

**Downloaded via the EU tax law app / web**

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a patra)

28 iulie 2016(\*)

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Validitatea şi interpretarea directivei – Prestări de servicii efectuate de avocaţi – Perceperea TVA-ului – Dreptul la o cale de atac efectivă – Egalitatea armelor – Asistenţă juridică”

În cauza C-543/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour constitutionnelle (Belgia), prin decizia din 13 noiembrie 2014, primită de Curte la 27 noiembrie 2014, în procedurile

**Ordre des barreaux francophones et germanophone şi alţii,**

**Jimmy Tessens şi alţii,**

**Orde van Vlaamse Balies,**

**Ordre des avocats du barreau d’Arlon şi alţii,**

împotriva

**Conseil des ministres,**

cu participarea:

**Association Syndicale des Magistrats ASBL,**

**Conseil des barreaux européens,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), preşedinte de cameră, domnii C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda şi doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă şi în urma şedinţei din 16 decembrie 2015,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru Ordre des barreaux francophones et germanophone şi alţii, de V. Letellier, de R. Leloup, de E. Huisman, de J. Buelens şi de C. T’Sjoen, avocaţi;
- pentru domnul Tessens şi alţii, de J. Toury şi de M. Denys, avocaţi;
- pentru Orde van Vlaamse Balies, de D. Lindemans şi de E. Traversa, avocaţi;

- pentru Ordre des avocats du barreau d’Arlon și alții, de D. Lagasse, avocat;
- pentru Association Syndicale des Magistrats ASBL, de V. Letellier, avocat;
- pentru Conseil des barreaux européens, de M. Maus și de M. Delanote, avocați;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de K. Georgiadis și de A. Dimitrakopoulou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;
- pentru Consiliul Uniunii Europene, de E. Chatziioakeimidou și de E. Moro, precum și de M. Moore, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de H. Krämer, de J.-F. Brakeland, și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 martie 2016,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea și validitatea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unor litigii între Ordre des barreaux francophones et germanophone, domnul Jimmy Tessens, Orde van Vlaamse Balies, Ordre des avocats du barreau d’Arlon, precum și alte persoane fizice și juridice, pe de o parte, și Conseil des ministres (Belgia), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a articolului 60 din Legea din 30 iulie 2013 privind dispoziții diverse (loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses) (*Moniteur belge* din 1 august 2013, p. 48270, denumită în continuare „Legea din 30 iulie 2013”), care a eliminat scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru prestările de servicii efectuate de avocați în exercitarea activității lor obișnuite.

## Cadrul juridic

### *Dreptul internațional*

#### CEDO

3 Articolul 6 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, semnată la Roma la 4 noiembrie 1950 (denumită în continuare „CEDO”), prevede:

„1. Orice persoană are dreptul la judecarea cauzei sale în mod echitabil, în mod public și în termen rezonabil, de către o instanță independentă și imparțială, instituită de lege, care va hotărî fie asupra încălcării drepturilor și obligațiilor sale cu caracter civil, fie asupra temeiniciei oricărei acuzații în materie penală îndreptate împotriva sa. [...]

[...]

3. Orice acuzat are, mai ales, dreptul:

[...]

c) să se apere el însuși sau să fie asistat de un apărător ales de el și, dacă nu dispune de mijloacele necesare remunerării unui apărător, să poată fi asistat gratuit de un avocat din oficiu, atunci când interesele justiției o cer;

[...]”

4 Articolul 14 din CEDO prevede:

„Exercitarea drepturilor și libertăților recunoscute de prezenta convenție trebuie să fie asigurată fără nicio deosebire bazată, în special, pe sex, rasă, culoare, limbă, religie, opinii politice sau orice alte opinii, origine națională sau socială, apartenență la o minoritate națională, avere, naștere sau orice altă situație.”

Pactul internațional privind drepturile civile și politice

5 Articolul 14 alineatele (1) și (3) din Pactul internațional privind drepturile civile și politice, adoptat de Adunarea Generală a Organizației Națiunilor Unite la 16 decembrie 1966 și intrat în vigoare la 23 martie 1976 (denumit în continuare „PIDCP”), este redactat după cum urmează:

„1. Toți oamenii sunt egali în fața tribunalelor și curților de justiție. Orice persoană are dreptul ca litigiul în care se află să fie examinat în mod echitabil și public de către un tribunal competent, independent și imparțial, stabilit prin lege, care să decidă fie asupra temeiniciei oricărei învinuiri penale îndreptate împotriva ei, fie asupra contestațiilor privind drepturile și obligațiile sale cu caracter civil. [...]

[...]

3. Orice persoană acuzată de comiterea unei infracțiuni penale are dreptul, în condiții de deplină egalitate, la cel puțin următoarele garanții:

[...]

b) să dispună de timpul și de înlesnirile necesare pregătirii apărării sale și să comunice cu apărătorul pe care și-l alege;

[...]

d) să fie prezentă la proces și să se apere ea însăși sau să aibă asistența unui apărător ales de ea; dacă nu are apărător, să fie informat despre dreptul de a-l avea și, ori de câte ori interesul justiției o cere, să i se atribuie un apărător din oficiu, fără plată, dacă ea nu are mijloace pentru a-l remunera;

[...]”

6 Conform articolului 26 din PIDCP:

„Toate persoanele sunt egale în fața legii și au, fără discriminare, dreptul la o ocrotire egală din partea legii. În această privință, legea trebuie să interzică orice discriminare și să garanteze tuturor persoanelor o ocrotire egală și eficace contra oricărei discriminări, în special de rasă, culoare, sex, limbă, religie, opinie politică sau orice altă opinie, origine națională sau socială,

avere, na?tere sau întemeiat? pe orice alt? împrejurare.”

## Conven?ia de la Aarhus

7 Articolul 9 din Conven?ia privind accesul la informa?ie, participarea publicului la luarea deciziei ?i accesul la justi?ie în probleme de mediu, semnat? la Aarhus la 25 iunie 1998 ?i aprobat? în numele Comunit??ii Europene prin Decizia 2005/370/CE a Consiliului din 17 februarie 2005 (JO 2005, L 124, p. 1, Edi?ie special?, 15/vol. 14, p. 201) (denumit? în continuare „Conven?ia de la Aarhus”), prevede:

„(1) Fiecare parte se asigur?, în cadrul legisla?iei interne proprii, c? orice persoan? care consider? c? cererea proprie de informa?ii în conformitate cu articolul 4 a fost ignorat?, refuzat? pe nedrept, par?ial sau total, sau rezolvat? în mod necorespunz?tor sau tratat? cu înc?lcarea dispozi?iilor articolului men?ionat are acces la o cale de atac în fa?a unei instan?e de judecat? sau a unui alt organism independent ?i impar?ial stabilit prin lege.

[...]

(2) Fiecare parte, în cadrul legisla?iei interne proprii, se asigur? c? membrii publicului interesat

(a) care prezint? un interes suficient sau

(b) care men?in înc?lcarea unui drept, în cazul în care legea procedural? administrativ? a unei p?ri prevede acest lucru ca o condi?ie,

au acces la o cale de atac în fa?a unei instan?e judiciare ?i/sau a unui alt organism independent ?i impar?ial stabilit prin lege pentru a contesta legalitatea de fond ?i de procedur? a oric?rei decizii, ac?iuni sau omiteri care intr? sub inciden?a dispozi?iilor articolului 6 ?i, în cazul în care se prevede acest lucru în legisla?ia intern? ?i f?r? a aduce atingere alineatului (3) men?ionat în continuare, a altor dispozi?ii relevante ale prezentei conven?ii.

Ceea ce constituie un interes suficient ?i înc?lcarea unui drept se stabile?te în conformitate cu prevederile legisla?iei interne ?i în conformitate cu obiectivul de a acorda publicului interesat acces larg la justi?ie în cadrul sferei de aplicare a prezentei conven?ii. În acest sens, interesul oric?rei organiza?ii neguvernamentale care îndepline?te dispozi?iile prev?zute la articolul 2 alineatul (5) este considerat suficient în sensul literei (a) men?ionate anterior. De asemenea, astfel de organiza?ii sunt considerate ca având drepturi la care se poate aduce atingere în sensul literei (b) men?ionate anterior.

[...]

(3) În plus fa?? de c?ile de atac prev?zute la alineatele (1) ?i (2) ?i f?r? a le aduce atingere, fiecare parte se asigur? c?, în cazul în care îndeplinesc criteriile prev?zute de legisla?ia intern? proprie, în cazul în care acestea exist?, membrii publicului au acces la proceduri administrative sau judiciare pentru a contesta ac?iuni ?i omiteri ale persoanelor fizice ?i ale autorit??ilor publice care contravin dispozi?iilor legisla?iei interne proprii privind mediul.

(4) În plus fa?? de alineatul (1) ?i f?r? a?i aduce atingere, procedurile prev?zute la alineatele (1), (2) ?i (3) prev?d c?i de atac adecvate ?i eficiente, inclusiv prin m?suri provizorii, dup? caz, ?i sunt oneste, echitabile, oportune ?i nu exagerat de costisitoare. Deciziile luate în conformitate cu prezentul articol sunt pronun?ate sau consemnate în scris. Hot?rârile judec?tore?ti ?i ale altor organisme, dup? caz, sunt puse la dispozi?ia publicului.

(5) Pentru o mai mare eficien?? a dispozi?iilor prezentului articol, fiecare parte se asigur? c?

publicului i se furnizeaz? informa?ii privind accesul la c?ile de atac administrative ?i judiciare ?i se preocup? de stabilirea unor mecanisme de asisten?? adecvate pentru îndepl?rtarea sau reducerea barierelor financiare ?i de alt? natur? din calea accesului la justi?ie.”

### *Dreptul Uniunii*

8 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112 prevede:

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

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

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

9 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din această directiv?:

„Urm?toarele opera?iuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuat? cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare;

[...]”

10 Conform articolului 96 din directiva men?ionat?, statele membre aplic? o cot? standard de TVA, care este fixat? de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare ?i care este aceea?i pentru livrarea de bunuri ?i pentru prestarea de servicii.

11 Articolul 98 alineatele (1) ?i (2) din aceea?i directiv? prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie dou? cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplic? numai livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii din categoriile prev?zute în anexa III.

[...]”

12 Anexa III la Directiva 2006/112, intitulat? „Lista livr?rilor de bunuri ?i prest?rilor de servicii c?rora le pot fi aplicate cotele reduse prev?zute la articolul 98”, men?ioneaz? la punctul 15 „livrarea de bunuri ?i prestarea de servicii de c?tre organiza?ii recunoscute ca având un caracter social de c?tre statele membre ?i angajate în activit??i de asisten?? ?i securitate social?, în m?sura în care respectivele opera?iuni nu sunt scutite în temeiul articolelor 132, 135 ?i 136”.

13 Articolul 132 din această directiv?, care figureaz? în capitolul 2 din titlul IX din aceasta, intitulat „Scutiri pentru anumite activit??i de interes general”, prevede la alineatul (1):

„Statele membre scutesc urm?toarele tranzac?ii:

[...]

(g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cîmine de bîtrîni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca avînd un caracter social;

[...]"

14 Potrivit articolului 168 litera (a) din directiva menționată:

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

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

[...]"

15 Conform articolului 371 din aceeași directivă, „statele membre care, la 1 ianuarie 1978, scuteau operațiunile enumerate în anexa X partea B pot continua să scutească respectivele operațiuni, în condițiile aplicabile în statul membru în cauză la data respectivă”. Operațiunile vizate în această listă includ printre altele prestările de servicii de cître avocați.

#### *Dreptul belgian*

16 Articolul 44 alineatul 1 din Legea din 3 iulie 1969 de instituire a Codului privind taxa pe valoarea adăugată (loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée) (*Moniteur belge* din 17 iulie 1969, p. 7046), prevedea, în versiunea anterioară intrării în vigoare a Legii din 30 iulie 2013:

„Sunt scutite de taxă prestările de servicii efectuate în exercitarea activității lor obișnuite de persoanele următoare:

1° avocați [...]

[...]"

17 Potrivit articolului 60 din Legea din 30 iulie 2013, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2014:

„Se abrogă punctul 1° al articolului 44 [alineatul 1] din Codul privind taxa pe valoarea adăugată, înlocuit prin Legea din 28 decembrie 1992 și modificat prin Legea din 28 decembrie 2011.”

#### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

18 În cadrul litigiului principal, Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională, Belgia) a fost sesizată cu o serie de acțiuni care vizau anularea articolului 60 din Legea din 30 iulie 2013. Această dispoziție a eliminat, începînd de la 1 ianuarie 2014, scutirea de TVA pentru serviciile prestate de avocați pe care Regatul Belgiei o menținuse în temeiul dispoziției tranzitorii prevăzute la articolul 371 din Directiva 2006/112.

19 Cota legală de TVA aplicată serviciilor prestate de avocați se ridică la 21 % în Belgia.

20 Instanța de trimitere ridică problema dacă perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avocați și creșterea costurilor acestor servicii pe care o implică această percepere sunt compatibile cu dreptul la o cale de atac efectivă și în special cu dreptul la asistența unui avocat. În plus, aceasta se întreabă dacă reglementarea în discuție în litigiul principal este conformă cu principiul egalității armelor, întrucât această creștere a costurilor nu îi afectează decât pe justițiabilii neimpozabili care nu beneficiază de asistență juridică, în timp ce justițiabilii impozabili au posibilitatea de a deduce TVA-ul achitat pentru aceste prestații.

21 În aceste condiții, Cour constitutionnelle a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Prin faptul că serviciile prestate de avocați sunt supuse la plata TVA-ului, fără a ține seama, având în vedere dreptul la asistența unui avocat și principiul egalității armelor, de împrejurarea că justițiabilul care nu beneficiază de asistență juridică este sau nu este supus la plata TVA-ului, Directiva 2006/112 este compatibilă cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene coroborat cu articolul 14 din PIDCP și cu articolul 6 din CEDO, în măsura în care acest articol recunoaște oricărei persoane dreptul la un proces echitabil, posibilitatea de a fi consiliat, apărât și reprezentat și dreptul la o asistență juridică pentru cei care nu dispun de resurse suficiente, atunci când această asistență este necesară pentru a asigura accesul efectiv la justiție?

b) Pentru aceleași motive, Directiva 2006/112 este compatibilă cu articolul 9 alineatele (4) și (5) din Convenția de la Aarhus, în măsura în care aceste dispoziții prevăd un drept de acces la justiție fără ca aceste proceduri să coste foarte mult și prin «stabilirea unor mecanisme de asistență adecvate pentru îndepărtarea sau reducerea barierelor financiare și de altă natură din calea accesului la justiție»?

c) Serviciile furnizate de avocați în cadrul unui sistem național de asistență juridică pot fi incluse în categoria serviciilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 care sunt direct legate de asistența și securitatea socială sau pot fi scutite în temeiul unei alte dispoziții din această directivă. În cazul unui răspuns negativ la această întrebare, Directiva 2006/112, interpretată în sensul că nu permite scutirea de TVA a serviciilor prestate de avocați în favoarea justițiabililor care beneficiază de asistență juridică în cadrul unui sistem național de asistență juridică, este compatibilă cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene coroborat cu articolul 14 din PIDCP și cu articolul 6 din CEDO?

2) În cazul unui răspuns negativ [la prima întrebare literele (a)-(c)], articolul 98 din Directiva 2006/112, care nu prevede posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA pentru serviciile prestate de avocați, eventual după cum justițiabilul care nu beneficiază de asistență juridică este sau nu este supus la plata TVA-ului, este compatibilă cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene coroborat cu articolul 14 din PIDCP și cu articolul 6 din CEDO, în măsura în care acest articol recunoaște oricărei persoane dreptul la un proces echitabil, posibilitatea de a fi consiliat, apărât și reprezentat și dreptul la asistență juridică pentru cei care nu dispun de resurse suficiente, atunci când această asistență este necesară pentru a asigura accesul efectiv la justiție?

3) În cazul unui răspuns negativ [la prima întrebare literele (a)-(c)], articolul 132 din Directiva 2006/112 este compatibilă cu principiul egalității și nediscriminării prevăzute la articolele 20 și 21 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene și cu articolul 9 din TUE coroborat cu articolul 47 din această carte, în măsura în care nu prevede, printre activitățile de interes general, scutirea

de TVA în favoarea prestațiilor avocaților, în condițiile în care alte prestări de servicii sunt scutite ca activități de interes general, de exemplu prestațiile efectuate de serviciile poștale publice, diferite prestații medicale sau prestații legate de învățământ, sport sau cultură, iar această diferență de tratament între serviciile prestate de avocați și serviciile scutite de articolul 132 din această directivă dă naștere la îndoieli suficiente din moment ce serviciile prestate de avocați contribuie la respectarea anumitor drepturi fundamentale?

4) a) În cazul unui răspuns negativ [la prima întrebare literele (a)-(c)] și [la cea de a treia întrebare], articolul 371 din Directiva 2001/112 poate fi interpretat, în conformitate cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, în sensul că permite unui stat membru al Uniunii să mențină parțial scutirea serviciilor prestate de avocați atunci când aceste prestații sunt efectuate în favoarea justițiabililor care nu sunt supuși la plata TVA-ului?

b) Articolul 371 din Directiva 2006/112 poate fi interpretat, de asemenea, în conformitate cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, în sensul că permite unui stat membru al Uniunii să mențină parțial scutirea serviciilor prestate de avocați atunci când aceste prestații sunt efectuate în favoarea justițiabililor care beneficiază de asistență juridică în cadrul unui sistem național de asistență juridică ”

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### *Cu privire la prima întrebare litera a)*

22 Prin intermediul primei întrebări litera a), instanța de trimitere solicită în esență Curții, să examineze validitatea articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 în raport cu dreptul la o cale de atac efectivă și cu principiul egalității armelor garantate de articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), în măsura în care aceste dispoziții supun la plata TVA-ului serviciile prestate de avocați justițiabililor care nu beneficiază de asistență juridică în cadrul unui regim național de asistență juridică.

23 Întrucât instanța de trimitere se referă nu numai la articolul 47 din cartă, dar și la articolul 14 din PIDCP și la articolul 4 din CEDO, trebuie amintit că, deși, astfel cum confirmă articolul 6 alineatul (3) TUE, drepturile fundamentale garantate de CEDO constituie principii generale ale dreptului Uniunii și deși articolul 52 alineatul (3) din cartă prevede că drepturile conținute în aceasta, corespundătoare drepturilor garantate de CEDO, au același înțeles și aceeași întindere ca și cele pe care le conferă convenția amintită, aceasta din urmă nu constituie, atât timp cât Uniunea nu a aderat la ea, un instrument juridic integrat formal în ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 26 februarie 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, punctul 44, Hotărârea din 3 septembrie 2015, Inuit Tapiriit Kanatami și alții/Comisia, C-398/13 P, EU:C:2015:535, punctul 45, precum și Hotărârea din 15 februarie 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 45). Această din urmă constatare este valabilă de asemenea și în cazul PIDCP. Astfel, aprecierea validității Directivei 2006/112 trebuie să se realizeze numai din perspectiva drepturilor fundamentale garantate de cartă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punctul 46 și jurisprudența citată).

24 În ceea ce privește întinderea examinării solicitate prin întrebarea adresată, trebuie să se arate că aceasta se limitează la costul specific care rezultă din perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avocați la o cotă de 21 % și nu vizează ansamblul costurilor aferente procedurii judiciare.

25 În plus, îndoielile exprimate de instanța de trimitere nu privesc decât situația justițiabililor care nu beneficiază de asistență juridică în temeiul dispozițiilor relevante de drept național.

Astfel, potrivit indicațiilor furnizate de această instanță, justițiabilii care beneficiază de această asistență nu sunt afectați de o eventuală majorare a onorariilor avocaților care ar putea rezulta din perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avocați, din moment ce aceste prestații de servicii sunt suportate de statul belgian.

26 În schimb, ceilalți justițiabili trebuie, în principiu, să suporte, în temeiul regulilor prevăzute de dreptul național, onorariile avocaților care includ TVA-ul, ceea ce ridică, potrivit instanței de trimitere, îndoieli privind compatibilitatea unei astfel de sarcini fiscale în raport cu dreptul la o cale de atac efectivă garantată de articolul 47 din cartă. În plus, această instanță are îndoieli privind compatibilitatea acestei sarcini fiscale cu principiul egalității armelor, întrucât numai justițiabilii care sunt impozabili au dreptul de a deduce TVA-ul plătit în amonte pentru serviciile prestate de avocați, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112 și întrucât perceperea TVA-ului pentru aceste prestații de servicii afectează, astfel, în mod diferit justițiabilii, în funcție de aspectul dacă au sau nu au calitatea de persoane impozabile.

Cu privire la dreptul la o cale de atac efectivă

27 Articolul 47 din cartă prevede dreptul la o cale de atac efectivă, acest drept cuprinzând, potrivit celui de al doilea paragraf al acestui articol, în special posibilitatea oricărei persoane de a fi consiliată, apărută și reprezentată de un avocat. Al treilea paragraf al articolului menționat garantează dreptul la o cale de atac efectivă prin acordarea unei asistențe juridice justițiabililor care nu dispun de resurse suficiente.

28 În această privință, trebuie să se arate că reiese din dosarul prezentat Curții că se presupune că justițiabilii care nu au dreptul la asistență juridică, singurii vizați de prima întrebare litera a) dispun, în temeiul dispozițiilor relevante din dreptul național, de resurse suficiente pentru a avea acces la justiție prin reprezentarea lor de către un avocat. Or, cu privire la acești justițiabili, dreptul la o cale de atac efectivă consacrat la articolul 47 din cartă nu garantează, în principiu, dreptul ca serviciile prestate de avocați să fie scutite de TVA.

29 Prima întrebare litera a), privind validitatea articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 în raport cu articolul 47 din cartă, se apreciază în funcție de caracteristicile specifice acestor dispoziții și nu poate depinde de circumstanțele particulare ale unui anumit caz.

30 În plus, dacă accesul la justiție și efectivitatea protecției juridice depind de o multitudine de factori de orice natură, nu este mai puțin adevărat că costurile aferente unei proceduri judiciare, printre care figurează TVA-ul aferent serviciilor prestate de avocați, pot de asemenea să aibă o incidență asupra deciziei justițiabilului de a-și valorifica drepturile în justiție prin reprezentarea sa de către un avocat.

31 Cu toate acestea, reiese din jurisprudența Curții, pronunțată în alte domenii decât dreptul privind TVA-ul, că impunerea unor astfel de costuri nu poate fi pusă la îndoială în raport cu dreptul la o cale de atac efectivă garantată de articolul 47 din cartă decât dacă aceste costuri au un caracter insurmontabil (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 decembrie 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, punctul 61, și Ordonanța din 13 iunie 2012, GREP, C-156/12, nepublicată, EU:C:2012:342, punctul 46) sau sunt de natură să facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 octombrie 2015, Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, punctele 48, 49 și 58).

32 Reclamanții din litigiul principal au subliniat, desigur, faptul că perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avocați la o cotă de 21 % implică, pentru justițiabilii care nu beneficiază de

asisten?? juridic?, singurii viza?i de prima întrebare litera a), o majorare important? a costurilor aferente procedurii judiciare.

33 Totu?i, astfel cum a ar?tat printre altele guvernul belgian în observa?iile sale scrise, perceperea de TVA pentru aceste prest?ri de servicii la o cot? de 21 % nu implic?, în aceea?i propor?ie, o majorare a onorariilor avoca?ilor, din moment ce, în calitate de persoane impozabile, ace?tia au dreptul de a deduce TVA?ul aferent achizi?iilor de bunuri sau servicii în cadrul serviciilor pe care le furnizeaz?, conform articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112. Or, întrucât exercitarea dreptului la deducere este susceptibil? s? le reduc? sarcinile, m?sura în care avoca?ii sunt ?inu?i din punct de vedere economic s? repercuteze sarcina care rezult? din TVA asupra onorariilor lor r?mâne incert?.

34 Amploarea unei eventuale major?ri a acestor onorarii este cu atât mai incert? cu cât în Belgia se aplic? un regim al onorariilor negociate în mod liber. În cadrul unui astfel de regim, fondat pe concuren?a dintre avoca?i, ace?tia trebuie s? ia în considerare situa?ia economic? a clien?ilor lor. În plus, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 85 din concluzii, potrivit reglement?rii na?ionale relevante, onorariile avoca?ilor trebuie s? respecte limitele care rezult? din cerin?a justei modera?ii.

35 Prin urmare, nicio corela?ie strict?, mecanic?, nu poate fi stabilit? între perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avoca?i ?i o majorare a pre?ului acestor servicii.

36 În orice caz, întrucât valoarea TVA?ului în discu?ie în litigiul principal nu constituie, de departe, frac?iunea cea mai important? din costurile aferente unei proceduri judiciare, nu se poate considera c? perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avoca?i constituie, în sine, un obstacol insurmontabil în calea accesului la justi?ie sau c? face ca exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii s? fie imposibil? sau excesiv de dificil?. În aceste condi?ii, faptul c? această percepere poate, eventual, s? antreneze o majorare a acestor costuri nu poate pune în discu?ie, în raport cu dreptul la o cale de atac efectiv? garantat de articolul 47 din cart?, o astfel de percepere.

37 În ipoteza în care circumstan?ele particulare ale unui caz dat ar implica faptul c? perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avoca?i creeaz?, în sine, un obstacol insurmontabil în calea accesului la justi?ie sau c? face exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii imposibil? sau excesiv de dificil?, ar trebui s? se ?in? seama de aceasta printr?o organizare adecvat? a dreptului la asisten?? juridic?, conform articolului 47 al treilea paragraf din cart?.

38 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se constate c? protec?ia conferit? de dreptul la o cale de atac efectiv? nu se extinde la perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avoca?i.

Cu privire la principiul egalit??ii armelor

39 Reclaman?ii din litigiul principal contest? validitatea articolului 1 alineatul (2) ?i a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 ?i în raport cu principiul egalit??ii armelor, pentru motivul c? perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avoca?i la o cot? de 21 % îi dezavantajeaz? pe justi?iabilii neimpozabili în raport cu justi?iabilii care au calitatea de persoane impozabile. Acest dezavantaj ar decurge din faptul c? ace?tia din urm?, spre deosebire de cei dintâi, beneficiaz? de un drept de deducere ?i nu suport? sarcina financiar? care rezult? din această aplicare a TVA?ului.

40 Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, principiului egalit??ii armelor, care este un corolar al no?iunii înse?i de proces echitabil ?i are drept scop asigurarea echilibrului între p?r?ile

la procedură, presupune obligația de a oferi fiecărei părți o posibilitate rezonabilă de a-și susține cauza, inclusiv probele, în condiții care nu o plasează într-o situație de dezavantaj net în raport cu adversarul acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 noiembrie 2012, *Otis și alții*, C-199/11, EU:C:2012:684, punctele 71 și 72, Hotărârea din 12 noiembrie 2014, *Guardian Industries și Guardian Europe/Comisia*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punctul 31, precum și Ordonanța din 16 iulie 2015, *Sánchez Morcillo și Abril García*, C-539/14, EU:C:2015:508, punctul 48).

41 Acest principiu are drept scop asigurarea echilibrului procedural între părțile la o procedură judiciară, garantând egalitatea drepturilor și obligațiilor acestor părți în ceea ce privește în special regulile care reglementează administrarea probelor și dezbaterile contradictorii în fața instanței (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 noiembrie 2012, *Otis și alții*, C-199/11, EU:C:2012:684, punctele 71 și 72), precum și dreptul la o cale de atac al părților menționate (Hotărârea din 17 iulie 2014, *Sánchez Morcillo și Abril García*, C-169/14, EU:C:2014:2099, punctele 44, 48 și 49).

42 Cu toate acestea, principiului egalității armelor nu implică, astfel cum a arătat Consiliul în observațiile prezentate Curții, obligația de a trata părțile pe picior de egalitate în ceea ce privește cheltuielile suportate în cadrul procedurii judiciare.

43 În ceea ce privește perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avocați la o cotă de 21 %, trebuie să se arate că, dacă perceperea acestei taxe și exercitarea dreptului de deducere pot, cu siguranță, să confere, pentru onorarii într-un quantum identic, un avantaj pecuniar justițiabilului care are calitatea de persoană impozabilă în raport cu justițiabilul neimpozabil, acest avantaj pecuniar nu poate totuși să afecteze echilibrul procedural dintre părți.

44 Astfel, s-a constatat la punctul 28 din prezenta hotărâre că se presupune că acești justițiabili dispun de resurse suficiente care să le permită să acopere costurile aferente procedurii judiciare, inclusiv onorariile avocaților. Prin urmare, în pofida unui eventual avantaj financiar pe care îl poate acorda unuia sau altuia dintre acești justițiabili, perceperea de TVA pentru serviciile prestate de avocați în discuție în litigiul principal nu este de natură, în raport cu dreptul la un proces echitabil, să pună justițiabilii neimpozabili într-o situație net mai dezavantajoasă în raport cu justițiabilii care au calitatea de persoane impozabile.

45 Astfel cum a arătat Comisia în observațiile prezentate Curții, capacitatea unei părți într-un litigiu de a achita onorarii ale avocaților mai ridicate decât cele achitate de adversarul său nu se traduce în mod necesar într-o mai bună reprezentare juridică. Astfel, potrivit constatării care figurează la punctul 34 din prezenta hotărâre, în cadrul unui regim al onorariilor avocaților negociate în mod liber, precum cel în vigoare în Belgia, avocații pot ține seama de situația economică a clienților lor și solicita clienților lor neimpozabili plata de onorarii, inclusiv de TVA, mai sczute decât cele pe care le solicită de la clienții impozabili.

46 Prin urmare, trebuie să se constate că garanția conferită de principiul egalității armelor nu se extinde la perceperea de TVA la o cotă de 21 % pentru serviciile prestate de avocați.

47 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare litera a) că examinarea articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 în raport cu dreptul la o cale de atac efectivă și cu principiul egalității armelor garantate de articolul 47 din cartă nu a revelat niciun element de natură să le afecteze validitatea, în măsura în care aceste dispoziții supun la plata TVA-ului serviciile prestate de avocați în favoarea justițiabililor care nu beneficiază de asistență juridică în cadrul unui regim național de asistență juridică.

*Cu privire la prima întrebare litera b)*

48 Prin intermediul primei întrebări litera b), instanța de trimitere solicită în esență Curții să examineze validitatea articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 în raport cu articolul 9 alineatele (4) și (5) din Convenția de la Aarhus, în măsura în care acestea supun la plata TVA-ului serviciile prestate de avocați.

49 În această privință, trebuie amintit că rezultatul dintr-o jurisprudență constantă a Curții ca dispozițiile unui acord internațional la care Uniunea este parte nu pot fi invocate în susținerea unei acțiuni în anularea unui act de drept derivat al Uniunii sau a unei excepții întemeiate pe nelegalitatea unui asemenea act decât cu condiția, pe de o parte, ca natura și economia acordului respectiv să nu se opună acestei acțiuni și, pe de altă parte, ca acele dispoziții să fie, în ceea ce privește conținutul lor, necondiționate și suficient de precise (Hotărârea Consiliul și alții/Vereniging Milieudefensie și Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P/C-403/12 P, EU:C:2015:4, punctul 54 și jurisprudența citată).

50 În ceea ce privește articolul 9 alineatul (4) din Convenția de la Aarhus, reiese chiar din cuprinsul acestei dispoziții că nu se aplică decât procedurilor vizate la articolul 9 alineatele (1), (2) și (3) din această convenție. Or, aceste din urmă dispoziții nu conțin nicio obligație condiționată și suficient de precisă care să poată governa în mod direct situația juridică a particularilor.

51 Astfel, Curtea a statuat, în ceea ce privește articolul 9 alineatul (3) din convenția menționată, că, din moment ce numai „în cazul în care îndeplinesc criteriile prevăzute de legislația internă, membrii publicului” sunt titulari ai drepturilor prevăzute de această dispoziție, aceasta este condiționată, în aplicarea sau în efectele sale, de intervenția unui act ulterior (Hotărârea din 8 martie 2011, Lesoochranárske zoskupenie, C-240/09, EU:C:2011:125, punctul 45, precum și Hotărârea din 13 ianuarie 2015, Consiliul și alții/Vereniging Milieudefensie și Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P/C-403/12 P, EU:C:2015:4, punctul 55).

52 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 92 din concluzii, articolul 9 alineatele (1) și (2) din Convenția de la Aarhus se referă de asemenea la criteriile stabilite de dreptul național. Astfel, potrivit prevederilor acestor dispoziții, caile de atac pe care le vizează trebuie să fie stabilite „în cadrul legislației interne proprii” a părților la această convenție, legiuitorul național trebuind printre altele să decidă dacă dorește să prevadă posibilitatea unei cauze de atac „în fața unei instanțe de judecată sau a unui alt organism independent și imparțial stabilit prin lege”. În plus, din articolul 9 alineatul (2) al doilea paragraf din convenția menționată reiese că revine dispozițiilor de drept intern sarcina să determine „ceea ce constituie un interes suficient și încălcare a unui drept”.

53 Rezultă că aplicarea articolului 9 alineatul (4) din Convenția de la Aarhus se referă în mod exclusiv la dispoziții ale acestei convenții care nu îndeplinesc condițiile vizate la punctul 49 din prezenta hotărâre pentru a putea fi invocate în sprijinul unei acțiuni în anularea unui act de drept derivat al Uniunii.

54 Așadar, articolul 9 alineatul (4) din convenția menționată nu poate fi invocat pentru a pune la îndoială validitatea Directivei 2006/112.

55 În ceea ce privește articolul 9 alineatul (5) din Convenția de la Aarhus, reiese din această dispoziție, potrivit căreia fiecare dintre părțile la o convenție trebuie să se „preocupe” de stabilirea unor „mecanisme de asistență adecvate” pentru îndepărtarea sau reducerea barierelor financiare și de altă natură din calea accesului la justiție, că ea nu conține o obligație

necondiționat și suficient de precis și c) este condiționat, în aplicarea sau în efectele sale, de intervenția unui act ulterior.

56 În aceste condiții, articolul 9 alineatul (5) din convenția menționată nu poate, din cauza naturii sale înseși, să fie invocat în vederea contestării validității Directivei 2006/112.

57 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare litera b) c) articolul 9 alineatele (4) și (5) din Convenția de la Aarhus nu poate fi invocat în scopul aprecierii validității articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

*Cu privire la prima întrebare litera c)*

58 Prin intermediul primei întrebări litera c), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 sau „alte dispoziții” din această directivă trebuie să fie interpretate în sensul că serviciile prestate de avocați în favoarea justițiabililor care beneficiază de asistență juridică în cadrul unui regim național de asistență juridică, precum cel în discuție în litigiul principal, sunt scutite de TVA. În cazul unui răspuns negativ la această întrebare, instanța de trimitere solicită în esență: Curții să examineze validitatea articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă în raport cu articolul 47 din cartă, în măsura în care aceste dispoziții supun serviciile prestate de avocați la plata de TVA.

59 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că, dacă întrebarea adresată cu titlu principal se referă atât la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, cât și la eventuale „alte dispoziții” din această directivă, cererea de decizie preliminară nu permite identificarea acelor dispoziții din directiva menționată, altele decât articolul 132 alineatul (1) litera (g) din aceasta, pe baza căroră serviciile prestate de avocați în cadrul unui regim național de asistență juridică ar putea fi scutite de TVA.

60 Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 54 și 55 din concluzii, deși Curtea nu s-a pronunțat încă asupra aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 privind serviciilor prestate de avocați în cadrul unui regim național de asistență juridică, ea a statuat totuși că acestor prestări de servicii nu li se poate aplica o cotă de TVA redusă în temeiul articolului 98 alineatul (2) din această directivă coroborat cu punctul 15 din anexa III la aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța, C-492/08, EU:C:2010:348, punctul 47).

61 În această hotărâre, Curtea a considerat că, din moment ce punctul 15 din anexa III la directiva menționată nu autorizează statele membre să aplice o cotă redusă de TVA tuturor prestărilor de servicii cu caracter social, ci numai celor acordate de organizații care răspund dublei cerințe de a avea ele însele un caracter social și de a fi angajate în activități de asistență și securitate socială, voința legiuitorului Uniunii de a oferi posibilitatea aplicării unei cote reduse numai în cazul prestărilor de servicii acordate de organizații care răspund acestei duble cerințe ar fi contrariată dacă un stat membru ar fi liber să califice entitățile private care urmăresc un scop lucrativ drept organizații în sensul punctului 15 menționat datorită simplului fapt că aceste entități prestează și servicii cu caracter social (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța, C-492/08, EU:C:2010:348, punctele 43 și 44).

62 Astfel, Curtea a statuat că un stat membru nu poate să aplice o cotă redusă de TVA unor prestări de servicii acordate de entități private care urmăresc un scop lucrativ numai pe baza aprecierii caracterului acestor servicii, fără a ține seama în special de obiectivele urmărite de aceste entități apreciate în ansamblul lor și de stabilitatea angajamentului social al acestora. Or,

având în vedere obiectivele sale globale și lipsa de stabilitate a unui eventual angajament social, categoria profesională a avocaților și a avoués în general nu poate fi considerată ca prezentând un caracter social (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța, C-492/08, EU:C:2010:348, punctele 45 și 46).

63 Această jurisprudență se aplică *mutatis mutandis* scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, din moment ce aplicarea sa este nu doar supusă unei condiții privind caracterul social al prestațiilor de servicii în cauză, acestea trebuind să fie legate în mod strâns de asistență și de securitatea socială, dar este, în plus, limitată la prestațiile de servicii efectuate de organisme recunoscute ca având un caracter social.

64 În speță, din dosarul prezentat Curții reiese că prestațiile de servicii în condițiile regimului național de asistență juridică nu sunt furnizate de toți avocații, ci numai de cei care se oferă voluntari pentru a furniza aceste prestații de servicii cu titlu principal sau cu titlu accesoriu și care sunt, în acest scop, înscrși pe o listă stabilită anual. Astfel, rezultă că prestarea serviciilor în condițiile unui astfel de regim nu constituie decât un obiectiv printre altele ale profesiei de avocat.

65 Prin urmare, serviciile prestate de avocați în cadrul regimului național de asistență juridică în discuție în litigiul principal nu sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112.

66 În sfârșit, în ipoteza în care aceste prestații de servicii nu ar fi scutite de TVA, instanța de trimitere ridică problema validității articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată în raport cu articolul 47 din cartă, în măsura în care aplică o cotă de 21 % de TVA prestațiilor de servicii menționate. În această privință, pare să reiasă din indicațiile instanței de trimitere că regimul național de asistență juridică în discuție în litigiul principal suportă în totalitate onorariile avocaților cu privire la justițiabilii care beneficiază de această asistență, inclusiv TVA-ul aferent serviciilor prestate de avocați.

67 Or, în absența unor indicații complementare din partea instanței de trimitere privind efectele sale, aplicarea TVA-ului serviciilor prestate de avocați în cadrul acestui regim național de asistență juridică nu pare să pună în discuție dreptul la o cale de atac efectivă a justițiabililor care beneficiază de o astfel de asistență.

68 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare litera c) că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că serviciile prestate de avocați în favoarea justițiabililor care beneficiază de asistență juridică în cadrul unui regim național de asistență juridică precum cel în discuție în litigiul principal nu sunt scutite de TVA.

*Cu privire la a doua, la a treia și la a patra întrebare*

69 Având în vedere răspunsurile date la prima întrebare literale a)-c), nu trebuie să se examineze a doua și a patra întrebare.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

70 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar?:

1) **Examinarea articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în raport cu dreptul la o cale de atac efectivă și cu principiul egalității armelor garantate de articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene nu a revelat niciun element de natură să le afecteze validitatea, în măsura în care aceste dispoziții supun la plata taxei pe valoarea adăugată serviciile prestate de avocați în favoarea justițiabililor care nu beneficiază de asistență juridică în cadrul unui regim național de asistență juridică.**

2) **Articolul 9 alineatele (4) și (5) din Convenția privind accesul la informație, participarea publicului la luarea deciziei și accesul la justiție în probleme de mediu, semnată la Aarhus la 25 iunie 1998, nu poate fi invocat în scopul aprecierii validității articolului 1 alineatul (2) și a articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.**

3) **Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretat în sensul că serviciile prestate de avocați în favoarea justițiabililor care beneficiază de asistență juridică în cadrul unui regim național de asistență juridică precum cel în discuție în litigiul principal nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.**

Semnături

\* Limba de procedură: franceza.