgång till information, allmänhetens deltagande i beslutsprocesser och tillgång till rättslig prövning i miljöfrågor (nedan kallad Århuskonventionen)(6) gäller tillgång till rättslig prövning.
7. Punkterna 1–3 i den artikeln föreskriver att det ska finnas förfaranden som gör det möjligt för allmänheten att erhålla administrativ och/eller rättslig prövning av en viss handling eller underlåtenhet på miljöområdet. Punkterna 1 och 2 föreskriver att varje part i konventionen ska tillhandahålla förfarandena i fråga "inom ramen för sin nationella lagstiftning" medan punkt 3 hänvisar till "eventuella kriterier i nationell rätt" och till handlingar som strider mot "den nationella miljölagstiftningen".
8. Punkt 4 föreskriver att förfarandena enligt punkterna 1–3 ska "erbjuda tillräckliga och effektiva rättsmedel, inbegripet förelägganden där så är lämpligt, och vara objektiva, rättvisa, snabba och inte oöverkomligt kostsamma" medan punkt 5 föreskriver att varje part ska "överväga att införa lämpliga stödåtgärder som kan undanröja eller minska ekonomiska och andra hinder för utnyttjandet av tillgången till rättslig prövning".

Fördraget om Europeiska unionen

9. Artikel 9 FEU föreskriver följande: "Unionen ska i all sin verksamhet respektera principen om jämlikhet mellan sina medborgare ..."

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

10. Artikel 20 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan)(7) föreskriver att "[a]lla människor är lika inför lagen."

11. Artikel 47, med rubriken "Rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol", föreskriver följande:

"Var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts har rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, med beaktande av de villkor som föreskrivs i denna artikel.

Var och en har rätt att inom skälig tid få sin sak prövad i en rättvis och offentlig rättegång och inför en oavhängig och opartisk domstol som har inrättats enligt lag. Var och en ska ha möjlighet att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företrädas.

Rättshjälp ska ges till personer som inte har tillräckliga medel, om denna hjälp är nödvändig för att ge dem en effektiv möjlighet att få sin sak prövad inför domstol."

12. Artikel 51.1 anger att bestämmelserna i denna stadga riktar sig, med beaktande av subsidiaritetsprincipen, till unionens institutioner, organ och byråer samt till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten.

13. Artikel 52.1 har följande lydelse:

"Varje begränsning i utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i denna stadga ska vara föreskriven i lag och förenlig med det väsentliga innehållet i dessa rättigheter och friheter. Begränsningar får, med beaktande av proportionalitetsprincipen, endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter."

14. Artikel 52.3 föreskriver:

"I den mån som denna stadga omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna ska de ha samma innebörd och räckvidd som i konventionen. Denna bestämmelse hindrar inte unionsrätten från att tillförsäkra ett mer långtgående skydd."

Mervärdesskattedirektivet

15. I artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

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

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

16. Enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 är "tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap", föremål för mervärdesskatt.

17. Enligt artikel 97 får normalskattesatsen inte vara lägre än 15procent. Enligt artikel 98 får medlemsstaterna emellertid tillämpa en eller två reducerade skattesatser på leverans av varor och

tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III. Förteckningen i bilaga III omfattar inte juristtjänster. Den omfattar däremot, i punkt 15, "leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär och som är engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, i den mån dessa transaktioner inte är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132, 135 och 136".(8)

18. I artikel 132.1 görs en uppräkningslista av "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset." Dessa verksamheter omfattar inte heller juristtjänster. De omfattar, i punkt g, "tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligt rättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär".

19. Artikel 168 har följande lydelse:

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

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

..."

20. I artikel 371 föreskrivs att "de medlemsstater som den 1 januari 1978 tillämpade undantag från skatteplikt för de transaktioner som anges i del B i bilaga X får fortsätta att göra det, på de villkor som gällde i medlemsstaten i fråga den dagen". Del B i bilaga X, med rubriken "Transaktioner för vilka medlemsstaterna får fortsätta att tillämpa undantag från skatteplikt", omfattar, i punkt 2, "tillhandahållande av tjänster av författare, konstnärer, artister, jurister och andra fria yrkesutövare utom inom medicinska och paramedicinska yrken", med vissa undantag som inte är av betydelse i förevarande mål.(9)

Belgisk rätt

21. Artikel 23.2 i den belgiska konstitutionen garanterar, bland annat, att alla ska ha rätt till rättshjälp.

22. Fram till den 31 december 2013 var enligt artikel 44.1 punkt 1 i den belgiska mervärdesskattelagen tjänster som tillhandahölls av jurister(10) i deras normala verksamhet befriade från mervärdesskatt. Sådana tjänster hade varit undantagna sedan mervärdesbeskattning infördes i Belgien den 1 januari 1971. Det framgår av handlingar från parlamentet, vilka anges i beslutet om hänskjutande, att syftet med att införa och sedan behålla undantaget var att undvika att lägga en ytterligare börda på kostnaderna för nyttjandet av rättsväsendet.

23. Artiklarna 60 och 61 (tillsammans kallade den angripna åtgärden) i lagen av den 30 juli 2013(11) avskaffade detta undantag med verkan från den 1 januari 2014. Det framgår av handlingar från parlamentet, vilka anges i beslutet om hänskjutande, att syftet i huvudsak var att reglera en onormal situation, att bringa belgisk rätt i överensstämmelse med rätten i övriga medlemsstater och att avskaffa snedvridning av konkurrensen samtidigt som det tjänade ett statsfinansiellt ändamål.

24. Den normala mervärdesskattesatsen i Belgien är 21procent.

25. Enligt artikel 446b i den belgiska rättegångsbalken får advokater fritt bestämma sina

arvoden "med det omdöme som förväntas av dem vid fullgörandet av deras skyldigheter". Beloppet får inte bestämmas enbart med utgångspunkt i utfallet av processen. Arvoden som överstiger vad som är "rätt och rimligt" ska sättas ned av styrelsen för behörigt advokatsamfund.

26. I praktiken bestäms arvoden genom avtal mellan advokaten och klienten på ett av följande fyra sätt: arvode per timme, ett engångsbelopp i relation till målets beskaffenhet, ett belopp som bestäms i relation till det yrkade beloppets storlek men med ett lägsta och högsta belopp i relation till utfallet av processen samt (beträffande fasta klienter) ett fast arvode för en viss tidsperiod eller visst antal ärenden.(12)

Förfarandet och tolkningsfrågorna

27. Mellan november 2013 och februari 2014 mottog Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen) fyra ansökningar som var och en avsåg den angripna åtgärden.

28. Den första gavs in av Ordre des barreaux francophones et germanophone (rådet för de fransk- och tyskspråkiga advokatsamfunden) tillsammans med ett antal organisationer vars ändamål i huvudsak rör rättsprövning inbegripet mänskliga rättigheter och skydd för arbetare och mindre bemedlade samhällsmedborgare som inte är beskattningsbara personer med avdragsrätt för mervärdesskatt om de nyttjar advokattjänster. Den andra ansökan gjordes av ett antal enskilda personer (Jimmy Tessens m.fl.) som anlätade en specialiserad advokat för att bestrida en talan om markexpropriation och som fann att advokatens arvoden nu höjts med 21procent som de som enskilda som agerade som privatpersoner inte kunde dra av. Den tredje sökanden var Orde van Vlaamse Balies (rådet för de flamländska advokatsamfunden). Den fjärde ansöknings gavs in gemensamt av elva franskspråkiga advokatsamfund och en enskild advokat. Conseil des barreaux européens (Rådet för advokatsamfunden i Europeiska unionen) (nedan kallat CCBE) fick tillstånd att avge yttranden som intervenient i det andra, det tredje och det fjärde målet.

29. I beslutet om hänskjutande redogör Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen) för de av sökandenas argument som är av betydelse för ett förhandsavgörande.

30. För det första har de gjort gällande att den angripna åtgärden, när det gäller rätten till en rättvis rättegång, begränsar rätten till domstolsprövning och rätten till rättegångsbiträde och uppvägs inte av någon anpassning av rättshjälpssystemet.

31. För det andra jämför den angripna åtgärden advokattjänster med leverans och tillhandahållande av vanliga varor och tjänster samtidigt som tillhandahållanden som avser grundläggande rättigheter är undantagna från mervärdesskatt för att befrämja tillgången därtill i ekonomiskt hänseende.

32. För det tredje är advokattjänster inte jämförbara med tjänster inom andra fria yrken eftersom de är karaktäristiska och väsentliga för rättsstaten.

33. För det fjärde är den angripna åtgärden diskriminerande gentemot parter i en process som inte är beskattningsbara personer som nyttjar advokattjänster för sina beskattade transaktioner och som därför inte kan dra av mervärdesskatten på dessa tjänster. Sådana personer är också ofta ekonomiskt svagare.

34. För det femte borde alternativt en reducerad mervärdesskattesats ha införts för att beakta advokattjänsternas särdrag vilka är jämförbara med läkartjänster. Ianspråktagande därav är en grundläggande rättighet, inte en lyx.

35. Slutligen borde lagstiftaren ha gjort ett undantag för enskilda personers talan mot en

myndighet för att åstadkomma en rättvis balans mellan parterna.

36. Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen) behandlar ett antal domar från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (kallad Europadomstolen) avseende artiklarna 6 och 14 i Europakonventionen och drar slutsatsen att lagstiftaren måste ge allmänna principer som rätten till domstolsprövning och parter likställdhet verklig effekt.

37. Den domstolen har vidare anfört att en ökning med 21 procent av kostnaden för advokattjänster, beträffande vissa parter i en process, kan strida mot rätten till rättslig rådgivning. De omständigheterna, att vissa parter kan dra av mervärdesskatten på sådana tjänster, medan andra inte kan det (även om vissa av de senare kan åtnjuta rättshjälp), och att parterna kan ha olika ställning i det avseendet, riskerar dessutom att stå i strid med principen om parternas likställdhet.

38. Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen) intar ståndpunkten att syftet med den angripna åtgärden huvudsakligen var statsfinansiellt. I det avseendet har lagstiftaren stort utrymme för egen bedömning men ett sådant syfte kan inte rimligtvis rättfärdiga diskriminering i frågor som rätt till domstolsprövning, rätt till rättslig rådgivning eller vad gäller parter likställdhet. Den noterar också att domstolen i målet kommissionen/Frankrike⁽¹³⁾ intog ståndpunkten att även om det antogs att de tjänster som advokater och jurister tillhandahåller inom ramen för rättshjälpssystemet har social karaktär och kan kvalificeras som "hjälparbete eller socialt trygghetsarbete", är denna omständighet inte tillräcklig för att kunna dra slutsatsen att advokaterna och juristerna kan kvalificeras som "organ ... som är engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete" i den mening som avses i punkt 15 i bilaga III till direktiv 2006/112. I det målet uttalade sig dock inte domstolen om huruvida direktivet var förenligt med rätten till en rättvis rättegång. Slutligen anför Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen) att det med hänsyn till att mervärdesskattedirektivet är ett harmoniserande direktiv inte ankommer på den belgiska lagstiftaren att utforma sina egna avvikande regler utan att meningen "på de villkor som gällde i medlemsstaten i fråga den dagen" i artikel 371 i det direktivet kunde tillåta visst spelrum i det avseendet.

39. Mot denna bakgrund har Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen) hänskjutit följande frågor för förhandsavgörande:

"1.a) Är rådets mervärdesskattedirektivet, genom att det föreskriver att tjänster som tillhandahålls av advokater är föremål för mervärdesskatt utan att det mot bakgrund av rätten till rättegångsbiträde och principen om parternas likställdhet i processen beaktas huruvida ett rättssubjekt som inte åtnjuter rättshjälp är skyldigt att erlägga mervärdesskatt, förenligt med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om grundläggande rättigheter, jämförd med artikel 14 i internationella konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter och med artikel 6 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, såvitt denna artikel tillerkänner var och en rätt att få sin sak prövad i en rättvis rättegång, möjlighet att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företräddas samt garanterar rätt till rättshjälp för personer som inte har tillräckliga medel, om denna hjälp är nödvändig för att ge dem en effektiv möjlighet att få sin sak prövad inför domstol?

b) Är rådets mervärdesskattedirektivet av samma skäl förenligt med artikel 9.4 och 9.5 i konventionen om tillgång till information, allmänhetens deltagande i beslutsprocesser och tillgång till rättslig prövning i miljöfrågor, undertecknad i Århus den 25 juni 1998 såvitt dessa bestämmelser föreskriver rätt till tillgång till rättslig prövning utan att kostnaderna för förfarandet är oöverkomligt kostsamma "genom att det införs stödåtgärder som kan undanröja eller minska ekonomiska och andra hinder för rätten till rättslig prövning?

c) Kan de tjänster som tillhandahålls av advokater inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem inbegripas i de tjänster som anges i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, vilka är nära förbundna med hjälparbete och socialt trygghetsarbete eller kan de vara skattebefriade enligt en annan bestämmelse i direktivet? Om denna fråga besvaras nekande, är mervärdesskattedirektivet, tolkat så, att det inte medger något undantag från erläggande av mervärdesskatt på tjänster som utförs av advokater till förmån för rättssubjekt som åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt system för rättshjälp, förenligt med artikel 47 i stadgan jämförd med artikel 14 i internationella konventionen och med artikel 6 i Europakonventionen?

2) Om frågorna som nämns i punkt 1 besvaras nekande, är artikel 98 i mervärdesskattedirektivet, såvitt det inte i denna artikel anges någon möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på advokattjänster, i förekommande fall beroende på huruvida klienten som inte har rätt till rättshjälp är mervärdesskatteskyldig eller inte, förenlig med artikel 47 i stadgan jämförd med artikel 14 i internationella konventionen och med artikel 6 i Europakonventionen, såvitt denna artikel tillerkänner var och en rätt att få sin sak prövad i en rättvis rättegång, möjlighet att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företräddas samt garanterar rätt till rättshjälp för personer som inte har tillräckliga medel, om denna hjälp är nödvändig för att ge dem effektiv tillgång till domstolsprövning?

3) Om de frågor som nämns i punkt 1 besvaras nekande, är artikel 132 i mervärdesskattedirektivet förenlig med likhetsprincipen och principen om icke-diskriminering i artiklarna 20 och 21 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna och i artikel 9 i fördraget om Europeiska unionen jämförd med artikel 47 i stadgan, såtillvida som det i artikel 132 bland verksamheter av allmänt intresse inte anges någon befrielse från mervärdesskatt för advokattjänster medan tillhandahållanden av andra tjänster är skattebefriade i egenskap av verksamhet av allmänt intresse, exempelvis tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, olika medicinska tjänster och undervisningstjänster samt tjänster i anslutning till idrott och kultur, när denna skillnad i behandling av advokattjänster och tjänster som är skattebefriade enligt artikel 132 i direktivet ger upphov till tillräcklig osäkerhet eftersom advokattjänster bidrar till iakttagande av vissa grundläggande rättigheter?

4 a) Om de frågor som nämns i punkterna 1 och 3 besvaras nekande, kan artikel 371 i mervärdesskattedirektivet, i överensstämmelse med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat i unionen partiellt bibehåller skattebefrielse av advokattjänster när dessa tjänster utförs till förmån för klienter som inte är skyldiga att erlagga mervärdesskatt?

b) Kan artikel 371 i mervärdesskattedirektivet, i överensstämmelse med artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, även tolkas så, att den tillåter att en medlemsstat i unionen partiellt bibehåller skattebefrielse av advokattjänster när dessa tjänster utförs till förmån för klienter som åtnjuter rättshjälp inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem?"

40. Skriftliga yttranden har getts in till domstolen av Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl., av Orde van Vlaamse Balies, av CCBE, av den belgiska, den franska och den grekiska regeringen, av Europeiska unionens råd och av Europeiska kommissionen. Vid förhandlingen den 16 december 2015 yttrade sig samma parter muntligen, samt även Jimmy Tessens m.fl., med undantag för den franska och den grekiska regeringen.

Bedömning

41. Jag anser att det är lämpligt att först behandla de aspekter av tolkningsfrågorna som rör

tolkningen av mervärdesskattedirektivet i dess gällande lydelse och sedan bedöma de olika frågor som väckts avseende huruvida direktivets bestämmelser som utesluter befrielse från mervärdesskatt för advokattjänster, eller beskattning därav med en reducerad skattesats, är förenliga med vissa grundläggande principer som uttrycks i rättsakter som är bindande för unionens institutioner.

Fråga 4 (möjligheten att behålla ett undantag i begränsad omfattning)

42. Fastän denna fråga ställs av den hänskjutande domstolen endast vid ett nekande svar på frågorna 1 och 3 kan det vara lämpligt att behandla den först oberoende av svaren på sistnämnda två frågor.

43. Det är otvistigt att Belgien, enligt, först artikel 28.3 b i sjätte direktivet, sedan artikel 371 i mervärdesskattedirektivet, hade rätt att behålla sitt gällande undantag avseende advokattjänster för i praktiken obegränsad tid efter den 1 januari 1978 och att Belgien gjorde det till den 31 december 2013 när det undantaget avskaffades.

44. Den hänskjutande domstolens fråga avser i huvudsak huruvida en medlemsstat som således lagenligt behållit sitt fullständiga undantag för advokattjänster, med beaktande av artikel 47 i stadgan, kan vidmakthålla undantaget i en mer begränsad omfattning.

45. Svaret på denna fråga, som den är ställd, måste klart vara ja – utan att det finns något behov att åberopa artikel 47 i stadgan.

46. Domstolen har funnit att medlemsstaterna, med hänsyn till att artikel 28.3 b i sjätte direktivet gav dem rätt att fortsätta att tillämpa vissa gällande undantag från mervärdesskatt, också hade rätt att behålla sådana undantag i begränsad omfattning, men inte att införa nya undantag eller utvidga omfattningen av gällande undantag.(14) Detsamma måste gälla nu för artikel 371 i mervärdesskattedirektivet.

47. Som emellertid den franska regeringen och kommissionen framhållit har frågan ställts vid en tid när undantaget redan hade avskaffats, i dess helhet, i Belgien.

48. Om frågan ska tolkas bokstavligt kan den inte ha betydelse i målet vid den nationella domstolen, eftersom det inte längre finns någon faktisk möjlighet att undantaget ska kunna bibehållas över huvud taget oavsett om dess omfattning begränsas eller inte. Mot den bakgrunden håller jag med den franska regeringen och kommissionen om att frågan inte kan tas upp till sakprövning.

49. Om frågan emellertid ska förstås som att den avser huruvida undantaget när det väl en gång avskaffats kan återinföras i en mer begränsad omfattning är svaret klart nej. Detta skulle innebära införandet av vad som nu skulle vara ett nytt undantag som inte är förutsatt i mervärdesskattedirektivet, något som inte är tillåtet enligt artikel 371.

Fråga 1 c, första delen (möjlighet till undantag för tjänster som tillhandahålls i ett nationellt rättshjälpssystem)

50. Den hänskjutande domstolen vill ha klarhet i huruvida advokattjänster som tillhandahålls inom ramen för ett nationellt rättshjälpssystem kan undantas antingen enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet som tjänster som har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete eller enligt någon annan bestämmelse i det direktivet.

51. Svaret måste klart vara nej.

52. Vad först gäller artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet har domstolen genomgående fastslagit att undantagen som anges i artikel 132 syftar till att gynna *vissa* verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Undantagen gäller dock inte alla sådana verksamheter utan endast dem som räknas upp och mycket ingående beskrivs där. De uttryck som används för att beskriva dessa undantag ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tjänst som en beskattningsbar person tillhandahåller mot vederlag. Kravet på restriktiv tolkning innebär dock inte att de uttryck som används för att definiera undantagen i artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att de förlorar sin effekt. Föjaktligen ska dessa uttryck tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i mervärdesskattedirektivet och därvid ska särskilt det bakomliggande syftet med undantaget i fråga beaktas.(15)

53. Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet undantar "tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär".

54. Domstolen har inte tidigare haft tillfälle att pröva tillämpningen av den bestämmelsen på tjänster som tillhandahålls av advokater inom ramen för ett nationellt rättshjälppssystem.

55. Den har emellertid prövat huruvida punkt 15 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet (som i förening med artikel 98 i det direktivet ger medlemsstaterna rätt att tillämpa en reducerad skattesats på "leverans av varor och tillhandahållande av tjänster av organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär och som är engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, i den mån dessa transaktioner inte är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132...") kunde gälla tillhandahållande av advokattjänster för vilka betalning erlades helt eller delvis av staten inom ramen för rättshjälppssystemet.(16)

56. I detta sammanhang hänvisade domstolen till rättspraxis rörande undantag enligt nuvarande artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet när den fastslog att advokater inom ramen för rättshjälppssystemet inte på förhand är uteslutna från kategorin i punkt 15 i bilaga III endast av det skälet att det är fråga om privata företag som drivs i vinstsyfte och att medlemsstaterna förfogar över ett utrymme för skönsmässig bedömning när de avgör om vissa organ har social karaktär fastän denna skönsmässiga bedömning ska utövas med de begränsningar som anges i mervärdesskattedirektivet.(17)

57. Vad gäller dessa begränsningar fann domstolen att lagstiftaren avsett att möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats endast avsåg sådana tjänster som tillhandahålls av organ som uppfyller det dubbla kravet att de ska ha social karaktär och vara engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete. Den ansåg att denna avsikt skulle undergrävas om en medlemsstat fritt kunde kvalificera privata företag som drivs i vinstsyfte som sådana organ som avses i punkt 15 endast av det skälet att dessa företag även tillhandahåller tjänster av social karaktär. Härav följer att en medlemsstat, för att kunna leva upp till ordalydelsen i denna punkt, inte kan tillämpa en reducerad mervärdesskattesats för tjänster som tillhandahålls av privata företag som drivs i vinstsyfte endast på grundval av tjänsternas karaktär utan att bland annat beakta dessa företags övergripande syften och hur stabilt deras sociala engagemang är. Yrkesgruppen advokater kan inte generellt anses ha social karaktär. Även om det antogs att de tjänster som advokater och jurister tillhandahåller inom ramen för rättshjälppssystemet har social karaktär och kan kvalificeras som "hjelparbete eller socialt trygghetsarbete", är denna omständighet inte tillräcklig för att kunna dra slutsatsen att advokaterna och juristerna kan kvalificeras som "organ ... som är engagerade i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete" i den mening som avses i punkt 15 i bilaga III till direktiv 2006/112".(18)

58. Det framgår klart av denna rättspraxis och av behovet att i allmänhet tolka bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som har liknande lydelse på samma sätt, att artikel 132.1 g inte ger medlemsstaterna rätt att undanta tjänster som tillhandahålls av advokater inom ramen för ett nationellt rättshjälppssystem från beskattning.

59. Vad för det andra gäller "någon annan bestämmelse i direktivet" måste svaret bli detsamma. Som den franska regeringen framhållit har å ena sidan den hänskjutande domstolen inte föreslagit någon annan bestämmelse som skulle kunna tillåta ett sådant undantag och å andra sidan, om det förelåg någon sådan bestämmelse, skulle den stå i strid med artikel 371 i mervärdesskattedirektivet i det att den skulle tillåta en medlemsstat att *införa ett nytt undantag* för advokattjänster medan artikel 371 endast tillåter *bibehållandet av ett redan gällande undantag* som annars inte förekommer i direktivet.

Frågorna 1–3 (mervärdesskattedirektivets förenlighet med internationella rättsakter och grundläggande principer, såtillvida som det inte ger medlemsstaterna möjlighet att antingen undanta advokattjänster från beskattning eller beskatta sådana tjänster med en reducerad skattesats)

60. Med frågorna 1–3 vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den omständigheten, att advokattjänster inte är undantagna från mervärdesskatt och inte heller kan beskattas med en reducerad skattesats, är förenlig med ett antal grundläggande principer som fastläggs i Europakonventionen, den internationella konventionen, Århuskonventionen och fördraget om Europeiska unionen samt stadgan.(19)

61. Frågorna 1 a och 2 rör rätten till en rättvis rättegång inbegripet rätten till rättegångsbiträde och att låta sig företräddas samt rätten till rättshjälp för dem som saknar tillräckliga medel. Fråga 1 b rör rätten till rättslig prövning som inte är "oöverkomligt kostsam" när det gäller Århuskonventionen och frågorna 1 a och 1 b rör parternas likställdhet i process medan fråga 1 c avser rätt till rättshjälp för dem som saknar tillräckliga medel. Fråga 3 avser likhetsprincipen och icke-diskrimineringsprincipen (som också kan uttryckas som "principen om skatteneutralitet") när det gäller olika behandling av mervärdesskatt på tillhandahållande av möjligtvis jämförbara tjänster.

62. Att behandla frågorna 1 a, 1 b, 1 c, 2 och 3 var för sig efter varandra skulle innebära ett visst mått av upprepningar, eftersom samma eller liknande frågor återkommer flera gånger i

sammanhang som endast i ringa mån skiljer sig åt. Jag föredrar därför att behandla frågorna med utgångspunkt i de olika grundläggande principerna som berörs vilka samtliga är aspekter av den bakomliggande rättigheten till en rättvis rättegång.

63. Låt mig inledningsvis förklara att jag både förstår och sympatiserar med sökandenas farhågor och de syften de eftersträvar i målet vid den nationella domstolen. Tillgång till rättslig prövning är verkligen en grundläggande rättighet som måste säkerställas (även om den aldrig kan vara absolut eller ha företräde framför alla andra överväganden) i den rätt som gäller i både medlemsstaterna och unionen. Utövandet av den rättigheten blir oundvikligen svårare om kostnaden för juridisk rådgivning eller för biträde ökar till följd av att en befrielse från skatt avskaffas.

64. Av skäl som jag ska förklara nedan anser jag ändå inte att mervärdesbeskattningen av advokattjänster är oförenlig med den grundläggande rättigheten till rättslig prövning.

65. I det avseendet har ett antal påståenden gjorts inför domstolen som mer inriktar sig på sättet på vilket Belgien avskaffade sitt särskilda undantag från mervärdesskatt på advokattjänster än på själva avskaffandet. Det har till exempel föreslagits att åtgärder övergångsvis skulle ha vidtagits för att lindra de svårigheter som följde på grund av den plötsliga förändringen, eller att rättshjälpsystemet borde ha reformerats.

66. Enligt min uppfattning skulle åtgärder för att minska verkningarna av införandet av mervärdesskatt på advokattjänster, på kostnaden för tillgång till rättsprövning i Belgien ha varit önskvärda och kunde mycket väl ha medverkat till att säkerställa att den medlemsstaten uppfyllde sina skyldigheter enligt stadgan och Europakonventionen. Domstolen har emellertid ombetts att avgöra huruvida principen i mervärdesskattedirektivet, att advokattjänster ska vara föremål för mervärdesskatt, är förenlig med de åberopade grundläggande rättigheterna och inte sättet varpå Belgien avskaffade undantaget som tidigare tillämpats med stöd av en undantagsbestämmelse.

Rätten till rättshjälp

67. Rätten till rättshjälp för dem som saknar tillräckliga medel att betala för advokattjänster är fastlagd i artikel 6.3 i Europakonventionen, artikel 14.3 d i internationella konventionen och i artikel 47 i stadgan. Den omnämns också i artikel 9.5 i Århuskonventionen, dock inte i så bestämda ordalag, enligt vilken parterna ska "överväga att införa lämpliga stödåtgärder som kan undanröja eller minska ekonomiska och andra hinder för utnyttjandet av tillgången till rättslig prövning".

68. Nationella rättshjälpsystem finansieras – till skillnad från rättsskyddsförsäkring eller frivilligt tillhandahållande av advokater av kostnadsfri juridisk rådgivning *pro bono publico* – till största delen, eller uteslutande, med statliga medel. Att döma av de bestämmelser i rättegångsbalken som anförts av den belgiska regeringen, förefaller detta vara fallet i Belgien. Advokater som tillhandahåller sina tjänster i ett sådant system betalas således av staten. Om deras arvoden höjs med 21procent till följd av att de beläggs med mervärdesskatt måste staten betala 21procent mer. Det är emellertid staten som påför dessa 21procent varför kostnaden för staten för det nationella rättshjälpsystemet är opåverkad.

69. Det framkom faktiskt vid förhandlingen att Belgien i praktiken påfört rättshjälpsarvoden mervärdesskatt med 0procent i syfte att undvika sådan rundgång i betalningarna.(20)

70. Det förefaller därför som om avskaffandet av undantaget för advokattjänster inte har påverkat omfattningen av rättshjälp i Belgien.

71. trots att mervärdesbeskattning av advokattjänster i huvudsak är kostnadsneutral för staten

när det gäller finansiering av rättshjälpsystemet är det sannolikt att den genererar extra inkomster i fråga om tjänster utanför det systemet. En medlemsstat i Belgiens situation får därför större möjligheter som, om den valde att göra det, skulle kunna användas för att höja anslaget till rättshjälpsystemet, till exempel genom att höja tröskelvärdena för rätt till rättshjälp om det visade sig att mervärdesbeskattningen var otillbörligt betungande för dem vars ekonomiska situation låg strax över dessa tröskelvärden. Jag vill emellertid betona att ett sådant val ankommer på medlemsstaten i fråga mot bakgrund av samtliga omständigheter rörande finansiering av rättegångskostnader i dess rättssystem och att det på intet sätt vare sig styrs eller utesluts på grund av tillämpning av det gemensamma mervärdesskattesystemet som det anges i mervärdesskattedirektivet.(21)

72. Jag vill slutligen tillägga att mervärdesbeskattning av advokattjänster inte har någon verkan på tjänster som tillhandahålls *pro bono*, vilka inte tillhandahålls mot vederlag, och att en ökning av kostnaden för rättsskyddsförsäkring är en fråga som faller under min nästa rubrik rörande kostnader för tillgång till rättsprövning när rättshjälp inte föreligger.

73. Jag anser därför att mervärdesbeskattning av advokattjänster inte påverkar rätten till rättshjälp som säkerställs av artikel 47 i stadgan eller av något annat instrument som är bindande för unionens institutioner.

Kostnad för tillgång till rättsprövning utan rättshjälp

74. Det är klart att rätten till en rättvis rättegång förutsätter att en part i processen eller en tilltalad person inte av kostnadsskäl hindras från att erhålla lämplig rådgivning och rättegångsbiträde.

75. Det är också ett faktum att juridisk rådgivning och biträde kostar pengar (bortsett från tjänster som tillhandahålls *pro bono* enligt beslut av den enskilde advokaten).

76. I vissa fall får medellösa parter eller tilltalade kostnaden betald helt eller delvis av det allmänna och som jag visat finns det inte någon anledning till att mervärdesbeskattning av tjänsterna i fråga på något sätt skulle påverka den situationen.

77. När en part eller en tilltalad däremot själv måste betala för advokattjänster helt eller delvis kommer en ökning av kostnaden för dessa tjänster i större eller mindre omfattning att öka den ekonomiska bördan för utövandet av rätten till tillgång till en domstol och till en rättvis rättegång. I detta sammanhang riskerar mervärdesbeskattning av advokattjänster i fall där det tidigare inte togs ut någon mervärdesskatt att öka kostnaden för dessa tjänster för icke-beskattningsbara personer eller för beskattningsbara personer som inte kan dra av det beloppet som ingående skatt på grund av att tjänsterna i fråga inte är kostnadskomponenter i deras utgående beskattningsbara transaktioner.

78. Några synpunkter måste emellertid anföras i detta avseende.

79. För det första har den hänskjutande domstolen själv anfört, och den franska och den grekiska regeringen betonat, att Europadomstolen funnit att, vad gäller Europakonventionen, rätten till domstolsprövning inte är absolut. Den kan vara begränsad, eftersom den behöver regleras av staten, som åtnjuter visst mått skönsmässig bedömning förutsatt att begränsningarna inte inskränker eller minskar den enskildes rätt på ett sådant sätt eller i en sådan omfattning att själva kärnan i rättigheten bortfaller, och att begränsningarna fyller ett legitimt syfte och att de står i rimlig proportion till de eftersträlvade målen.(22)

80. EU-domstolen har också funnit att principen om ett effektivt domstolsskydd, såsom

fastställd i artikel 47 i stadgan, kan, i fråga om rätten att inte behöva betala domstolsavgifter och/eller arvode för biträde av advokat, underkastas villkor förutsatt att de inte utgör en inskränkning av rätten till domstolsprövning som innebär en kränkning av kärnan i denna rättighet, att de har ett berättigat ändamål och att de står i rimlig proportion till det eftersträvade målet.(23)

81. Jag anser inte att en ökning av kostnaden för advokattjänster, även om den skulle uppgå till 21procent, kan betecknas som en kränkning av kärnan i rätten till domstolsprövning. Vad gäller det eftersträvade målet kan varken ett statsfinansiellt syfte (som trots allt är det grundläggande syftet med all beskattning) eller önskemålet att likställa belgisk rätt med rätten i övriga medlemsstater (och systemet enligt ett harmoniserande direktiv) eller avskaffande av snedvridning av konkurrens anses som något annat än berättigat vid tillämpning av unionsrätten. Slutligen kan därvidlag den normala nationella mervärdesskattesatsen inte på något sätt anses vara oproportionerlig i förhållande till dessa ändamål.

82. För det andra, som särskilt den belgiska regeringen framhållit, fick också de belgiska advokater vars tjänster blev föremål för mervärdesskatt den 1 januari 2014 rätt att dra av ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som förvärvats för de tjänster som de tillhandahåller. Deras egna kostnader minskade därför med den mervärdesskatt som de betalade för sådana förvärv. Med antagande att de inte gjorde någon annan anpassning utan endast tillämpade den normala mervärdesskattesatsen på sina nettoarvoden och drog av den ingående skatten skulle dessa arvoden inte ha ökat med 21procent, utan med 21procent minskat med en andel svarande mot den mervärdesskatt som de fick rätt att dra av. Det medges att advokater kanske inte har sådana höga ingående kostnader som många andra näringsidkare men denna effekt kan inte helt lämnas utan avseende.

83. För det tredje är det ett välkänt faktum att näringsidkare, trots den teori som ligger bakom mervärdesskattesystemet, som tillhandahåller varor och tjänster till icke-beskattningsbara personer (det vill säga slutkonsumenter) normalt inte sätter sina priser före skatt för sig och sedan mekaniskt lägger till mervärdesskatt med tillämplig skattesats på dessa priser. På varje konkurrensutsatt konsumentmarknad måste de beakta, för att bara ge två exempel, de högsta priser inklusive skatt som marknaden kan bära eller det lägsta pris som ger dem en omsättning som är tillräcklig för att göra en lägre vinstmarginal lönande. När mervärdesskattesatser går upp eller ned för näringsidkare därför ofta inte vidare dessa ändringar (fullt ut) till konsumenterna.

84. I praktiken kan det därför inte hävdas att det föreligger ett nära och automatiskt samband mellan en höjning av den tillämpliga mervärdesskattesatsen (i förevarande fall från ett läge där inte någon mervärdesskatt är utkrävbar men utan avdragsrätt till 21procent med full avdragsrätt) och en ökning av kostnaden för varor och tjänster som erbjuds konsumenter.

85. I Belgien regleras inte advokatarvoden i lag utan avtalas mellan advokaten och klienten. I detta avseende ska advokater agera med "det omdöme som förväntas av dem vid fullgörandet av deras uppgifter" och arvoden ska inte "överskrida gränserna för vederbörlig måttlighet".(24) Möjliga beräkningssätt innefattar ett timarvode för utfört arbete, ett engångsbelopp i relation till det slag av rättegång det är fråga om eller en procentsats av det belopp som rättegången gäller. Det är tillåtet att låta arvodet bero på resultatet i rättegången (men inte att låta arvodet helt bero på resultatet). Andra kriterier kan beaktas vid anpassningen av arvodesnivån, till exempel klientens ekonomiska ställning eller advokatens erfarenhet, specialistkompetens eller renommé.(25) Även innan sådan anpassning sker förefaller arvodesnivåerna variera kraftigt i Belgien.(26)

86. Det förefaller därför osannolikt att avskaffandet av undantaget för advokattjänster från mervärdesskatt oundvikligen kommer att medföra en ökning över hela linjen av kostnaderna för tillgång till rättsprövning. Och (som kommissionen framhållit) anser sannolikt parter i en process att de tillhandahållna tjänsternas kvalitet och den "valuta för pengarna" som erbjuds är viktigare

kriterier än den rena (förhandlingsbara) kostnaden för tjänsten.

87. För det fjärde är det ibland möjligt för advokater att tillämpa ett visst mått av intern subventionering i deras verksamhet genom att anpassa arvoden i anledning av införandet av mervärdesskatt på deras tjänster för att lindra effekten därav för parter för vilka annars kostnaden för tjänsterna kunde vara avskräckande. Enligt den webbplats som tillhör *Ordre des barreaux francophones et germanophone* är klientens ekonomiska ställning det första som advokater beaktar vid bestämmandet av deras arvoden inom ramen för vederbörlig måttfullhet. Det kan därför vara möjligt att tillämpa en sådan arvodesnivå för klienter som inte har rätt till rättshjälp för att inte någon ska nekas sin grundläggande rätt till rättslig prövning av kostnadsskäl. Med detta sagt delar jag helt den uppfattning som framfördes vid förhandlingen av ombudet för Jimmy Tessens m.fl. att en sådan möjlighet inte föreligger för alla advokater utan beror på vilka klienter varje advokat har.

88. Jag finner därför att det inte finns något i mervärdesskattedirektivet eller i Belgiens beslut att avskaffa befrielsen från mervärdesskatt på advokattjänster, som riskerar att stå i strid med artikel 47 i stadgan av den anledningen att påförande av mervärdesskatt ökar kostnaden för tillgång till domstolsprövning.

89. I huvudsak kan samma bedömning göras beträffande artikel 9.4 och 9.5 i Århuskonventionen. Ett antal ytterligare särskilda synpunkter kan emellertid anföras i detta avseende.

90. Uttrycket "inte oöverkomligt kostsam" (som används i artikel 9.4 i Århuskonventionen) har tolkats av domstolen i samband med artikel 10a i direktiv 85/337(27) på så sätt att det betyder att berörda personer inte till följd av det kostnadsansvar som detta kan medföra får hindras från att väcka eller föra en talan vid domstol. Vid prövning av frågor rörande detta krav ska nationella domstolar beakta såväl den rättssökandes intressen som allmänintresset av miljöskydd. När de gör det får de inte grunda sig enbart på den rättssökandes ekonomiska situation utan de måste även göra en objektiv analys av kostnadernas storlek. De får beakta de aktuella parternas situation, huruvida det föreligger rimliga utsikter att den rättssökande når framgång, den betydelse som talan har för den rättssökande och för miljöskyddet, huruvida de materiella och processuella rättsreglerna är komplicerade, huruvida talan i något skede har varit att anse som grundlös och förekomsten av ett nationellt system för rättshjälp eller en nationell ordning för begränsning av betalningsansvaret för rättegångskostnaderna.(28)

91. Det är således klart att bedömningen av huruvida kravet att rättsmedlen inte ska vara oöverkomligt kostsamma har uppfyllts ska göras från fall till fall. Domstolen har ändå uttalat att kravet inte kan anses ha blivit införlivat i nationell rätt på ett riktigt sätt såvida inte "den nationella domstolen enligt lag är skyldig att säkerställa att förfarandet inte blir oöverkomligt kostsamt för sökanden".(29) I förevarande mål har inte någon av parterna i målet vid den nationella domstolen hävdats att kravet har införlivats i belgisk rätt på ett riktigt sätt.

92. Artikel 9.4 i Århuskonventionen hänvisar dessutom till förfarandena som anges i artikel 9.1–9.3 som var och en hänvisar till kriterier i nationell rätt. Domstolen har av den anledningen funnit att artikel 9.3 inte innehåller någon ovillkorlig och tillräckligt precis skyldighet som är ägnad att direkt reglera enskildas situation och verkställigheten och verkningarna av bestämmelsen är beroende av att det antas en ytterligare rättsakt. Den kan följaktligen inte åberopas till stöd för att ifrågasätta giltigheten av en bestämmelse i unionsrätten.(30)

93. Vad gäller artikel 9.5 i Århuskonventionen räcker det att konstatera att den bestämmelsen endast kräver att parterna ska "överväga" att införa lämpliga stödåtgärder som kan undanröja eller minska ekonomiska och andra hinder för utnyttjande av tillgången till rättslig prövning. Den kan

därför inte åberopas till stöd för att angripa giltigheten av någon bestämmelse i unionslagstiftningen som faktiskt antagits.

Parternas likställdhet

94. Frågan här gäller i huvudsak den omständigheten, att beskattningsbara personer som nyttjar advokattjänster för sina skattepliktiga transaktioner har rätt att dra av den (ingående) mervärdesskatt som ska betalas för dessa tjänster från den (utgående) mervärdesskatt som de ska redovisa till skattemyndigheterna medan slutkonsumenter (eller beskattningsbara personer som nyttjar advokattjänster för andra ändamål än deras skattepliktiga transaktioner) däremot inte åtnjuter sådan avdragsrätt. Enligt sökandena i målet vid den nationella domstolen befinner sig följaktligen personer i den senare kategorin i en (ekonomiskt) sämre ställning i varje rättsvist än personer i den förstnämnda kategorin.

95. Som Europadomstolen funnit vid tillämpning av artikel 6 i Europakonventionen innefattar begreppet rättvis rättegång kravet på parternas likställdhet i processen, det vill säga en rättvis jämvikt mellan parterna i rättegången, och innebär att varje part ska ges en rimlig möjlighet att lägga fram sin sak på villkor som inte medför väsentliga nackdelar för honom eller henne gentemot motparten.⁽³¹⁾ Den domstolen har i sin praxis behandlat olika fall där kravet på parternas likställdhet inte har uppfyllts⁽³²⁾ men har aldrig såvitt jag vet haft att avgöra ett fall i vilket kostnaden för juridiska tjänster påförts en värdebaserad skatt som definitivt drabbade den ena parten men inte den andra.

96. Det fall som är mest analogt med en sådan situation förefaller vara fallet "McDonald's Two",⁽³³⁾ i vilket två enskilda personer, som stämts av snabbmatskedjan McDonald's för förtal bestående i offentliggörande av ett mot kedjan kritiskt flygblad, nekades rättshjälp för sitt försvar.⁽³⁴⁾ Europadomstolen hänvisade i synnerhet till att rättegången pågått ovanligt länge och var ovanligt rättsligt komplicerad när den fann att vägran att bevilja rättshjälp medförde att svarandena framtogs möjligheten att effektivt lägga fram sin sak och bidrog till en oacceptabel bristande likställdhet gentemot McDonald's, varför det förelåg ett åsidosättande av artikel 6.1 i Europakonventionen.

97. Jag anser emellertid inte att detta beslut är till någon särskild nytta för de här aktuella sökandena i målet vid den nationella domstolen. Visserligen gäller fallet en situation där en av parterna har bättre råd än den andra att betala för advokattjänster. Det är emellertid klart att Europadomstolen i sin dom godtog att en viss grad av bristande likställdhet mellan parterna beroende på skillnader i förmågan att betala för sådana tjänster kan och till och med måste godtas. Konstaterandet att det förelåg ett åsidosättande av artikel 6.1 grundades på de särskilda omständigheterna i målet, närmare bestämt lång och komplicerad rättegång som inletts av ett rikt multinationellt företag mot två låginkomsttagare som förvägrats rättshjälp trots att det var möjligt enligt lagen att bevilja sådan hjälp.

98. Som jag redan framhållit är reglerna om rättshjälp helt opåverkade av reglerna om tillämpning av mervärdesskatt på advokattjänster. Medlemsstaterna kan emellertid använda rättshjälp som en motvikt mot parternas bristande likställdhet och kan vara skyldiga att göra det i vissa fall (som exempelvis i målet McDonald's Two). Men Europadomstolens praxis kan inte enligt min uppfattning tolkas så, att medlemsstaterna inte ska tillämpa en skatt om 21 procent som kan dras av av vissa processparter och inte av andra.

99. Samtidigt som en maximal skillnad i kostnader i förhållandet 121:100 faktiskt försätter en processpart i en sämre ställning gentemot motparten, anser jag emellertid att den inte inkräktar på själva kärnan i rätten till rättsprövning. I vart fall föreligger inte någon skyldighet för staten att säkerställa absolut likställdhet mellan parterna.

100. Jag noterar också att frågan om bristande likställdhet mellan parter även sannolikt påverkas av andra faktorer, i synnerhet skillnader i den "valuta för pengarna" som erbjuds av olika advokater och i parternas finansiella styrka. Om till exempel en förmögen konsument är i tvist med en näringsidkare som har ekonomiska problem innebär det faktum att näringsidkaren kan dra av mervärdesskatten på de advokatarvoden som han betalar sannolikt inte att han försätts i en bättre ställning än konsumenten om han inte har råd att anlita en advokat som är lika bra som den som hans motpart anlitar. Om mannen på gatan å andra sidan är i tvist med ett multinationellt hänsynslöst jätteföretag är det osannolikt att det multinationella företags rätt att dra av mervärdesskatten på externa advokattjänster är av avgörande betydelse för den uppenbara bristande likställdheten.

Likabehandling, icke-diskriminering och skatteneutralitet

101. Fråga 3 gäller huruvida underlåtenheten att undanta advokattjänster från mervärdesskatt innebär förbjuden diskriminering av dessa tjänster i jämförelse med annan "verksamhet av allmänt intresse" som räknas upp i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet.

102. Enligt fast rättspraxis gäller att "likabehandlingsprincipen, som i fråga om mervärdesskatt motsvaras av principen om skatteneutralitet, innebär att lika situationer inte får behandlas olika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling".(35)

103. Jag har redan påpekat att syftet med undantagen som anges i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet inte är att gynna alla verksamheter av allmänt intresse utan endast vissa av dem, nämligen dem som "räknas upp och mycket ingående beskrivs där".(36) I det avseendet påpekade jag i mitt förslag till avgörande i målet Horizon College och Haderer att förteckningen över undantagen inte är systematisk till sin karaktär, vilket innebär att slutsatser angående avsikten inte nödvändigtvis kan extrapoleras från ett undantag till ett annat.(37)

104. Låt oss emellertid för diskussionens skull anta att min slutsats i det målet var felaktig eller i vart fall uttrycktes i alltför generella termer. Är det då möjligt att urskilja någon form av inneboende logik bakom de undantag som anges i artikel 132.1?

105. Dessa undantag avser sammanfattningsvis följande: posttjänster (punkt a), olika sjukvårds- och sjukvårdsrelaterade tjänster (punkterna b–e och p), grupper av personer som bedriver skattebefriad verksamhet (punkt f), hjälparbete och socialt trygghetsarbete (punkt g), skydd för och utbildning av barn och ungdomar (punkterna h–j) tillsammans med deras idrottsverksamhet (punkt m), religiös, kulturell och därtill relaterad verksamhet (punkterna k, l och n), penninginsamling för verksamheter som anges i punkterna b, g–i och l–n (punkt o) och verksamhet som utförs av offentliga radio- och televisionsorgan (punkt q).

106. Vissa av verksamheterna i fråga undantas om de saknar vinstsyfte (se, till exempel, punkterna g och h) medan andra kan bedrivas i kommersiellt syfte (se, till exempel, punkt j). I vissa fall krävs att en snedvridning av konkurrens inte är sannolik (punkterna f, l och o).

107. I den mån det kan sägas föreligga en gemensam nämnare för dessa verksamheter kan det konstateras att de kan delas in i fyra grupper, nämligen offentlig kommunikation, sjukvård och social trygghet, utbildning och kultur i vid mening. Det finns inte någon grund för att anse att

advokattjänster generellt hör till någon av dessa grovt angivna grupper eller konkurrerar med dem eller ens liknar dem⁽³⁸⁾ och ännu mindre att de utgör någon av de verksamheter som räknas upp i detalj.

108. Att anse att andra verksamheter än sådana som räknas upp och beskrivs i artikel 132.1 borde åtnjuta befrielse från skatt genom analogi, skulle innebära en förändring i grunden av den rättspraxis enligt vilken ”de uttryck som används för att beskriva dessa undantag ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tjänst som en beskattningsbar person tillhandahåller mot vederlag”.⁽³⁹⁾

109. Härav följer enligt min uppfattning att det inte finns någon grund för att anse att den omständigheten, att advokattjänster inte ingår i den förteckning som anges i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet, medför att lika situationer behandlas olika .

Förslag till avgörande

110. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Cour constitutionnelle (konstitutionsdomstolen, Belgien) på följande sätt:

1) Artikel 371 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006, om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, en medlemsstat, som enligt den bestämmelsen har fortsatt att undanta tillhandahållande av advokattjänster från mervärdesskatt, får begränsa omfattningen av det undantaget utan att helt avskaffa det. Efter att ha helt avskaffat undantaget får den medlemsstaten emellertid inte återinföra samma undantag med ett mer begränsat tillämpningsområde.

2) Varken artikel 132.1 g eller någon annan bestämmelse i direktiv 2006/112 ger medlemsstaterna rätt att från mervärdesskatt undanta tillhandahållande av advokattjänster inom ramen för ett nationellt system för rättshjälp som tjänster som har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete.

3) Vid bedömningen av tolkningsfrågorna har det inte framkommit något som skulle kunna påverka giltigheten av direktiv 2006/112.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3 – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

4 – Undertecknad i Rom den 4 november 1950. Samtliga medlemsstater har undertecknat Europakonventionen men Europeiska unionen som sådan har inte anslutit sig; se domstolens yttrande 2/13, EU:C:2014:2454.

5 – Antagen den 16 december 1966 av Förenta Nationernas generalförsamling, Förenta Nationernas traktatsamling, vol. 999, s. 171 och vol. 1057, s. 407. Samtliga medlemsstater i Europeiska unionen har anslutit sig till internationella konventionen som trädde i kraft den 23 mars 1976.

6 – Undertecknad i Århus den 25 juni 1998 och godkänd av gemenskapen genom rådets beslut

2005/370/EG av den 17 februari 2005 (EUT L 124, s. 1). Den införlivades i unionsrätten genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/35/EG av den 26 maj 2003 om åtgärder för allmänhetens deltagande i utarbetande av vissa planer och program avseende miljön och om ändring, med avseende på allmänhetens deltagande och rätt till rättslig prövning, av rådets direktiv 85/337/EEG och 96/61/EG (EUT L 156, s. 17).

7 – EUT C 83, 2010, s. 389.

8– Undantag enligt artikel 135 och artikel 136 är inte aktuella i förevarande mål.

9 – Till den 1 januari 2007 återfanns samma bestämmelser i artikel 28.3 b i, och i bilaga F till, sjätte mervärdesskattedirektivet.

10 – Det vill säga advokater ("avocats/advokaten"). Tjänster som tillhandahålls av notaries och förrättningsmän hade också varit undantagna fram till den 31 december 2011 när det undantaget avskaffades.

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

12– Se, till exempel, webbplats för Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

13– Dom kommissionen/Frankrike (C?492/08, EU:C:2010:348, punkterna 45–47).

14 – Se dom Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, punkt 17), dom Norbury Developments,(C?136/97, EU:C:1999:211, punkt 19) och dom Idéal tourisme (C?36/99, EU:C:2000:405, punkt 32). Se även, analogt, dom Danfoss och AstraZeneca (C?371/07, EU:C:2008:711, punkterna 24–44) (beträffande den jämförbara möjligheten att behålla undantag från rätten att dra av ingående mervärdesskatt).

15– Se, till exempel, dom Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, punkterna 17–20 och där angiven rättspraxis).

16– Dom kommissionen/Frankrike, C?492/08, EU:C:2010:348.

17– Dom kommissionen/Frankrike, C?492/08, EU:C:2010:348, punkterna 36–41 och där angiven rättspraxis.

18– Dom kommissionen/Frankrike (C?492/08, EU:C:2010:348, punkterna 43–47).

19– Det är visserligen sant att Europakonventionen och den internationella konventionen inte formellt har införlivats i unionsrätten (se dom Inuit Tapiriit Kanatami m.fl./kommissionen, C?398/13 P, EU:C:2015:535, punkt 45 och där angiven rättspraxis). Emellertid har det förhållandet, att innebörden och räckvidden av de rättigheter som garanteras i stadgan är desamma som motsvarande rättigheter som garanteras i Europakonventionen, föranlett domstolen att genomgående hänvisa till den senare och till Europadomstolens avgöranden vid tolkningen av stadgan. Dessutom har domstolen framhållit att på området för mänskliga rättigheter har Europakonventionen särskild betydelse och den internationella konventionen är bland de internationella instrument som den beaktar vid tillämpning av allmänna principer inom unionsrätten (se, till exempel, dom parlamentet/rådet, C?540/03, EU:C:2006:429, punkterna 35–38 och där angiven rättspraxis).

20– Samtidigt som ett sådant förfarande får samma resultat från statens synpunkt som att ta ut mervärdesskatt och återföra de erhållna beloppen in i rättshjälpssystemet har jag vissa tvivel

huruvida det är förenligt med mervärdesskattesystemet. Utöver att det är oförenligt i formell mening kan det också påverka tilldelningen av unionens egna medel som omfattar en procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt (se artikel 2.1 b i rådets beslut 2007/436/EG, Euratom, av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, s. 17)). Denna fråga har emellertid inte berörts i, och saknar betydelse för, den nationella domstolens frågor i förevarande fall.

21 – Rättshjälpssystemen i medlemsstaterna varierar kraftigt i fråga om finansiering och omfattning av skyddet. Se, till exempel, *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise*, som tagits fram av European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ), av vilken det framgår att år 2012 var Österrikes rättshjälpbudget 2,25 EUR per invånare, sammanlagt något mindre än statens inkomst av domstolsavgifter och skatter medan Sveriges budget var 24,74 EUR per invånare varav endast 1 procent täcktes av domstolsavgifter eller skatter. Sådana frågor ankommer emellertid enligt nu gällande unionsrätt helt på varje medlemsstat att hantera förutsatt att stadgan, Europakonventionen och Europadomstolens avgöranden iaktas, se, till exempel, skäl 48 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/48/EU av den 22 oktober 2013 om rätt till tillgång till försvarare i straffrättsliga förfaranden och förfaranden i samband med en europeisk arresteringsorder samt om rätt att få en tredje part underrättad vid frihetsberövande och rätt att kontakta tredje parter och konsulära myndigheter under frihetsberövandet (EUT L 294, s. 1).

22– Se, till exempel, Europadomstolens dom av den 14 januari 2014 i målet Jones m.fl. mot Förenade kungariket nr 34356/06 och nr 40528/06, CEDH, § 186.

23– Se, till exempel, beslut GREP (C-156/12, EU:C:2012:342, punkt 35 och följande punkter samt beslutsdelen). Se även, beträffande rätten till ett effektivt rättsmedel enligt artikel 47 i stadgan, dom Orizzonte Salute (C-61/14, EU:C:2015:655, punkt 49).

24– Artikel 446b i den belgiska rättegångsbalken.

25– Se webbplats som tillhör Ordre des barreaux francophones et germanophone: <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

26– En undersökning som utförts i december 2007 för Europeiska kommissionen benämnd *Study on the Transparency of Costs of Civil Judicial Proceedings in the European Union* anger att den genomsnittliga timersättningen före skatt för advokattjänster i Belgien låg mellan 100 EUR och 250 EUR (se https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do). Enligt ett antal advokaters webbplatser år 2015 tycks grundersättning per timme utanför Bryssel variera mellan minst 80 EUR och 150 EUR medan det av en färsk nyhetsartikel framgår att en advokatbyrå i Bryssel som anlitas av den belgiska regeringen debiterade mellan 225 EUR och 600 EUR per timme efter rabatter men före skatt (se http://www.rtb.be/info/belgique/detail_la-ministre-galant-appelee-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926).

27– Rådets direktiv 85/337/EEG av den 27 juni 1985 om bedömning av inverkan på miljön av vissa offentliga och privata projekt (EGT L 175, s. 40; svensk specialutgåva, område 15, volym 6, s. 226). Se fotnot 6 ovan. Det femte stycket i artikel 10a kräver att förfarandena ska vara ”rättvisa, snabba och inte oöverkomligt kostsamma”.

28– Dom Edwards och Pallikaropoulos (C-260/11, EU:C:2013:221, punkt 36 och följande punkter samt domslutet).

29– Dom kommissionen/Förenade kungariket (C-530/11, EU:C:2014:67, punkt 55).

30– Se, till exempel, dom rådet och parlamentet/kommissionen och kommissionen/Vereniging Milieudefensie och Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht (C-401/12 P–C-403/12 P, EU:C:2015:4, punkterna 54 och 55 och där angiven rättspraxis).

31– Se, till exempel, Europadomstolens dom av den 27 oktober 1993 i målet *Dombo Beheer B.V. mot Nederländerna*, nr 14448/88, serie A nr. 274, § 33, av den 23 oktober 1996 i målet *Ankerl mot Schweiz*, Recueil des arrêts et décisions 1996-V; § 38, av den 7 juni 2001 i målet *Kress mot Frankrike* [GC], nr 39594/98, CEDH 2001 VI, § 72 och av den 4 juni 2002 i målet *Komanický mot Slovakien*, nr 32106/96, 2002, § 45. I sin bedömning av principen om parternas likställdhet har EU-domstolen antagit samma ståndpunkt; se dom *Otis m.fl.* (C-199/11, EU:C:2012:684, punkt 71) och dom *Guardian Industries och Guardian Europe mot kommissionen* (C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punkt 31).

32– Till exempel när ena partens överklagande inte delgavs den andra parten (Europadomstolens dom av den 6 februari 2001 i målet *Beer mot Österrike*, nr 30428/96, § 19), tiden hade slutat löpa endast i förhållande till en av parterna (Europadomstolens dom av den 11 januari 2001 i målet *Platakou mot Grekland*, nr 38460/97, CEDH 2001-I, § 48 och av den 5 november 2002 i målet *Wynen mot Belgien*, nr 32576/96, CEDH 2002-VIII, § 32), endast ett av två huvudvittnen tilläts vittna (Europadomstolens dom av den 27 oktober 1993 i målet *Dombo Beheer B.V. mot Nederländerna*, nr 14448/88, serie A nr 274, §§ 34 och 35), den ena parten hade betydande fördelar i fråga om tillgång till relevant information, intog en dominerande ställning i rättegången och utövade avsevärt inflytande på domstolens bedömning (Europadomstolens dom av den 24 april 2003 i målet *Yvon mot Frankrike*, nr 44962/98, CEDH 2003-V, § 37) eller ena partssidan innehade ställningar eller funktioner som medförde fördelar för dem och domstolen gjorde det svårt för den andra partssidan att på allvar försvara sig genom att inte tillåta förebringande av relevant skriftlig och muntlig bevisning (Europadomstolens dom av den 24 februari 1997 i målet *De Haes och Gijssels mot Belgien*, nr 19983/92, Recueil des arrêts et décisions, 1997-I, §§ 54 och 58).

33– Europadomstolens dom av den 15 februari 2005 i målet *Steel och Morris mot Förenade kungariket*, nr 68416/01, CEDH 2005-II, §§ 59–72.

34– Fastän svarandena uppfyllde de allmänna ekonomiska villkoren för rätt till rättshjälp var förtalsmål i princip undantagna från rättshjälpssystemet men en möjlighet att bevilja sådan hjälp i undantagsfall utnyttjades inte.

35– Se, beträffande ett nyare exempel, dom *Jetair och BTW-eeenheid BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, punkt 53).

36 – Se ovan punkt 52.

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

38 – Se, i det avseendet, dom *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49), där domstolen påpekade att ”fastän åsidosättande av principen om skatteneutralitet endast kan föreligga om det är fråga om näringsidkare som konkurrerar med varandra ... kan likabehandlingsprincipen på skatteområdet åsidosättas genom andra former av diskriminering som påverkar näringsidkare som inte nödvändigtvis konkurrerar med varandra men ändå befinner sig i jämförbara situationer i andra avseenden”.

39 – Se ovan punkt 52.