

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

28. juli 2016 (*)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – gyldighed og fortolkning af direktivet – ydelser, der leveres af advokater – opkrævning af moms – adgang til effektive retsmidler – processuel ligestilling – retshjælp«

I sag C-543/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol, Belgien) ved afgørelse af 13. november 2014, indgået til Domstolen den 27. november 2014, i sagerne:

Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl.

Jimmy Tessens m.fl.

Orde van Vlaamse Balies

Ordre des avocats du barreau d’Arlon m.fl.,

mod

Conseil des ministres,

procesdeltagere:

Association Syndicale des Magistrats ASBL

Conseil des barreaux européens,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz (refererende dommer), og dommerne C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda og K. Jürimäe,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. december 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Ordre des barreaux francophones et germanophone m.fl. ved avocats V. Letellier, R. Leloup, E. Huisman, J. Buelens og C. T’Sjoen

- Jimmy Tessens m.fl. ved avocats J. Toury og M. Denys
- Orde van Vlaamse Balies ved avocats D. Lindemans og E. Traversa
- Ordre des avocats du barreau d’Arlon m.fl. ved avocat D. Lagasse
- Association Syndicale des Magistrats ASBL ved avocat V. Letellier
- Conseil des barreaux européens ved avocats M. Maus og M. Delanote
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede
- den græske regering ved K. Georgiadis og A. Dimitrakopoulou, som befuldmægtigede
- den franske regering ved D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede
- Rådet for Den Europæiske Union ved E. Chatziioakeimidou, E. Moro og M. Moore, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved H. Krämer, J.-F. Brakeland og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. marts 2016, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen og gyldigheden af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med tvisterne mellem på den ene side Ordre des barreaux francophones et germanophone, Jimmy Tessens, Orde van Vlaamse Balies, Ordre des avocats du barreau d’Arlon samt andre fysiske og juridiske personer og på den anden side Conseil des ministres (Belgien) vedrørende en påstand om ophævelse af artikel 60 i loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (lov af 30.7.2013 om forskellige bestemmelser, *Moniteur belge* af 1.8.2013, s. 48270, herefter »lov af 30. juli 2013«), som afskaffede fritagelsen for merværdiafgift (moms) af levering af ydelser, som præsteres af advokater i forbindelse med udøvelse af deres sædvanlige virksomhed.

Retsforskrifter

Folkeretten

EMRK

3 Artikel 6 i Den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950 (herefter »EMRK«), bestemmer følgende:

»1. Enhver har ret til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig frist for en uafhængig og upartisk domstol, der er oprettet ved lov, når der skal træffes afgørelse enten i en strid om hans borgerlige rettigheder og forpligtelser eller angående en mod ham rettet anklage for en

forbrydelse. [...]

[...]

3. Enhver, der er anklaget for en lovovertrædelse, skal mindst have ret til følgende:

[...]

c) at forsvare sig personligt eller ved bistand af en forsvarer, som han selv har valgt, og, hvis han ikke har tilstrækkelige midler til at betale for juridisk bistand, at modtage den uden betaling, når dette kræves i retfærdighedens interesse

[...]«

4 EMRK's artikel 14 bestemmer følgende:

»Nydelsen af de i denne konvention anerkendte rettigheder og friheder skal sikres uden forskel på grund af køn, race, farve, sprog, religion, politisk eller anden overbevisning, national eller social oprindelse, tilhørsforhold til et nationalt mindretal, formueforhold, fødsel eller ethvert andet forhold.«

Den internationale konvention om borgerlige og politiske rettigheder

5 Artikel 14, stk. 1 og 3, i den internationale konvention om borgerlige og politiske rettigheder, vedtaget af FN's Generalforsamling den 16. december 1966 og trådt i kraft den 23. marts 1976 (herefter »ICCPR«), har følgende ordlyd:

»1. Alle skal være lige for domstolene. Enhver skal ved afgørelsen vedrørende en anklage mod ham for et strafbart forhold eller vedrørende hans rettigheder og forpligtelser i et søgsmål være berettiget til retfærdig og offentlig rettergang for en kompetent, uafhængig og upartisk domstol, der er oprettet ved lov. [...]

[...]

3. Enhver skal ved afgørelsen af en anklage mod ham for et strafbart forhold være berettiget til følgende minimumsgarantier i fuld lighed:

[...]

b) at få tilstrækkelig tid til og mulighed for at forberede sit forsvar og til at stå i forbindelse med en advokat, han selv har valgt

[...]

d) at få sagen pådømt i sin nærværelse og at forsvare sig personligt eller ved hjælp af en forsvarer, som han selv har valgt, at blive oplyst om sin ret til juridisk bistand, såfremt han ikke allerede har en sådan bistand, og til at få beskikket en forsvarer, når hensynet til retfærdigheden kræver det, og i så fald uden udgift for ham, hvis han ikke har tilstrækkelige midler til at afholde udgifterne herved

[...]«

6 Det følger af ICCPR's artikel 26:

»Alle mennesker er lige for loven og er berettigede til lovens ligelige beskyttelse uden nogen forskelsbehandling. I denne henseende skal loven forbyde enhver forskelsbehandling og sikre alle

ligelig og effektiv beskyttelse imod forskelsbehandling af nogen grund, herunder race, hudfarve, køn, sprog, religion, politisk eller anden anskuelse, national eller social herkomst, formueforhold, fødsel eller anden stilling.«

Århuskonventionen

7 Artikel 9 i konventionen om adgang til oplysninger, offentlig deltagelse i beslutningsprocesser samt adgang til klage og domstolsprøvelse på miljøområdet, der blev undertegnet i Århus den 25. juni 1998 og godkendt på Det Europæiske Fællesskabs vegne ved Rådets afgørelse 2005/370/EF af 17. februar 2005 (EUT 2005, L 124, s. 1) (herefter »Århuskonventionen«), bestemmer følgende:

»1. Hver part sikrer, inden for rammerne af dens nationale lovgivning, at enhver, som mener, at hans eller hendes anmodning om adgang til oplysninger efter artikel 4 ikke er besvaret, urigtigt afslået, enten helt eller delvist, utilstrækkeligt besvaret eller på anden måde ikke behandlet i overensstemmelse med bestemmelserne i denne artikel, har adgang til at få sagen prøvet enten ved en domstol eller ved et andet uafhængigt og upartisk organ, etableret ved lov.

[...]

2. Hver part sikrer, inden for rammerne af dens nationale lovgivning, at medlemmer af den berørte offentlighed:

a) som har tilstrækkelig interesse, eller, alternativt,

b) hvis en parts administrative regler stiller krav herom, som hævder, at en rettighed er krænket, har adgang til ved en domstol og/eller et andet ved lov etableret uafhængigt og upartisk organ at få prøvet den materielle og processuelle lovlighed af enhver afgørelse, handling eller undladelse, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 6 og, hvor der er hjemmel i national ret og, med forbehold for stk. 3 nedenfor, af andre relevante bestemmelser i denne konvention.

Hvad der udgør tilstrækkelig interesse eller en krænkelse af en rettighed fastsættes i overensstemmelse med kravene i national ret og i overensstemmelse med det mål at give den berørte offentlighed vid adgang til klage og domstolsprøvelse inden for rammerne af denne konvention. Med henblik herpå skal den interesse, som en hvilken som helst ikke-statslig organisation, der opfylder de krav, der er fastsat i artikel 2, stk. 5, måtte have, anses for at være tilstrækkelig i relation til formålet med litra a) ovenfor. Sådanne organisationer skal også anses for at have rettigheder, der kan krænkes med henblik på formålet med litra b) ovenfor.

[...]

3. I tillæg til og med forbehold for procedurerne om prøvelse efter stk. 1 og 2 ovenfor, sikrer hver part, at medlemmer af offentligheden, der opfylder eventuelle kriterier i national ret, har adgang til administrative eller retslige procedurer for at anfægte private personers og offentlige myndigheders handlinger og undladelser, der er i strid med de bestemmelser i national ret, der vedrører miljøet.

4. I tillæg til og med forbehold for stk. 1, skal procedureerne, der er fastsat i stk. 1, 2 og 3 ovenfor, stille tilstrækkelige og effektive retsmidler til rådighed, inklusive foreløbige retsmidler, hvor dette findes passende, der skal være rimelige og retfærdige, betimelige og ikke uoverkommeligt dyre. Afgørelser efter denne artikel skal være skriftlige eller registreres på skrift. Domstolsafgørelser, og når det er muligt, andre organers afgørelser, skal være offentligt tilgængelige.

5. Med henblik på at fremme effektiviteten af bestemmelserne i denne artikel sikrer hver part, at offentligheden informeres om adgangen til administrativ og retslig prøvelse og overvejer etableringen af passende støtteordninger til at fjerne eller reducere finansielle og andre barrierer for adgangen til klage og domstolsprøvelse.«

EU-retten

8 Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 bestemmes følgende:

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

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

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

9 Dette direktivs artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

10 I henhold til nævnte direktivs artikel 96 anvender medlemsstaterne en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.

11 Samme direktivs artikel 98, stk. 1 og 2, bestemmer følgende:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.

[...]«

12 Bilag III til direktiv 2006/112 med overskriften »Liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser«, nævner under punkt 15 »[!]levering af varer og ydelser fra velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne, og som arbejder med sigte på velfærd og social sikring, medmindre disse transaktioner

er fritaget i henhold til artikel 132, 135 og 136«.

13 Dette direktivs artikel 132, der findes i direktivets kapitel 2 i afsnit IX, med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« bestemmer i stk. 1:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

g) levering af ydelser og varer med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter

[...]«

14 Nævnte direktivs artikel 168, litra a), har følgende ordlyd:

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

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

[...]«

15 Det fremgår af samme direktivs artikel 371, at »[d]e medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 fritog de transaktioner, der er anført i bilag X, del B, kan fortsætte med at fritage dem på de betingelser, der var gældende i hver af de berørte medlemsstater på samme dato«. Blandt de transaktioner, der er omhandlet i denne liste, findes bl.a. ydelser, der leveres af advokater.

Belgisk ret

16 Artikel 44, stk. 1, i loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov af 3.7.1969 om indførelse af lov om merværdiafgift, *Moniteur belge* af 17.7.1969, s. 7046) bestemte, i den affattelse, der gik forud for ikrafttrædelsen af lov af 30. juli 2013:

»Ydelser, som udføres af følgende personer i forbindelse med udøvelse af deres sædvanlige virksomhed, er fritaget for afgift:

Nr. 1 advokater

[...]«

17 Artikel 60 i lov af 30. juli 2013, der trådte i kraft den 1. januar 2014, har følgende ordlyd:

»I artikel 44, [stk. 1] i lov om merværdiafgift, erstattet af lov af 28. december 1992 og ændret ved lov af 28. december 2011, ophæves nr. 1.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 I forbindelse med tvisten i hovedsagen er der indbragt en række sager for Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol, Belgien) med påstand om ophævelse af artikel 60 i lov af 30. juli 2013. Denne bestemmelse har med virkning fra den 1. januar 2014 afskaffet momsfrigørelsen for ydelser leveret af advokater, som Kongeriget Belgien havde opretholdt på grundlag af

overgangsbestemmelsen i artikel 371 i direktiv 2006/112.

19 Den lovbestemte momssats, som anvendes på ydelser leveret af advokater udgør i Belgien 21%.

20 Den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt opkrævning af moms af ydelser leveret af advokater og forhøjelsen af udgifterne til disse ydelser er forenelige med adgangen til effektive retsmidler og i særdeleshed med retten til advokatbistand. Retten er desuden i tvivl om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede lovgivning er i overensstemmelse med princippet om processuel ligestilling, idet denne forhøjelse af udgifterne kun rammer ikke-afgiftspligtige borgere, der ikke har ret til retshjælp, idet afgiftspligtige borgere har mulighed for at fradrage den moms, der er erlagt for disse ydelser.

21 Under disse omstændigheder har Cour constitutionnelle (forfatningsdomstolen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Er direktiv 2006/112, hvorefter de ydelser, der leveres af advokater, er undergivet momspligt, uden at der derved i lyset af retten til juridisk bistand og princippet om den processuelle ligestilling af sagens parter tages hensyn til, om en borger, der ikke er berettiget til retshjælp, er momspligtig eller ikke-momspligtig, forenelig med artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, sammenholdt med ICCPR's artikel 14 og EMRK's artikel 6, for så vidt som denne artikel tillægger enhver ret til en retfærdig rettergang, muligheden for at lade sig rådgive, forsvare og repræsentere og indebærer en ret til retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler, hvis en sådan hjælp er nødvendig for at sikre effektiv adgang til klage og domstolsprøvelse?

b) Er direktiv 2006/112 af de samme grunde forenelig med Århuskonventionens artikel 9, stk. 4 og 5, for så vidt som disse bestemmelser fastsætter en ret til domstolsadgang, der ikke må være uoverkommelig dyr, og som skal etableres i form af »passende støtteordninger til at fjerne eller reducere finansielle og andre barrierer for adgangen til klage og domstolsprøvelse«?

c) Er de ydelser, som en advokat leverer inden for rammerne af en national retshjælpsordning, omfattet af de tjenesteydelser, der er omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, og som har nær sammenhæng med velfærd og social sikring, eller er de fritaget i henhold til en anden bestemmelse i direktivet? Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, er direktiv 2006/112, når det fortolkes således, at det ikke er muligt at momsfritage de ydelser, som en advokat leverer til en borger, der er berettiget til retshjælp i henhold til en national retshjælpsordning, da foreneligt med artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, sammenholdt med ICCPR's artikel 14 og EMRK's artikel 6?

2) Såfremt spørgsmål 1 a)-1 c), besvares benægtende, er artikel 98 i direktiv 2006/112, der ikke giver mulighed for at anvende en nedsat momssats på de ydelser, der leveres af advokater, i givet fald afhængigt af, om en borger, der ikke er berettiget til retshjælp, er momspligtig eller ej, da forenelig med artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, sammenholdt med ICCPR's artikel 14 og EMRK's artikel 6, for så vidt som denne artikel tillægger enhver ret til en retfærdig rettergang, muligheden for at lade sig rådgive, forsvare og repræsentere og indebærer en ret til retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler, hvis en sådan hjælp er nødvendig for at sikre effektiv adgang til klage og domstolsprøvelse?

3) Såfremt spørgsmål 1 a)-1 c) besvares benægtende, er artikel 132 i direktiv 2006/112 da forenelig med lighedsprincippet og princippet om forbud mod forskelsbehandling i artikel 20 og 21 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder samt artikel 9 TEU, sammenholdt med chartrets artikel 47, for så vidt som advokatydelser ikke er nævnt blandt de former for

virksomhed af almen interesse, der er moms fritaget i medfør af denne bestemmelse, selv om andre tjenesteydelser, der udgør virksomhed af almen interesse, såsom ydelser præsteret af det offentlige postvæsen, forskellige lægeydelser eller ydelser, der vedrører undervisning og sport, eller kulturelle ydelser, er fritaget, og da denne forskelsbehandling af advokatydelser og de ydelser, der er moms fritaget i henhold til dette direktivs artikel 132, giver anledning til væsentlig tvivl, idet advokatydelser bidrager til at sikre overholdelsen af visse grundlæggende rettigheder?

4) a) Såfremt spørgsmål 1 a)-c) og spørgsmål 3 besvares benægtende, skal artikel 371 i direktiv 2006/112 da fortolkes således, at en medlemsstat i overensstemmelse med artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder har mulighed for delvist at opretholde en fritagelse for advokatydelser, når disse ydelser leveres til ikke-momspligtige borgere?

b) Skal artikel 371 i direktiv 2006/112 endvidere fortolkes således, at en medlemsstat i overensstemmelse med artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder har mulighed for delvist at opretholde en fritagelse for advokatydelser, når disse ydelser leveres til borgere, der er berettiget til retshjælp i henhold til en national retshjælpsordning? «

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål, litra a)

22 Med det første spørgsmål, litra a), anmoder den forelæggende ret nærmere bestemt Domstolen om at efterprøve gyldigheden af artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 med hensyn til adgangen til effektive retsmidler og princippet om processuel ligestilling, som er sikret ved artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«), for så vidt som disse bestemmelser pålægger moms af ydelser leveret af advokater, der præsteres over for borgere, som ikke har ret til retshjælp under en national retshjælpsordning.

23 Idet den forelæggende ret ikke alene har henvist til chartrets artikel 47, men ligeledes til ICCPR's artikel 14 og EMRK's artikel 6, skal det bemærkes, at selv om de grundlæggende rettigheder, som er anerkendt i EMRK, udgør generelle principper i EU-retten, således som det bekræftes af artikel 6, stk. 3, TEU, og selv om chartrets artikel 52, stk. 3, bestemmer, at de af chartrets rettigheder, som svarer til dem, der er sikret ved EMRK, har samme betydning og omfang som i nævnte konvention, udgør EMRK ikke et retligt instrument, der er formelt integreret i Unionens retsorden, idet Unionen ikke har tiltrådt den (dom af 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 44, af 3.9.2015, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Kommissionen, C-398/13 P, EU:C:2015:535, præmis 45, og af 15.2.2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, præmis 45). Sidstnævnte konstatering gælder ligeledes for ICCPR. Efterprøvelsen af gyldigheden af direktiv 2006/112 skal således alene foretages i lyset af de grundlæggende rettigheder, der er garanteret ved chartret (jf. i denne retning dom af 15.2.2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

24 Med hensyn til omfanget af den efterprøvelse, som det forelagte spørgsmål kræver, bemærkes, at spørgsmålet begrænser sig til de specifikke omkostninger, som følger af opkrævningen af moms på 21% af ydelser leveret af advokater, og ikke omhandler samtlige omkostninger forbundet med retssagen.

25 Den tvivl, som den forelæggende ret har givet udtryk for, vedrører desuden kun situationen for de borgere, som ikke har ret til retshjælp i henhold til de relevante bestemmelser i national ret. Ifølge de oplysninger, der er fremlagt af den forelæggende ret, berøres en borger, som har ret til

denne hjælp, nemlig ikke af en eventuel forhøjelse af advokatomkostninger, der kan følge af opkrævningen af moms af ydelser leveret af advokater, idet den belgiske stat bærer udgifterne for leveringen af disse ydelser.

26 Derimod skal de øvrige borgere i princippet, i henhold til de i national ret fastsatte bestemmelser, bære advokatomkostningerne inklusive moms, hvilket ifølge den forelæggende ret rejser spørgsmål om foreneligheden af en sådan afgiftsbyrde med adgangen til effektive retsmidler, som er sikret ved chartrets artikel 47. Den forelæggende ret er desuden i tvivl om, hvorvidt denne afgiftsbyrde er forenelig med princippet om processuel ligestilling, idet alene borgere, som er afgiftspligtige personer, har ret til at fradrage indgående moms af ydelser leveret af advokater i henhold til artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, og opkrævningen af moms ved levering af disse ydelser berører således borgerne forskelligt alt efter, om de er eller ikke er afgiftspligtige personer.

Adgangen til effektive retsmidler

27 Chartrets artikel 47 sikrer adgang til effektive retsmidler, som ifølge denne artikels andet afsnit navnlig indebærer muligheden for enhver for at blive rådgivet, forsvaret og repræsenteret af en advokat. Nævnte artikels tredje afsnit sikrer adgangen til effektive retsmidler, ved at der ydes retshjælp til borgere, der ikke har tilstrækkelige midler.

28 Det bemærkes i denne henseende, at det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at de borgere, der ikke har ret til retshjælp, som er de eneste, der er omfattet af det første spørgsmål, litra a), i henhold til de relevante bestemmelser i national ret antages at have tilstrækkelige midler til at have adgang til domstolsprøvelse ved at lade sig repræsentere ved en advokat. Hvad angår disse borgere sikrer princippet om adgang til effektive retsmidler, som er knæsat i chartrets artikel 47, i princippet ikke en ret til at leveringen af advokatydelser er momsfrataget.

29 Det første spørgsmål, litra a), der vedrører gyldigheden af artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 med hensyn til chartrets artikel 47, skal bedømmes efter disse bestemmelsers særegenheder og kan ikke afhænge af de særlige omstændigheder i en given sag.

30 Selv om adgangen til domstolsprøvelse samt effektiv domstolsbeskyttelse desuden afhænger af en række faktorer af enhver art, forholder det sig ikke desto mindre således, at de omkostninger, der er forbundet med en retssag, heriblandt den moms, der pålægges ydelser leveret af advokater, ligeledes kan have en indvirkning på borgerens beslutning om at gøre sine rettigheder gældende ved en domstol ved at lade sig repræsentere af en advokat.

31 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, afsagt på en række andre områder end inden for momsretten, at afgiftspålæggelse af sådanne omkostninger kun kan anfægtes under henvisning til adgangen til effektive retsmidler som sikret ved chartrets artikel 47, hvis disse omkostninger udgør en uoverstigelig hindring (jf. analogt dom af 22.12.2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, præmis 61, og kendelse af 13.6.2012, GREP, C-156/12, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:342, præmis 46), eller hvis de i praksis gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (jf. analogt dom af 6.10.2015, Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, præmis 48, 49 og 58).

32 Sagsøgerne i hovedsagen har ganske vist fremhævet, at opkrævningen af moms på 21% af ydelser leveret af advokater for de borgere, som ikke har ret til retshjælp, som er de eneste, der er omfattet af det første spørgsmål, litra a), indebærer en betydelig forhøjelse af de omkostninger, der er forbundet med retssagen.

33 Som den belgiske regering bl.a. har anført i sit skriftlige indlæg, indebærer opkrævningen af moms på 21% af leveringen af disse ydelser imidlertid ikke i samme forhold en forhøjelse af advokatsalærer, eftersom advokater som afgiftspligtige personer i henhold til artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 har ret til at fradrage den moms, der pålægges erhvervelser af varer eller ydelser i forbindelse med de ydelser, som de leverer. Idet udøvelsen af fradragsretten imidlertid kan reducere deres omkostninger, er det omfang, i hvilket advokater er økonomisk forpligtet til at overvælte den byrde, som følger af momsen på deres salærer, usikkert.

34 Størrelsen af en eventuel forhøjelse af disse salærer er så meget desto mere usikker, idet salærer i Belgien forhandles frit. I forbindelse med en sådan ordning, der er baseret på konkurrencen mellem advokaterne, kan disse sidstnævnte blive foranlediget til at tage deres klienters økonomiske situation i betragtning. Som anført af generaladvokaten i punkt 85 i forslaget til afgørelse, anses advokatsalærer i henhold til den relevante nationale lovgivning for at overholde de grænser, der følger af kravet om, at de skal være rimelige og moderate.

35 Der kan derfor ikke påvises en streng sammenhæng, end ikke automatisk, mellem opkrævningen af moms af ydelser leveret af advokater og en forhøjelse af prisen for disse ydelser.

36 Da det i hovedsagen omhandlede momsbeløb under alle omstændigheder langt fra udgør den væsentligste del af de omkostninger, der er forbundet med en retssag, kan det ikke antages, at opkrævningen af moms af ydelser leveret af advokater i sig selv udgør en uoverstigelig hindring for adgangen til domstolsprøvelse, eller i praksis gør udøvelsen af de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden, umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig. Den omstændighed, at denne opkrævning eventuelt kunne medføre en forhøjelse af disse omkostninger, kan under disse omstændigheder ikke – i forhold til adgangen til effektive retsmidler, som sikret ved chartrets artikel 47 – stille spørgsmål ved en sådan opkrævning.

37 I det tilfælde, hvor de særlige omstændigheder i en given sag indebærer, at opkrævningen af moms af ydelser leveret af advokater i sig selv skaber en uoverstigelig hindring for adgangen til domstolsprøvelse eller i praksis gør udøvelsen af de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden, umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, bør der på passende vis tages hensyn hertil ved udarbejdelsen af retten til retshjælp i overensstemmelse med chartrets artikel 47, stk. 3.

38 Henset til ovenstående betragtninger må det fastslås, at den beskyttelse, som adgangen til effektive retsmidler yder, ikke udstrækker sig til at omfatte opkrævning af moms af ydelser leveret af advokater.

Princippet om processuel ligestilling

39 Sagsøgerne i hovedsagen har ligeledes bestridt gyldigheden af artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 med hensyn til princippet om processuel ligestilling med den begrundelse, at opkrævningen af moms på 21% af ydelser leveret af advokater stiller ikke-afgiftspligtige borgere ugunstigt i forhold til borgere, der er afgiftspligtige personer. Denne ulempe følger af den omstændighed, at de sidstnævnte borgere, til forskel fra de førstnævnte, har en fradragsret og ikke bærer den økonomiske byrde, der følger af denne opkrævning af moms.

40 Ifølge Domstolens faste praksis indebærer princippet om processuel ligestilling, der følger af selve begrebet en retfærdig rettergang og har til formål at sikre ligevægt mellem sagens parter, en forpligtelse til at give begge parter rimelig mulighed for at fremlægge sin sag, herunder sine beviser, under betingelser, der ikke stiller ham i en situation, der er til hans ugunst i forhold til modparten (jf. i denne retning dom af 6.11.2012, Otis m.fl., C-199/11, EU:C:2012:684, præmis 71 og 72, og af 12.11.2014, Guardian Industries og Guardian Europe mod Kommissionen, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, præmis 31, samt kendelse af 16.7.2015, Sánchez Morcillo og Abril García, C-539/14, EU:C:2015:508, præmis 48).

41 Dette princip har til formål at sikre den processuelle ligevægt mellem parterne i en retssag og således sikre ligheden mellem disse parters rettigheder og forpligtelser, bl.a. med hensyn til de bestemmelser, der regulerer bevisoptagelsen og den kontradiktoriske forhandling for retten (jf. i denne retning dom af 6.11.2012, Otis m.fl., C-199/11, EU:C:2012:684, præmis 71 og 72) samt disse parters adgang til retsmidler (dom af 17.7.2014, Sánchez Morcillo og Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, præmis 44, 48 og 49).

42 Princippet om processuel ligestilling indebærer imidlertid ikke – således som Rådet har anført i sit indlæg til Domstolen – en forpligtelse til at bringe parterne på lige fod med hensyn til de finansielle omkostninger, der bæres i forbindelse med en retssag.

43 For så vidt angår opkrævningen af moms på 21% af ydelser leveret af advokater bemærkes, at selv om opkrævningen af denne afgift og udøvelsen af fradragsretten ganske vist – for de samme salærbeløb – kan give den borger, som er en afgiftspligtig person, en økonomisk fordel i forhold til den borger, som ikke er afgiftspligtig, kan denne økonomiske fordel imidlertid ikke påvirke parternes processuelle lighed.

44 Det blev således i denne doms præmis 28 fastslået, at disse borgere faktisk må antages at have tilstrækkelige midler, der gør det muligt at dække omkostninger forbundet med retssagen, herunder advokatsalærer. Uanset den eventuelle økonomiske fordel, som den ene eller den anden af disse borgere kan opnå, er den i hovedsagen omhandlede opkrævning af moms af ydelser leveret af advokater, for så vidt angår retten til retfærdig rettergang, ikke af en sådan karakter, at den stiller ikke-afgiftspligtige borgere i en situation, der er til deres klare ugunst i forhold til borgere, der er afgiftspligtige personer.

45 Således som Kommissionen har anført i sit indlæg til Domstolen, giver den mulighed – for en part i en tvist – for at kunne betale et højere advokatsalær end det, der betales af modparten, sig ikke nødvendigvis udslag i bedre juridisk bistand. Ifølge konstateringen i denne doms præmis 34 kan advokaterne – under en ordning om frit forhandlede advokatsalærer som den, der gælder i Belgien – blive foranlediget til at tage deres klienters økonomiske situation i betragtning og afkræve deres ikke-afgiftspligtige klienter salærer inklusive moms, som er lavere end de salærer, som de afkræver deres afgiftspligtige klienter.

46 Det må således fastslås, at den garanti, som følger af princippet om processuel ligestilling, ikke udstrækker sig til at omfatte opkrævningen af moms på 21% af ydelser leveret af advokater.

47 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål, litra a), besvares med, at der i forbindelse med undersøgelsen af artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 med hensyn til adgangen til effektive retsmidler og princippet om processuel ligestilling, som er sikret ved chartrets artikel 47, ikke er fremkommet noget forhold, der kan berøre gyldigheden af disse bestemmelser, for så vidt som disse bestemmelser pålægger moms af ydelser leveret af advokater, der præsteres over for borgere, som ikke har ret til retshjælp under en national retshjælpsordning.

Det første spørgsmål, litra b)

48 Med det første spørgsmål, litra b), anmoder den forelæggende ret nærmere bestemt Domstolen om at efterprøve gyldigheden af artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 med hensyn til Århuskonventionens artikel 9, stk. 4 og 5, for så vidt som de pålægger ydelser leveret af advokater moms.

49 I denne henseende bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at bestemmelserne i en international aftale, som Unionen er part i, alene kan påberåbes til støtte for et søgsmål anlagt med påstand om annullation af en afledt EU-retsakt eller til støtte for en indsigelse om, at en sådan retsakt er ulovlig, såfremt denne aftales art og opbygning dels ikke er til hinder herfor, dels, at disse bestemmelser indholdsmæssigt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise (dom af 13.1.2015, Rådet m.fl. mod Vereniging Milieudéfensie og Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P – C-403/12 P, EU:C:2015:4, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

50 Med hensyn til Århuskonventionens artikel 9, stk. 4, fremgår det af selve ordlyden af denne bestemmelse, at den kun finder anvendelse på de procedurer, som er omhandlet i denne konventions artikel 9, stk. 1, 2 og 3. Sidstnævnte bestemmelser indeholder imidlertid ingen ubetinget og tilstrækkelig præcis forpligtelse, som kan regulere borgernes retsstilling direkte.

51 For så vidt angår nævnte konventions artikel 9, stk. 3, har Domstolen således fastslået, at når alene »medlemmer af offentligheden, der opfylder eventuelle kriterier i national ret«, er indehavere af de rettigheder, der er fastsat i denne bestemmelse, er dennes opfyldelse eller virkninger betinget af, at der udstedes yderligere retsakter (dom af 8.3.2011, Lesoochranárske zoskupenie, C-240/09, EU:C:2011:125, præmis 45, og af 13.1.2015, Rådet m.fl. mod Vereniging Milieudéfensie og Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P – C-403/12 P, EU:C:2015:4, præmis 55).

52 Således som generaladvokaten har anført i punkt 92 i forslaget til afgørelse, henviser Århuskonventionens artikel 9, stk. 1 og 2, ligeledes til de kriterier, der er fastsat i national ret. Ifølge ordlyden af disse bestemmelser skal procedurerne om prøvelse, som de omhandler, nemlig være etableret »inden for rammerne af [den] nationale lovgivning«, der gælder i de lande, der er part i denne konvention, idet den nationale lovgiver navnlig skal beslutte, om den ønsker at give mulighed for at få sagen prøvet »ved en domstol eller ved et andet uafhængigt og upartisk organ, etableret ved lov«. Det fremgår desuden af nævnte konventions artikel 9, stk. 2, andet afsnit, at det beror på kravene i national ret at fastsætte, »[h]vad der udgør tilstrækkelig interesse eller en krænkelse af en rettighed«.

53 Det følger heraf, at ved anvendelsen af Århuskonventionens artikel 9, stk. 4, henviser denne udelukkende til bestemmelser i denne konvention, som ikke opfylder de betingelser, der er anført i denne doms præmis 49, for at kunne påberåbes til støtte for et søgsmål anlagt med påstand om annullation af en afledt EU-retsakt.

54 Nævnte konventions artikel 9, stk. 4, kan følgelig ikke påberåbes for at anfægte gyldigheden af direktiv 2006/112.

55 Med hensyn til Århuskonventionens artikel 9, stk. 5, følger det af denne bestemmelse, ifølge hvis ordlyd hver part i denne konvention er forpligtet til at »[overveje]« at etablere »passende støtteordninger« til at fjerne eller reducere finansielle og andre barrierer for adgangen til klage og domstolsprøvelse, at bestemmelsen heller ikke indeholder en ubetinget og tilstrækkelig præcis forpligtelse, og at bestemmelsens opfyldelse eller virkninger er betinget af, at der udstedes yderligere retsakter.

56 Under disse omstændigheder kan nævnte konventions artikel 9, stk. 5, på grund af sin karakter ikke påberåbes med henblik på at anfægte gyldigheden af direktiv 2006/112.

57 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål, litra b), besvares med, at Århuskonventionens artikel 9, stk. 4 og 5, ikke kan påberåbes med henblik på en prøvelse af gyldigheden af artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

Det første spørgsmål, litra c)

58 Med det første spørgsmål, litra c), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 eller »andre bestemmelser« i dette direktiv skal fortolkes således, at de ydelser, som en advokat leverer til en borger, som har ret til retshjælp i henhold til en national retshjælpsordning som den i hovedsagen omhandlede, er momsfrataget. Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, anmoder denne ret nærmere bestemt Domstolen om at efterprøve gyldigheden af dettes direktivs artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), med hensyn til chartrets artikel 47, for så vidt som disse bestemmelser pålægger moms af levering af disse ydelser.

59 Indledningsvis bemærkes, at selv om det spørgsmål, der er forelagt principalt, henviser til både artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 og til eventuelle »andre bestemmelser« i dette direktiv, gør anmodningen om præjudiciel afgørelse det ikke muligt at udpege de bestemmelser i nævnte direktiv, ud over direktivets artikel 132, stk. 1, litra g), på grundlag af hvilke ydelser leveret af advokater, som præsteres inden for rammerne af en national retshjælpsordning, ville kunne være momsfrataget.

60 Som generaladvokaten således har anført i punkt 54 og 55 i forslaget til afgørelse, har Domstolen, selv om den ikke tidligere har taget stilling til anvendelsen af den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 på ydelser, der leveres af advokater inden for rammerne af en national retshjælpsordning, imidlertid fastslået, at disse leveringer af ydelser ikke kan være pålagt en reduceret momssats i henhold til dette direktivs artikel 98, stk. 2, sammenholdt med punkt 15 i bilag III hertil (jf. i denne retning dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 47).

61 I denne dom fandt Domstolen, at eftersom punkt 15 i bilag III til direktivet ikke tillader medlemsstaterne at anvende en nedsat momssats på alle ydelser af almennyttig karakter, men kun sådanne ydelser, der leveres af organisationer, der opfylder det dobbelte krav om, at organisationerne selv skal være velgørende og arbejde med sigte på velfærd og social sikring, ville EU-lovgivers ønske om at begrænse muligheden for at anvende en nedsat sats til de tjenesteydelser, der leveres af organisationer, som overholder dette dobbelte krav, blive modarbejdet, hvis en medlemsstat frit kunne kvalificere private virksomheder, der drives med gevinst for øje, som organisationer som omhandlet i punkt 15 af den ene grund, at disse virksomheder ligeledes leverer ydelser af almennyttig karakter (jf. i denne retning dom af

17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 43 og 44).

62 Domstolen har således fastslået, at en medlemsstat ikke kan anvende en nedsat momssats på ydelser, der leveres af private virksomheder med gevinst for øje, alene på grundlag af en vurdering af disse ydelsers karakter uden bl.a. at tage hensyn til de formål, som de omhandlede virksomheder overordnet set forfølger, og hvor fast deres sociale engagement er. Under hensyn til de overordnede formål og den omstændighed, at det eventuelle sociale engagement ikke er af fast karakter, kan erhvervsgruppen af advokater og »avoués« ikke i almindelighed anses for at være velgørende (jf. i denne retning dom af 17.6.2010, Kommissionen mod Frankrig, C-492/08, EU:C:2010:348, præmis 45 og 46).

63 Denne retspraksis finder tilsvarende anvendelse på den fritagelse, der er fastsat i artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112, idet anvendelse heraf ikke alene er underlagt en betingelse om, at de pågældende leveringer af ydelser er af almennyttig karakter, idet de skal være med nær tilknytning til social bistand og social sikring, men desuden er begrænset til leveringer af ydelser, som præsteres af velgørende organisationer, der er anerkendt som sådanne.

64 I den foreliggende sag fremgår det af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at leveringen af ydelser under den nationale retshjælpsordning ikke præsteres af alle advokater, men alene af dem, som frivilligt leverer disse ydelser enten som hovedbeskæftigelse eller som tillæg hertil, og som med henblik herpå er opført på en årligt udarbejdet liste. Således synes leveringen af tjenesteydelser under en sådan ordning kun at udgøre ét blandt flere formål med advokathvervet.

65 De ydelser, der leveres af advokater inden for rammerne af den i hovedsagen omhandlede nationale retshjælpsordning, er derfor ikke fritaget for moms i henhold til artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112.

66 For det tilfælde, at disse leveringer af ydelser ikke er fritaget for moms, har den forelæggende ret endelig rejst tvivl om gyldigheden af nævnte direktivs artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), med hensyn til chartrets artikel 47, for så vidt som de pålægger disse leveringer af ydelser moms på 21%. I denne henseende synes det at fremgå af den forelæggende rets oplysninger, at den i hovedsagen omhandlede nationale retshjælpsordning bærer de samlede advokatomkostninger for de borgere, der har ret til denne hjælp, herunder den moms, der pålægges ydelser leveret af advokater.

67 I mangel af yderligere oplysninger fra den forelæggende ret vedrørende virkningerne heraf, synes opkrævningen af moms af ydelser, der leveres af advokater inden for rammerne af denne nationale retshjælpsordning, ikke at gribe ind i adgangen til effektive retsmidler for de borgere, der har ret til en sådan hjælp.

68 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål, litra c), besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de ydelser, som en advokat leverer til en borger, som har ret til retshjælp i henhold til en national retshjælpsordning som den i hovedsagen omhandlede, ikke er moms fritaget.

Det andet til det fjerde spørgsmål

69 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål, litra a)-c), er det uforholdsmæssigt at behandle det andet til det fjerde spørgsmål.

Sagens omkostninger

70 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) **I forbindelse med undersøgelsen af artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til adgangen til effektive retsmidler og princippet om processuel ligestilling, som er sikret ved artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, er der ikke fremkommet noget forhold, der kan berøre gyldigheden af disse bestemmelser, for så vidt som disse bestemmelser pålægger merværdiafgift af ydelser leveret af advokater, der præsteres over for borgere, som ikke har ret til retshjælp under en national retshjælpsordning.**
- 2) **Artikel 9, stk. 4 og 5, i konventionen om adgang til oplysninger, offentlig deltagelse i beslutningsprocesser samt adgang til klage og domstolsprøvelse på miljøområdet, der blev undertegnet i Århus den 25. juni 1998, kan ikke påberåbes med henblik på en prøvelse af gyldigheden af artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.**
- 3) **Artikel 132, stk. 1, litra g), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de ydelser, som en advokat leverer til en borger, som har ret til retshjælp i henhold til en national retshjælpsordning som den i hovedsagen omhandlede, ikke er fritaget for merværdiafgift.**

Underskrifter

* Processprog: fransk.