

Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

28. července 2016 (*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Platnost a výklad směrnice – Poskytování služeb advokáty – Povinnost k DPH – Právo na účinný prostředek nápravy – Rovnost zbraní – Právní pomoc“

Ve věci C-543/14

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour constitutionnelle (Ústavní soud, Belgie), ze dne 13. listopadu 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 27. listopadu 2014, v řízení

Ordre des barreaux francophones et germanophone a další,

Jimmy Tessens a další,

Orde van Vlaamse Balies,

Ordre des avocats du barreau d'Arlon a další

proti

Conseil des ministres,

za přítomnosti:

Association Syndicale des Magistrats ASBL,

Conseil des barreaux européens,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda a K. Jürimäe, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. prosince 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Ordre des barreaux francophones a germanophone a další V. Letellierem, R. Leloupem, E. Huismanem, J. Buelensem a C. T'Sjoen, avocats,
- za J. Tessense a další J. Tourym a M. Denysem, avocats,
- za Orde van Vlaamse Balies D. Lindemanssem a E. Traversou, avocats,

- za Ordre des avocats du barreau d’Arlon a další D. Lagassem, avocat,
- za Association Syndicale des Magistrats ASBL V. Letellierem, avocat,
- za Conseil des barreaux européens M. Mausem a M. Delanotem, avocats,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem a A. Dimitrakopoulou, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu D. Colasem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za Radu Evropské unie E. Chatziioakeimidou a E. Moro, jakož i M. Moorem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi H. Krämerem a J.-F. Brakelandem, jakož i M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. března 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Ordre des barreaux francophones et germanophone (Komora francouzsky a německy hovořících advokátů), Jimmy Tessensem, Orde van Vlaamse Balies (Vlámská advokátní komora), Ordre des avocats du barreau d’Arlon (Advokátní komora v Arlonu) a dalšími fyzickými a právníckými osobami na jedné straně a Conseil des ministres (Ministerská rada) na straně druhé v otázce návrhu na zrušení článku 60 loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (*Moniteur belge* ze dne 1. srpna 2013, s. 48270) (zákon ze dne 30. července 2013, jímž se mění některé právní předpisy, dále jen „zákon ze dne 30. července 2013“), na jehož základě měly být osvobozeny od daně z přidané hodnoty (DPH) služby poskytované advokáty při obvyklém výkonu jejich činnosti.

Právní rámec

Mezinárodní právo

EÚLP

3 Článek 6 evropské Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950 (dále jen „EÚLP“) stanoví:

„1. Každý má právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem zřízeným zákonem, který rozhodne o jeho občanských právech nebo závazcích nebo o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění proti němu. [...]

[...]

3. Každý, kdo je obviněn z trestného činu, má tato minimální práva:

[...]

c) obhajovat se osobně nebo za pomoci obhájce podle vlastního výběru nebo, pokud nemá prostředky na zaplacení obhájce, aby mu byl poskytnut bezplatně, jestliže to zájmy spravedlnosti vyžadují;

[...]"

4 Článek 14 EÚLP stanoví:

„Užívání práv a svobod přiznaných touto Úmluvou musí být zajištěno bez diskriminace založené na jakémkoli důvodu, jako je pohlaví, rasa, barva pleti, jazyk, náboženství, politické nebo jiné smýšlení, národnostní nebo sociální původ, příslušnost k národnostní menšině, majetek, rod nebo jiné postavení.“

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

5 Článek 14 odst. 1 a 3 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech přijatého Valným shromážděním Organizace spojených národů dne 16. prosince 1966, který vstoupil v platnost dne 23. března 1976 (dále jen „MPOPP“), zní takto:

„1. Všechny osoby jsou si před soudem rovny. Každý má úplně stejné právo, aby byl spravedlivě a veřejně vyslechnut nezávislým a nestranným soudem, který rozhoduje buď o jeho právech a povinnostech, nebo o jakémkoli trestním obvinění vzneseném proti němu. [...]

[...]

3. Každý, kdo je obviněn z trestného činu, má mít tyto minimální záruky:

[...]

b) má mít dostatek času a možností pro přípravu své obhajoby a na to, aby se mohl spojit s obhájcem podle své vlastní volby;

[...]

d) má být souzen za své přítomnosti a obhajovat se osobně nebo prostřednictvím obhájce, kterého si sám zvolí; má být poučen o svých právech a má mu být poskytnuta právní pomoc v každém případě, kdy toho zájmy spravedlnosti vyžadují, a aniž by v takovém případě sám platil náklady, jestliže nemá dostatečné prostředky k úhradě.

[...]"

6 Článek 26 MPOPP stanoví

„Všichni jsou si před zákonem rovni a mají právo na stejnou ochranu zákona bez jakékoli diskriminace. Zákon zakáže jakoukoli diskriminaci a zaručí všem osobám stejnou a účinnou ochranu proti diskriminaci z jakýchkoli důvodů, například podle rasy, barvy, pohlaví, jazyka, náboženství, politického nebo jiného přesvědčení, národnostního nebo sociálního původu, majetku a rodu.“

Aarhuská úmluva

7 Článek 9 Úmluvy o přístupu k informacím, účasti veřejnosti na rozhodování a přístupu k právní ochraně v záležitostech životního prostředí, podepsané dne 25. března 1998 a přijaté jménem Evropského společenství rozhodnutím Rady 2005/370/ES ze dne 17. února 2005 (Úř. věst. 2005, L 124, s. 1) (dále jen „Aarhuská úmluva“), stanoví:

„1. Každá strana v rámci své vnitrostátní právní úpravy zajistí, aby každý, kdo se domnívá, že jeho žádost o informace podle článku 4 byla ignorována, neprávem zamítnuta, ať již částečně nebo plně, nesprávně zodpovězena nebo nebyla jinak vyřízena podle ustanovení článku 4, měla možnost dosáhnout přezkoumání postupu před soudem nebo jiným nezávislým a nestranným orgánem zřízeným ze zákona.

[...]

2. Každá strana v rámci své vnitrostátní právní úpravy zajistí, aby osoby z řad dotčené veřejnosti

a) mající dostatečný zájem nebo

b) u nichž trvá porušování práva v případech, kdy to procesní správní předpis strany požaduje jako předložnou podmínku,

mohly dosáhnout toho, že soud nebo jiný nezávislý a nestranný orgán zřízený zákonem přezkoumá po stránce hmotné i procesní zákonnost jakýchkoliv rozhodnutí, akce nebo nečinnosti podle ustanovení článku 6 a v případech, kdy je tak stanoveno vnitrostátním právem a aniž by tím byl dotčen odstavec 3 článku 9, i dalších relevantních ustanovení této úmluvy.

Co představuje dostatečný zájem a porušování práva, bude určeno v souladu s požadavky vnitrostátního práva a v souladu s cílem poskytnout dotčené veřejnosti široký přístup k právní ochraně v rozsahu působnosti této úmluvy. K tomuto účelu je zájem jakékoli nestátní neziskové organizace splňující požadavky čl. 2 odst. 5 pokládán za dostatečný pro účely písmene a). U těchto organizací se bude pro účely písmene b) předpokládat, že mají práva, která mohou být porušována.

[...]

3. Navíc – aniž by tím bylo dotčeno přezkoumání zmíněné výše v odstavcích 1 a 2 – každá strana zajistí, aby osoby z řad veřejnosti splňující kritéria, pokud jsou nějaká stanovena ve vnitrostátním právu, měly přístup ke správním nebo soudním řízením, aby mohly vznášet námitky proti jednání, akci nebo nečinnosti ze strany soukromých osob nebo orgánů veřejné správy, jež jsou v rozporu s ustanoveními jejího vnitrostátního práva týkajícího se životního prostředí.

4. Navíc – a aniž by tím byl dotčen odstavec 1 – postupy přezkoumání uvedené v odstavcích 1, 2 a 3 mají zajistit přiměřenou a účinnou nápravu, včetně právně předepsaných úlev ve vhodných případech, a měly by být čestné, spravedlivé, včasné a neměly by vyžadovat vysoké náklady. Rozhodnutí vydaná podle tohoto článku budou předávána či archivována v písemné formě. Rozhodnutí soudů, a kdykoli možno i jiných orgánů, budou veřejně dostupná.

5. K zajištění vyšší účinnosti ustanovení tohoto článku každá strana zajistí poskytování informací veřejnosti o přístupu ke správním a soudním postupům pro zkoumání a zvažování zavedení vhodných podpůrných mechanismů k odstranění nebo snížení finančních a jiných překážek v přístupu k právní ochraně.“

Unijní právo

8 Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112 stanoví:

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

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

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

9 Článek 2 odst. 1 této směrnice zní takto:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

10 Podle článku 96 směrnice 2006/112 členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb.

11 Článek 98 odst. 1 a 2 též směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III.

[...]“

12 Příloha III směrnice 2006/112, nazvaná „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížení sazby uvedené v článku 98“, uvádí v bodě 15 „dodání zboží a poskytnutí služeb organizacemi, které členské státy uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, nejsou-li tato plnění osvobozena od daně podle článků 132, 135 a 136“.

13 Článek 132 této směrnice, který je součástí hlavy IX kapitoly 2, nazvané „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, v odst. 1 stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;

[...]"

14 Článek 168 písm. a) uvedená směrnice zní:

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

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

[...]"

15 Podle článku 371 této směrnice mohou „[?] členské státy, které k 1. lednu 1978 osvobodily od daně plnění uvedená v části B přílohy X této směrnice, [...] v osvobození těchto plnění od daně pokračovat za podmínek platných v dotyčném členském státě k těmto dnům“. K plněním uvedeným na tomto seznamu patří i služby advokátů.

Belgické právo

16 Článek 44 odst. 1 loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (*Moniteur belge* ze dne 17. července 1969, s. 7046) (zákon ze dne 3. července 1969 o dani z přidané hodnoty) ve svém znění před vstupem v platnost zákona ze dne 30. července 2013, stanovil:

„Od daně je osvobozeno poskytování služeb, které provádí následující osoby v rámci své obvyklé činnosti:

1. advokáti

[...]"

17 Článek 60 zákona ze dne 30. července 2013, který nabyl účinnosti dne 1. ledna 2014, stanoví:

„V článku 44 [odst. 1] zákona o dani z přidané hodnoty nahrazeného zákonem ze dne 28. prosince 1992, ve znění zákona ze dne 28. prosince 2011, se zrušuje bod 1.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

18 Ve sporu v původním řízení byla Cour constitutionnelle (Ústavní soud, Belgie) předložena řada žalob znějících na zrušení článku 60 zákona ze dne 30. července 2013. Tímto ustanovením měly být s účinností od 1. ledna 2014 osvobozeny od DPH služby advokátů, které byly v Belgii osvobozeny na základě přechodného ustanovení v článku 371 směrnice 2006/112.

19 Zákonná sazba DPH uplatňovaná na služby advokátů činí v Belgii 21 %.

20 Předkládající soud si klade otázku, zda zdanění služeb advokátů DPH a zvýšení ceny

třeba služeb, které z toho plyne, je slušitelné s právem na účinnou právní ochranu a konkrétně s právem na advokáta. Dále se ptá, zda je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení v souladu se zásadou rovnosti zbraní, jestliže jsou náklady takto zvýšeny pouze pro osoby, které nejsou plátcem daně a nemají nárok na právní pomoc, zatímco osoby, které plátcem daně jsou, si mohou DPH zaplacenou za tyto služby odpočít.

21 Za těchto podmínek se Cour constitutionnelle (Ústavní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Je směrnice 2006/112, v níž se stanoví, že služby advokátů podléhají DPH, aniž se s ohledem na právo na pomoc advokáta a na zásadu rovnosti zbraní přihlíží k okolnosti, zda procesní subjekt, který není příjemcem právní pomoci, je či není plátcem DPH, v souladu s článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie, ve spojení s článkem 14 MPOPP a s článkem 6 EÚLP, když tento článek přiznává každému právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě projednána, a také možnost poradit se, být obhajován a být zastupován, jakož i právo na právní pomoc, pokud dotyční nemají dostatečné prostředky a pokud je tato pomoc nezbytná k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti?

b) Je z těchto důvodů směrnice 2006/112 v souladu s čl. 9 odst. 4 a 5 Aarhuské úmluvy vzhledem k tomu, že tato ustanovení předvídají právo na přístup ke spravedlnosti bez nepřiměřeně vysokých nákladů, a to prostřednictvím zavedení vhodných podpůrných mechanismů k odstranění nebo snížení finančních a jiných překážek v přístupu k právní ochraně?

c) Mohou být služby, které poskytují advokáti v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci, zařazeny mezi služby úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, které jsou uvedeny v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, nebo mohou být na základě jiného ustanovení směrnice osvobozeny od daně? Pokud bude odpověď na tuto otázku záporná, je směrnice 2006/112 – pokud je vykládána tak, že neumožňuje osvobodit od DPH služby advokátů poskytované ve prospěch procesních subjektů, které jsou příjemci právní pomoci v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci – v souladu s článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie, ve spojení s článkem 14 MPOPP a s článkem 6 EÚLP?

2. Pokud budou odpovědi na [první otázku písm. a) až c)] záporné, je článek 98 směrnice 2006/112, který nestanoví možnost uplatnit na služby advokátů sníženou sazbu DPH v závislosti na tom, zda procesní subjekt, kterému není poskytnuta právní pomoc, je či není plátcem DPH, v souladu s článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie, ve spojení s článkem 14 MPOPP a s článkem 6 EÚLP, jelikož tento článek přiznává každému právo na to, aby jeho záležitost byla spravedlivě projednána, a také možnost poradit se, být obhajován a být zastupován, jakož i právo na právní pomoc, jestliže dotyční nemají dostatečné prostředky a tato pomoc je nezbytná k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti?

3. Pokud budou odpovědi na [první otázku písm. a) až c)] záporné, je článek 132 směrnice 2006/112 v souladu se zásadou rovnosti a zákazem diskriminace, které jsou zakotveny v článcích 20 a 21 Listiny základních práv Evropské unie a v článku 9 SEU, ve spojení s článkem 47 této Listiny, nestanoví-li v souvislosti s činnostmi obecného zájmu, že služby advokátů mají být osvobozeny od DPH, zatímco jiné služby, mezi něž patří například plnění poskytovaná poštami, různá plnění poskytovaná v oblasti zdravotnické péče nebo plnění v oblasti školství, sportu nebo tělesné výchovy či kultury, jsou od této daně osvobozeny jakožto činnosti v obecném zájmu, a toto rozdílné zacházení se službami poskytovanými advokáty a službami osvobozenými od daně na základě článku 132 této směrnice vyvolává dostatečné pochybnosti, neboť služby advokátů přispívají k dodržování některých základních práv?

4. a) Pokud budou odpovídati na [první otázku písm. a) až c) a na třetí otázku] záporné, lze v souladu s článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie vykládat článek 371 směrnice 2006/112 v tom smyslu, že opravuje členské státy Unie k tomu, aby v omezeném rozsahu zachovaly osvobození od daně v případě služeb advokáta, pokud jsou tyto služby poskytovány ve prospěch procesních subjektů, které nejsou plátcí DPH?

b) Lze v souladu s článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie vykládat článek 371 směrnice 2006/112 též v tom smyslu, že opravuje členské státy Unie k tomu, aby v omezeném rozsahu zachovaly osvobození od daně v případě služeb advokáta, pokud jsou tyto služby poskytovány ve prospěch procesních subjektů, které jsou příjemci právní pomoci v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci?“

K předložným otázkám

K první otázce písm. a)

22 V první otázce písm. a) předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby posoudil platnost čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 z hlediska práva na účinnou právní ochranu a zásady rovnosti zbraní zaručených článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), jestliže se podle těchto ustanovení platí DPH ze služeb advokáta poskytnutých procesním subjektům, které nemají nárok na právní pomoc na základě vnitrostátního režimu právní pomoci.

23 Předkládající soud s odkazem na článek 47 Listiny a na článek 14 MPOPP a článek 6 EÚLP uvádí, že i když jsou základní práva, která jsou přiznaná EÚLP – jak potvrzuje čl. 6 odst. 3 SEU – součástí unijního práva jakožto obecné zásady a čl. 52 odst. 3 Listiny stanoví, že v ní obsažená práva odpovídající právům zaručeným EÚLP mají stejný smysl a stejný rozsah, jaký jim přikládá uvedená Úmluva, nepřestává tato Úmluva právní nástroj formálně zařazený do unijního právního řádu, dokud k ní Unie nepřistoupí (rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, bod 44; ze dne 3. září 2015, Inuit Tapiriit Kanatami a další v. Komise, C-398/13 P, EU:C:2015:535, bod 45, jakož i ze dne 15. února 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 45). Posledně uvedené konstatování platí i pro MPOPP. Platnost směrnice 2006/112 tak musí být posouzena pouze s ohledem na základní práva zaručená Listinou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. února 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 46 a citovaná judikatura).

24 Pokud jde o rozsah posouzení požadovaný v položené otázce, je třeba uvést, že se omezuje specificky na náklady spojené s povinností zaplatit DPH ve výši 21 % u služeb poskytovaných advokáty a netýká se tedy veškerých nákladů soudního řízení.

25 Pochybnosti předkládajícího soudu se dále týkají pouze procesních subjektů, které nemají nárok na právní pomoc podle příslušných ustanovení vnitrostátního práva. Podle informací poskytnutých předkládajícím soudem totiž nejsou procesní subjekty, které mají nárok na tuto pomoc, dotčeny případným zvýšením nákladů na advokáta, k němuž by mohlo dojít v souvislosti s povinností platit DPH ze služeb advokáta, neboť tyto služby hradí Belgický stát.

26 Ostatní subjekty však musí na základě úpravy ve vnitrostátním právu v zásadě hradit odměnu advokáta včetně DPH, což podle předkládajícího soudu vyvolává otázku ohledně slučitelnosti takové finanční zátěže s právem na účinnou právní ochranu zaručeným v článku 47 Listiny. Tento soud má dále pochybnosti o slučitelnosti této finanční zátěže se zásadou rovnosti zbraní, neboť právo na odpočet DPH podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 zaplacené na vstupu za advokátní služby mají pouze plátcí DPH, a k zatížení těchto služeb DPH tak dojde v

závislosti na tom, zda je procesní subjekt plátcem dan?, či nikoli.

K právu na účinnou právní ochranu

27 Článek 47 Listiny zakotvuje právo na účinnou právní ochranu, do něhož podle druhého pododstavce tohoto článku spadá možnost poradit se, být obhajován a být zastupován advokátem. Těto pododstavec tohoto článku zaručuje právo na účinnou právní ochranu prostřednictvím právní pomoci všem, kdo nemají dostatečné prostředky.

28 V tomto ohledu je třeba uvést, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že za procesní subjekty, které nemají právo na právní pomoc, jichž jako jediných se týká první otázka písm. a), se na základě příslušných ustanovení vnitrostátního práva považují osoby, které mají dostatečné prostředky k zajištění přístupu ke spravedlivosti prostřednictvím advokáta. Tímto procesním subjektům přitom právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 47 Listiny v zásadě nezaručuje právo na to, aby byly služby advokátů osvobozeny od DPH.

29 První otázka písm. a) týkající se platnosti čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 z hlediska článku 47 Listiny musí být posouzena s ohledem na znaky těchto ustanovení, a nikoli s ohledem na konkrétní okolnosti dané věci.

30 Ažkoli přístup k právní ochraně a účinnost soudní ochrany závisí na mnoha různých faktorech, náklady soudního řízení, k nimž patří i DPH placená ze služeb poskytovaných advokáty, mohou mít vliv na rozhodnutí procesního subjektu uplatnit svá práva u soudu a nechat se při tom zastoupit advokátem.

31 Z ustálené judikatury Soudního dvora z několika oblastí mimo DPH vyplývá, že zdanění takových nákladů lze napadnout z pohledu práva na účinnou právní ochranu zaručeného v článku 47 Listiny pouze v případě, že jsou tyto náklady nepřekonatelné (obdobně viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, bod 61, a usnesení ze dne 13. března 2012, GREP, C-156/12, nezveřejněné, EU:C:2012:342, bod 46) nebo v praxi znemožňují či nadměrně ztěžují výkon práv priznaných unijním právním řádem (obdobně viz rozsudek ze dne 6. října 2015, Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, body 48, 49 a 58).

32 Žalobci v původním řízení zdraznili, že zdanění služeb advokátů DPH v sazbě 21 % znamená, že procesní subjekty, které nemají nárok na právní pomoc a jichž se jako jediných týká první otázka písm. a), budou muset platit mnohem vyšší náklady v souvislosti se soudním řízením.

33 Jak však uvedla belgická vláda v písemném vyjádření, zdanění těchto služeb DPH se sazbou 21 % neznamená, že se o stejné procento zvýší i náklady na advokáta, jelikož advokáti jakožto plátcí daně mají podle článku 168 písm. a) směrnice 2006/112 v rámci jimi poskytovaných služeb nárok na odpočet DPH z nakoupeného zboží a služeb. Odpočetem lze snížit jejich náklady, avšak není jasné, do jaké míry jsou advokáti povinni promítnout zátaž související s DPH do svých odměn.

34 Případné zvýšení těchto odměn je nejspíše tím spíše, že v Belgii jsou odměny advokátů určovány volně. V takovém režimu odměňování založeném na soutěži mezi advokáty zohledňují advokáti hospodářskou situaci svých klientů. Jak dále uvedla generální advokátka v bodě 85 stanoviska, podle příslušné vnitrostátní úpravy mají být odměny advokátů spravedlivé a umírněné.

35 Neexistuje tedy striktní, resp. automatická korelace mezi zatížením služeb poskytovaných advokáty DPH a zvýšením cen těchto služeb.

36 DPH dotčená v prvodním řízení v každém případě zdaleka netvoří nejvyšší procento z nákladů vynakládaných v souvislosti se soudním řízením, takže nelze mít za to, že skutečnost, že služby advokátů podléhají DPH, jako taková představuje nepřekonatelnou překážku v přístupu k právní ochraně nebo prakticky znemožňuje či nadměrně ztěžuje výkon práv priznaných unijním právním řádem. Ačkoli tato úprava může případně vést ke zvýšení těchto nákladů, za těchto podmínek nevyvolává takováto úprava pochybnosti z hlediska práva na účinnou právní ochranu zaručenou v článku 47 Listiny.

37 Pokud by z konkrétních okolností projednávaného případu vyplývalo, že zdanění služeb poskytovaných advokáty DPH jako takové představuje nepřekonatelnou překážku v přístupu k právní ochraně nebo že prakticky znemožňuje či nadměrně ztěžuje výkon práv priznaných unijním právním řádem, bylo by to třeba zohlednit patřičnou úpravou práva na bezplatnou právní pomoc v souladu s čl. 47 třetím pododstavcem Listiny.

38 Vzhledem k výše uvedenému je třeba konstatovat, že ochrana priznaná právem na účinný prostředek nápravy se nevztahuje na povinnost platit DPH ze služeb poskytovaných advokáty.

K zásadě rovnosti zbraní

39 Žalobci v prvodním řízení zpochybují platnost čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 i s ohledem na zásadu rovnosti zbraní, neboť zdanění advokátních služeb DPH v sazbě 21 % znevýhodňuje procesní subjekty, které nejsou plátcí DPH, ve srovnání s procesními subjekty, které plátcí DPH jsou. Tato nevýhoda podle nich spočívá v tom, že poslední uvedení mají na rozdíl od první skupiny nárok na odpočet a nenesou tak finanční břemeno související s placením DPH.

40 Podle ustálené judikatury Soudního dvora s sebou zásada rovnosti zbraní, která se nerozlučně pojí k samotnému pojmu „spravedlivý proces“ a má za cíl zajistit rovnováhu mezi účastníky řízení, nese povinnost nabídnout každému účastníku řízení přiměřenou možnost prezentovat svoji věc včetně důkazů za podmínek, které ho nestaví do jasně nevýhodnější situace oproti jeho protivníkovi (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2012, Otis a další, C-199/11, EU:C:2012:684, body 71 a 72, jakož i ze dne 12. listopadu 2014, Guardian Industries a Guardian Europe v. Komise, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, bod 31; usnesení ze dne 16. července 2015, Sánchez Morcillo a Abril García, C-539/14, EU:C:2015:508, bod 48).

41 Tato zásada má zajistit rovnováhu mezi účastníky soudního řízení tím, že tímto účastníkům zaručí stejná práva a povinnosti, zejména co se týče úpravy dokazování a kontradiktorního projednání věci před soudem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2012, Otis a další, C-199/11, EU:C:2012:684, body 71 a 72), jakož i právo uvedených účastníků řízení na opravný prostředek (rozsudek ze dne 17. července 2014, Sánchez Morcillo a Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, body 44, 48 a 49).

42 Zásada rovnosti zbraní však neznamená, jak Rada uvedla v písemném vyjádření předloženém Soudnímu dvoru, že musí být s účastníky zacházeno stejně, pokud jde o finanční náklady vynaložené v rámci soudního řízení.

43 Pokud jde o zdanění advokátních služeb DPH se sazbou 21 %, je třeba uvést, že povinnost zaplatit tuto daň a uplatnění práva na odpočet sice mohou v případě stejné odměny zvýhodnit procesní subjekt, který je plátcem DPH, oproti procesnímu subjektu, který plátcem DPH není, avšak tato peněžní výhoda není s to ovlivnit procesní rovnost účastníků řízení.

44 V bodě 28 tohoto rozsudku totiž bylo konstatováno, že u těchto procesních subjektů se má

za to, že mají dostatečné prostředky na pokrytí nákladů soudního řízení včetně odměny advokáta. Bez ohledu na případnou finanční výhodu, kterou může některý z těchto procesních subjektů získat, z hlediska práva na spravedlivý proces není uložení DPH na advokátní služby dotčené ve věci v povodním řízení s to jednoznačně znevýhodnit procesní subjekty, které nejsou plátcí DPH, ve srovnání s procesními subjekty, které plátcí jsou.

45 Jak Komise uvedla ve vyjádření předloženém Soudnímu dvoru, schopnost strany sporu zaplatit advokátovi vyšší odměnu než zaplatil protivník, nutně nevede k tomu, že má lepšího právního zástupce. Podle konstatování uvedeného v bodě 34 tohoto rozsudku totiž v režimu, který jako v Belgii umožňuje urvat odměny advokátovi, mohou advokáti zohlednit hospodářskou situaci svých klientů a požadovat od klientů, kteří nejsou plátcí DPH, nižší odměnu včetně DPH, než požadují od klientů, kteří jsou plátcí DPH.

46 Je proto třeba konstatovat, že záruka vyplývající ze zásady rovnosti zbraní se nevztahuje na zdanění služeb advokátů DPH se sazbou 21 %.

47 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku písm. a) odpovědět tak, že přezkum čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 z hlediska práva na účinnou právní ochranu a zásady rovnosti zbraní zaručených článkem 47 Listiny neodhalil nic, čím by mohla být dotčena jejich platnost v rozsahu, v němž tato ustanovení ukládají DPH na služby poskytované advokáty procesním subjektům, které nemají nárok na právní pomoc v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci.

K první otázce písm. b)

48 V první otázce písm. b) předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby přezkoumal platnost čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 z hlediska čl. 9 odst. 4 a 5 Aarhuské úmluvy v rozsahu, v němž tato ustanovení ukládají DPH na služby poskytované advokáty.

49 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se ustanovení mezinárodní dohody, jejíž stranou je Unie, lze dovolávat na podporu žaloby na neplatnost aktu unijního sekundárního práva nebo námítky vycházející z protiprávnosti takového aktu pouze za podmínky, že povaha a systematika této dohody tomu nebrání a že tato ustanovení jsou z hlediska svého obsahu bezpodmínečná a dostatečně přesná (rozsudek ze dne 13. ledna 2015, Rada a další v. Vereniging Milieudefensie a Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P až C-403/12 P, EU:C:2015:4, bod 54 a citovaná judikatura).

50 Pokud jde o čl. 9 čl. 4 Aarhuské úmluvy, ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že se uplatní pouze na řízení ve smyslu čl. 9 odst. 1, 2 a 3 této úmluvy. Tato ustanovení přitom nestanoví bezpodmínečnou a dostatečně přesnou povinnost, která by byla s to přímou upravit právní postavení jednotlivců.

51 Pokud jde o čl. 9 odst. 3 uvedené úmluvy, Soudní dvůr již rozhodl, že práva zakotvená v tomto ustanovení, jehož provedení nebo účinky nejsou podmíněny vydáním žádného pozdějšího aktu, svádí pouze „osobám z řad veřejnosti splňujícím kritéria [stanovená] ve vnitrostátním právu“ (rozsudky ze dne 8. března 2011, Lesoochránárske zoskupenie, C-240/09, EU:C:2011:125, bod 45, jakož i ze dne 13. ledna 2015, Rada a další v. Vereniging Milieudefensie a Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P až C-403/12 P, EU:C:2015:4, bod 55).

52 Jak uvedla generální advokátka v bodě 92 stanoviska, čl. 9 odst. 1 a 2 Aarhuské úmluvy odkazuje i na kritéria stanovená vnitrostátním právem. Podle těchto ustanovení totiž musí smluvní strany této úmluvy zakotvit prostředky nápravy „v rámci [...] vnitrostátní právní úpravy“, přičemž vnitrostátní zákonodárce rozhodne, zda upraví možnost přezkumu „před soudem nebo jiným

nezávislým a nestranným orgánem zřízeným ze zákona“. Z článku 9 odst. 2 druhého pododstavce uvedené úmluvy dále vyplývá, že ustanovení vnitrostátního práva určí, „co představuje dostatečný zájem a porušování práva“.

53 Z toho vyplývá, že aplikace čl. 9 odst. 4 Aarhuské úmluvy míří pouze na ustanovení této úmluvy, která nesplňuje podmínky uvedené v bodě 49 tohoto rozsudku na to, aby mohla být použita na podporu žaloby na neplatnost aktu sekundárního unijního práva.

54 Článek 9 odst. 4 uvedené úmluvy tedy nelze uplatnit za účelem napadení platnosti směrnice 2006/112.

55 Pokud jde o čl. 9 odst. 5 Aarhuské úmluvy, z tohoto ustanovení, podle něhož každá smluvní strana „zváží“ zavedení „vhodných podpůrných mechanismů“ k odstranění nebo snížení finančních a jiných překážek v přístupu k právní ochraně, vyplývá, že nestanoví bezpodmínečnou a dostatečnou přesnou povinnost a jeho provedení a účinky závisí na vydání pozdějšího aktu.

56 Za těchto podmínek nelze čl. 9 odst. 5 uvedené úmluvy z podstaty věci uplatnit za účelem napadení platnosti směrnice 2006/112.

57 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku písm. b) odpovědět tak, že čl. 9 odst. 4 a 5 Aarhuské úmluvy se nelze dovolávat za účelem posouzení platnosti čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

K první otázce písm. c)

58 V první otázce písm. c) se předkládající soud táže, zda musí být čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 či „jiná ustanovení“ vykládány v tom smyslu, že služby poskytované advokáty procesním subjektům, které mají nárok na právní pomoc na základě takového vnitrostátního režimu právní pomoci, jako je režim dotčený ve věci v původním řízení, jsou osvobozeny od DPH. Pro případ záporné odpovědi na tuto otázku tento soud žádá Soudní dvůr, aby posoudil platnost čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice, které zdaňují tyto služby DPH, z hlediska článku 47 Listiny.

59 Nejprve je třeba uvést, že hlavní položená otázka se sice týká čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 a případně „dalších ustanovení“ této směrnice, avšak ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nelze určit, na základě kterých ustanovení uvedené směrnice kromě čl. 132 odst. 1 písm. g) by mohly být služby poskytované advokáty v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci osvobozeny od DPH.

60 Jak uvedla generální advokátka v bodech 54 a 55 stanoviska, ačkoli Soudní dvůr dosud nerozhodoval o uplatnění osvobození ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 na služby poskytované advokáty v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci, konstatoval již, že tyto služby nemohou být zdaněny nižší sazbou DPH na základě čl. 98 odst. 2 této směrnice ve spojení s bodem 15 přílohy III této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. března 2010, Komise v. Francie, C-492/08, EU:C:2010:348, bod 47).

61 V tomto rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že bod 15 přílohy III uvedené směrnice opravuje členské státy uplatňovat sníženou sazbu DPH nikoli na jakékoli poskytování služeb sociálního charakteru, ale pouze na poskytování takových služeb organizacemi, které jsou dobročinné a vyvíjejí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, přičemž úmysl zákonodárce Unie omezit možnost uplatnění snížené sazby pouze na poskytování služeb organizacemi splňujícími tento dvojí požadavek by byl zmařen, kdyby členský stát mohl kvalifikovat soukromé entity, které mají za cíl dosahování zisku, jako organizace ve smyslu

uvedeného bodu 15 pouze z důvodu, že tyto entity poskytují rovněž služby sociální povahy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie, C-492/08, EU:C:2010:348, body 43 a 44).

62 Soudní dvůr tak rozhodl, že belgický stát nemůže uplatňovat sníženou sazbu DPH na poskytování služeb soukromými entitami, které mají za cíl dosahování zisku na základě pouhého posouzení povahy jejich služeb a nevztít v úvahu zejména cíle sledované těmito entitami jako celek a stálost jejich sociálních činností. Profesionální kategorii advokátů přitom nelze vzhledem k jejím celkovým cílům a vzhledem ke skutečnosti, že její případná sociální činnost postrádá stálost, obecně považovat za kategorii, která má sociální povahu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. června 2010, Komise v. Francie, C-492/08, EU:C:2010:348, body 45 a 46).

63 Tato judikatura platí *mutatis mutandis* na osvobození podle čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, jelikož jeho uplatnění závisí nejen na tom, zda jsou dotčené poskytované služby sociální, přičemž musí úzce souviset se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, ale je dále omezeno na služby poskytované subjekty považovanými za dobročinné.

64 V tomto případě ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že služby v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci neposkytují všichni advokáti, nýbrž pouze ti, kteří se dobrovolně přihlásí k tomu, že budou tyto služby poskytovat jako hlavní či vedlejší činnost, přičemž jsou za tímto účelem zapsáni na seznam, který se každý rok obnovuje. Poskytování služeb v rámci takového režimu je podle všeho pouze jedním z cílů advokátní profese.

65 Poskytování služeb advokáty v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci dotčeného v původním řízení proto není osvobozeno od DPH na základě čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112.

66 Předkládající soud se konečně pro případ, že by tyto služby nebyly osvobozeny od DPH, táže na platnost čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice, které zdaňují uvedené služby DPH ve výši 21 %, z hlediska článku 47 Listiny. V tomto ohledu se z informací poskytnutých předkládajícím soudem jeví, že na základě vnitrostátního režimu právní pomoci dotčeného ve věci v původním řízení jsou procesním subjektům, které mají nárok na tuto pomoc, hrazeny veškeré náklady na odměnu advokáta včetně DPH zaplacené za advokátní služby.

67 Jelikož předkládající soud neuvedl nic dalšího k jejím úvahám, povinnost platit DPH ze služeb poskytovaných advokáty v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci podle všeho nenarušuje právo procesních subjektů, kterým je taková pomoc poskytnuta, na účinnou právní ochranu.

68 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku písm. c) odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že služby poskytované advokáty procesním subjektům, které mají nárok na právní pomoc na základě takového vnitrostátního režimu právní pomoci, jako je režim dotčený ve věci v původním řízení, nejsou osvobozeny od DPH.

Ke druhé, třetí a čtvrté otázce

69 Vzhledem k odpovědi na první otázku písm. a) až c) není třeba se zabývat druhou, třetí a čtvrtou otázkou.

K nákladům řízení

70 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu

incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) **Přezkum čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty z hlediska práva na účinnou právní ochranu a zásady rovnosti zbraní zaručených článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie neodhalil nic, čím by mohla být dotčena jejich platnost v rozsahu, v němž tato ustanovení ukládají daň z přidané hodnoty na služby poskytované advokáty procesním subjektem, které nemají nárok na právní pomoc v rámci vnitrostátního režimu právní pomoci.**
- 2) **Článek 9 odst. 4 a 5 Úmluvy o přístupu k informacím, účasti veřejnosti na rozhodování a přístupu k právní ochraně v záležitostech životního prostředí, podepsané dne 25. června 1998 v Aarhusu, se nelze dovolávat za účelem posouzení platnosti čl. 1 odst. 2 a čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.**
- 3) **Článek 132 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že služby poskytované advokáty procesním subjektem, které mají nárok na právní pomoc na základě takového vnitrostátního režimu právní pomoci, jako je režim dotčený ve věci v původním řízení, nejsou osvobozeny od daní z přidané hodnoty.**

Podpisy

* Jednací jazyk: francouzština.