

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

NILO JÄÄSKINENA

přednesené dne 11. února 2010¹

I – Úvod

1. Francouzská republika uplatňuje ode dne 1. dubna 1991 na základě článku 279 code général des impôts (všeobecný daňový zákoník) sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) sníženou na 5,5 % na plnění poskytovaná advokáty, advokáty u Conseil d'État (Francie) a Cour de cassation (Francie) a plnění poskytovaná „avoués“ (*právní zástupci u odvolacích soudů – pozn. překladatele*) (dále jen „advokáti“), za které jim v rámci bezplatné právní pomoci náleží plná, nebo částečná náhrada ze strany státu.

2. Komise Evropských společenství navrhuje, aby Soudní dvůr určil, že Francouzská republika tím, že uplatňuje takovouto sníženou sazbu, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 96 a čl. 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

3. Francouzská republika na svou obranu uvedla, že plnění poskytovaná advokáty

v rámci bezplatné právní pomoci jsou „poskytnutím služeb organizacemi, které členské státy uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“ ve smyslu bodu 15 přílohy III směrnice o DPH, takže na tato plnění lze uplatnit sníženou sazbu DPH.

II – Právní rámec

A – Právo Evropské unie²

4. Vzhledem k tomu, že šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Vzhledem k tomu, že odůvodněné stanovisko Komise zaslané Francouzské republice je datováno 15. prosince 2006, budu odkazovat na ustanovení Smlouvy o ES podle číslování platného před vstupem Smlouvy o fungování Evropské unie v platnost.

daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 145, s.1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) byla opakovaně podstatně měněna, bylo směrnicí o DPH v zájmu přehlednosti a srozumitelnosti přikročeno k přepracování jejích ustanovení.

8. Článek 97 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že ode dne 1. ledna 2006 do dne 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba nižší než 15 %.

9. Článek 98 směrnice o DPH zní:

5. Ustanoveními směrnice o DPH, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, byla s účinností od tohoto data zrušena a nahrazena ustanovení šesté směrnice. Kontinuita mezi těmito dvěma texty jasně vyplývá z čl. 411 odst. 2 směrnice o DPH, zejména pak z toho, že odkazuje na srovnávací tabulku uvedenou v příloze XII.

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

6. Články 96 a následující směrnice o DPH v podstatě odpovídají čl. 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice.

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

7. Článek 96 směrnice o DPH stanoví:

[...]“

„Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služeb.“

10. V příloze III směrnice o DPH, která nese název „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98“, je v bodě 15 uvedeno „dodání zboží a poskytnutí služeb

organizacemi, které členské státy uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, nejsou-li tato plnění osvobozena od daně podle článků 132, 135 a 136“³.

f) plnění, za která je advokátům, advokátům u Conseil d'État a u Cour de cassation a ‚avoués‘ poskytována plná či částečná náhrada v rámci bezplatné právní pomoci; [...]“⁵

B – Vnitrostátní právní úprava

11. Článek 279 code général des impôts, ve znění článku 32 IV loi de finances pour 1991 (finančního zákona pro rok 1991) (zákon č. 90-1168 ze dne 29. prosince 1990), s účinností ode dne 1. dubna 1991 stanoví⁴:

„Daň z přidané hodnoty je vybírána se sníženou sazbou ve výši 5,5 % v případě: [...]“

3 — Příloha H šesté směrnice, která byla zavedena směrnicí Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH) (Úř. věst. L 316, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 202) upravovala rovněž „[s]eznam dodání zboží a služeb, které mohou být předmětem snížené sazby DPH“ a ve čtrnácté kategorii bylo uvedeno „[d]odání zboží a poskytování služeb organizacemi, které členské státy uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, nejsou-li tato plnění osvobozena od daně podle článku 13“.

4 — Na toto ustanovení, které nebylo použitelné před vstupem šesté směrnice v platnost, se tedy nevztahují přechodná ustanovení upravená touto směrnicí, zejména se pak na ně nevztahují ustanovení čl. 28 odst. 2 této směrnice, na něž odkazuje Komise ve své žalobě.

III – Postup před zahájením soudního řízení

12. Komise měla za to, že je třeba uplatňování snížené sazby DPH na plnění poskytovaná advokáty, advokáty u Conseil d'État a u Cour de cassation a „avoués“ v rámci bezplatné právní pomoci v souladu s čl. 279 písm. f) code général des impôts považovat za neslučitelné s ustanoveními čl. 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, ve spojení s ustanoveními její přílohy H, rozhodla se proto zahájit postup podle článku 226 ES a vyzvala Francouzskou republiku dopisem ze dne 10. dubna 2006 k vyjádření.

13. Vzhledem k tomu, že Komise nepovažovala argumentaci francouzských orgánů v jejich odpovědi ze dne 12. června 2006 za přesvědčivou, zaslala jim Komise dopisem datovaným dne 15. prosince 2006 odůvodněné

5 — Článek 279 code général des impôts byl naposledy novelizován článkem 22 zákona č. 2009-888 ze dne 22. července 2009, aniž by měla tato změna vliv na ustanovení písm. f).

stanovisko, kterým je vyzvala k přijetí opatření nezbytných k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení.

rovněž, aby Francouzské republiky byla uložena náhrada nákladů řízení.

14. V dopise ze dne 13. února 2007 uvedla Francouzská republika, že se domnívá, že uvedená výtky není opodstatněná. Komise konstatovala, že tento členský stát nenapravitel vytykané protiprávní jednání, a podala tuto žalobu pro nesplnění povinnosti, na základě čl. 96 a 98 odst. 2 směrnice o DPH, jež počínaje dnem 1. ledna 2007 nahradily čl. 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice.

16. Žalovaný členský stát navrhuje zamítnutí žaloby, neboť zastává odlišný výklad předmetných ustanovení, a dále činí návrh na uložení náhrady nákladů řízení Komisi.

IV – Řízení před Soudním dvorem

15. Svou žalobou se Komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Francouzská republika tím, že uplatňuje sníženou sazbu DPH na plnění poskytovaná advokáty, za která jim je státem poskytována plná, nebo částečná náhrada v rámci bezplatné právní pomoci, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 96 a čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH. Komise uvádí, že uvedené poskytovatele nelze považovat za „organizace, které členské státy uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“ ve smyslu této směrnice. Navrhuje

V – Analýza nesplnění povinnosti

17. Považuji za nezbytné nejprve připomenout povahu základního práva, jež má právo na bezplatnou právní pomoc, jakož i úpravu, kterou se ve Francii řídí. Poté se budu zabývat ekonomickými aspekty této věci, relevantními metodami výkladu a analýzou dotýčných ustanovení. Úvodem je však nutné upřesnění ohledně časové působnosti těchto ustanovení.

A – Použitelná ustanovení *ratione temporis*

18. Úvodem je třeba upřesnit, stejně jako to učinila Komise – aniž Francouzská republika proti tomuto názoru vyjádřila námitky – že je třeba použít ustanovení směrnice o DPH, a nikoliv ustanovení šesté směrnice, neboť

lhůta stanovená k tomu, aby francouzské orgány dosáhly souladu s odůvodněným stanoviskem, uplynula k datu, které bylo pozdější než datum zrušení šesté směrnice, k němuž došlo dle 1. ledna 2007.

B – Bezplatná právní pomoc, součást základního práva na přístup k soudu

19. Právo na účinný přístup k soudu, zvláště díky odstranění případných finančních překážek bránícím tomuto přístupu, bylo uznáno za základní právo jak Evropskou úmluvou o lidských právech⁶ (dále jen „EÚLP“), tak Mezinárodním paktem o občanských a politických právech přijatým Generálním shromážděním Spojených národů⁷. Možnost obhajovat se za pomoci úředně stanoveného obhájce, jež je poskytována bezplatně, je těmito texty výslovně zaručena pouze ve prospěch obviněného, tedy v rámci trestního řízení.

20. Evropský soud pro lidská práva nicméně tuto výsadu rozšířil i na řízení

občanskoprávní⁸. V rozsudku vydaném dne 9. října 1979⁹ tento soud upřesnil, že čl. 6 odst. 1 EÚLP ukládá členským státům přijmout nezbytná opatření k zajištění bezplatné právní pomoci pouze v případě, kdy se taková právní pomoc jeví jako nezbytná pro zajištění účinného přístupu k soudu, buď protože zákon vyžaduje zastoupení advokátem, nebo z důvodu složitosti řízení nebo věci¹⁰. Soud tento článek vyložil tak, že zakotvuje zásadu, podle níž je bezplatná právní pomoc užitečným, avšak nikoli systematicky nezbytným nástrojem pro zajištění účinnosti práva na přístup k soudu a pro zajištění tímto způsobem spravedlivosti procesu ve smyslu tohoto ustanovení. Toto právo tedy není absolutní. Nezbytné je bezplatnou právní pomoc poskytnout pouze v případě, kdy by neposkytnutí takové podpory činilo neefektivní záruku účinného přístupu k soudu.

21. Zastávám názor, že bezplatná právní pomoc je čím dál častěji považována za sociální prvek nezbytný k zajištění účinnosti základního práva, jímž je právo na přístup k soudu, a tudíž přístupu k právu obecně.

6 — Článek 6 odst. 3 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950.

7 — Článek 14 odst. 3 písm. d) *in fine* Mezinárodního paktu o občanských a politických právech, otevřeného k podpisu dne 19. prosince 1966.

8 — V rozsudku Golder ze dne 21. února 1975 (řada A, č. 18, § 35 a násl.) totiž uvedený soud uvedl, že „článek 6 odst. 1 [EÚLP] zaručuje každému právo na to, aby mohl předložit soudu veškeré spory týkající se jeho práv a povinností občanskoprávní povahy. Zakotvuje tak „právo na soudní řízení přičemž právo na přístup k soudu, tj. právo podat žalobu v občanskoprávním řízení, je pouze jedním z jeho aspektů“.

9 — Rozsudek Airey v. Irsko (řada A, č. 32, § 26).

10 — Soud v tomto posledním případě zdůraznil, že nemožnost využít bezplatné právní pomoci by mohla právní subjekty zbavit možnosti účinně hájit svá práva u soudu a vést k nerovnosti zbraní, která je nepřijatelná s ohledem na pojem „spravedlivý proces“. Viz zejména ESLP, rozsudek Steel a Morris ze dne 15. února 2005 (*Sbírka rozsudků a rozhodnutí*, 2005-II, § 72).

22. Tento vývojový proces vyplývá zejména z Listiny základních práv Evropské unie¹¹, jejíž článek 47, nazvaný „Právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces“, stanoví a upravuje právo na bezplatnou právní pomoc, a to před všemi typy soudů. Podle posledního pododstavce tohoto článku „[j]e bezplatná právní pomoc poskytnuta všem, kdo nemají dostatečné prostředky, pokud je to nezbytné k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti“. Zdá se, že tento text byl formulován v přímé návaznosti na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva.

23. Stejně tak směrnice Rady 2003/8/ES ze dne 27. ledna 2003 o zlepšení přístupu ke spravedlnosti v přeshraničních sporech stanovením minimálních společných pravidel pro právní pomoc v těchto sporech¹² výslovně odkazuje na EÚLP a Listinu základních práv Evropské unie.

24. Úvodem je nutno konstatovat, že cíl spočívající v usnadnění přístupu k soudu a k právu obecně pro osoby, jež nemají dostatečné prostředky, je v souladu se základními

hodnotami systému soudní ochrany, který funguje v rámci Unie.

C – Režim bezplatné právní pomoci ve Francii

25. Ze zákona č. 91-647 ze dne 10. července 1991 o bezplatné právní pomoci¹³ vyplývá, že pomoc může být poskytnuta fyzickým nebo právnickým osobám, jejichž prostředky jsou nedostatečné¹⁴ pro uplatnění svých práv u soudu.

26. Příjemce bezplatné právní pomoci je zbaven jak povinnosti složit zálohu či kauci, tak hradit veškeré náklady vzniklé v souvislosti s řízením, pro něž byla tato pomoc udělena, a to buď zcela, nebo částečně.

11 — Listina, vyhlášena v Nice dne 7. prosince 2000 (Úř. věst. C 364, s. 1), byla změněna a stala se právně závaznou přijetím Lisabonské smlouvy (Úř. věst. 2007, C 303, s. 1).

12 — Úř. věst. L 26, s. 41; Zvl. vyd. 19/06, s. 90.

13 — Článek 1 tohoto zákona upřesňuje jednak to, že jeho cílem je zajištění přístupu k soudu a právu, a jednak to, že právní pomoc zahrnuje bezplatnou právní pomoc, pomoc v přístupu k právu, jakož i pomoc spočívající v poskytnutí služeb advokáta v průběhu vyšetřovací vazby a při narovnání v trestním řízení a řízení o trestním příkazu.

14 — Na určité kategorie osob, uvedené v člancích 4, 6, 9-1 a 9-2 uvedeného zákona, se nevztahuje tato podmínka nedostatečných prostředků. Jedná se zejména o nezletilé a oběti nejzávažnějších trestných činů.

27. Jedná-li se o plně bezplatnou právní pomoc, nese stát veškeré náklady vynaložené ve prospěch dotyčného procesního subjektu (honoráře advokátů a „avoués“, poplatky exekutorům, odměny notářů, náklady na znalecké posudky atd.¹⁵). Výše odměny advokátům, která je paušální, se stanoví podle sazebníku, jenž je založen na základním koeficientu, jenž obsahuje určitý počet hodnotových jednotek¹⁶ vymezený pro každý typ řízení, které může být před soudy¹⁷ vedeno.

28. Je-li bezplatná právní pomoc částečná, nese stát pouze část odměny právních zástupců. Část, jíž se příspěvek týká, se určí jako procentní část plně bezplatné soudní pomoci, která je nepřímou úměrná prostředkům příjemce pomoci¹⁸. Advokát má tedy právo na doplňkovou odměnu, která může být vyšší, či nižší. Částku tohoto doplňkového honoráře sjednává advokát s klientem volně, ovšem s ohledem na kritéria vymezená zákonem, která zahrnují zejména posouzení finanční

situace¹⁹. Tato dohoda musí být uzavřena před poskytnutím jakéhokoli plnění, a to v písemné formě. Písemná dohoda se pod sankcí neplatnosti předkládá, ke kontrole předsedovi místní advokátní komory.

29. Ve Francii na rozdíl od situace v jiných zemích, jako například ve Finsku²⁰ nebo některých německých spolkových zemích, neexistují veřejnoprávní kanceláře poskytující právní pomoc, které doplňují služby poskytované advokáty.

D – Hospodářské aspekty věci

30. DPH je obecná spotřební daň, která se vztahuje na všechno zboží spotřebované a všechny služby využité v členských státech Unie. Pokud jde o služby poskytované

15 — Je třeba uvést, že na rozdíl od plateb advokátům a jim na roven postaveným osobám se na plnění poskytovaná ostatními kategoriemi právních zástupců snížená sazba DPH na základě článku 279 code général des impôts neuplatňuje.

16 — Viz čl. 27 druhého pododstavce a násl. zákona ze dne 10. července 1991 a článek 90 a násl. nařízení č. 91-1266 ze dne 19. prosince 1991, jímž se provádí uvedený zákon. Příspěvek francouzského státu na odměnu advokátům, kteří poskytují služby příjemci plně bezplatné právní pomoci, se určí jako součin počtu hodnotových jednotek vymezeného finančním zákonem a násobících koeficientů stanovených nařízením.

17 — Jedná se o soudy správní, občanskoprávní, trestní a v oblasti sociálního zabezpečení, prvního a druhého stupně, jakož i o Conseil d'État a Cour de cassation.

18 — Procentní sazby mohou být ve výši 85 %, 70 %, 55 %, 40 %, 25 % a 15 %.

19 — Článek 35 druhý pododstavec zákona ze dne 10. července 1991 stanoví, že strany: „vezmou v úvahu složitost případu, provedenou práci a náklady vyplývající z povahy věci, a určí výši a způsob úhrady tohoto doplňkového honoráře, za podmínek slučitelných s prostředky a majetkem příjemce bezplatné právní pomoci.“ Ve čtvrtém pododstavci se dodává: „Jestliže místní advokátní komora, do níž advokát patří, určí způsob stanovování honorářů s ohledem na kritéria určená výše, částka doplňkového honoráře se vypočte tímto způsobem“.

20 — Viz rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko (C-246/08, Sb. rozh. s. I-10605, bod 5 a násl.), a stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera (bod 8 a násl. a bod 28) v této věci, jež se týkala pojmu „hospodářská činnost“ ve smyslu šesté směrnice.

advokáty, je klient tím, kdo tuto službu v postavení jejich konečného spotřebitele využívá, a je tedy v souladu s logikou DPH zatížen touto daní. V rámci bezplatné právní pomoci nese tuto hospodářskou zátěž buď zcela, nebo částečně stát.

31. V případě plně bezplatné právní pomoci nemá uplatnění snížené sazby DPH z pohledu příjemce takové pomoci žádný postřehnutelný vliv. Vzhledem k tomu, že jeho náklady na advokáta zcela převezme stát, dotyčný nijak nepocítí zvýhodnění, které jde k tíži státních financí, kterým je snížení sazby DPH²¹. Poznávám, že v tomto případě uplatnění snížené sazby snižuje výši rozpočtových prostředků přímo použitých na financování bezplatné právní pomoci, stát však zároveň pro sebe vybere méně daní.

32. Naopak příjemce částečně bezplatné právní pomoci musí svému advokátovi

21 — Vzhledem k tomu, že DPH je pro příjemce plně bezplatné právní pomoci bezbolestná a neviditelná, jedná se o neprůhlednou podporu daňové povahy, jak uvedl Roland du Luart, podle zprávy francouzského Senátu ze dne 9. října 2007 (Informativní zpráva Senátu č. 23 z řádné schůze 2007–2008, přístupná na internetové stránce Senátu, s. 82).

uhradit sjednaný doplňkový honorář. Uplatněním snížené sazby DPH tak zajisté může dotyčný využít daňového zvýhodnění, která doplňuje přímou podporu, které se jí dostává ve formě bezplatné právní pomoci. Musím nicméně zdůraznit, že tento příznivý výsledek pro procesní subjekt je dosažen pouze tehdy, pokud je doplňková odměna (bez DPH) stanovena ve výši, jež je pro advokáta nejnižší přijatelná. Naproti tomu, je-li honorář (bez DPH) stanoven jako absolutní maximum přijatelné pro klienta, má z daňové výhody prospěch advokát. Mezi těmito dvěma extrémny se marže mezi sníženou a základní sazbou dělí mezi strany. Je jisté, že snížení sazby DPH neprospívá nezbytně konečnému spotřebiteli²².

33. Analýza srovnávacího práva odhaluje, že Francouzská republika není jediným státem Unie, který se rozhodl uplatňovat zvláštní režim na služby poskytované advokáty v rámci bezplatné právní pomoci. Z dokumentu zpracovaného Komisí²³ totiž vyplývá, že uvedené služby nejsou předmětem snížené sazby DPH pouze ve Francii, ale i v Portugalsku.

22 — Terra, B. a Kajus, J., *A Guide to the European Directives, Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam/Hombæk, 2009, svazek 1, s. 298.

23 — Viz dokument nazvaný „Sazby DPH uplatňované v členských státech Evropského společenství – Situace ke dni 1. července 2009“, [taxud.d.1(2009)307669 – FR], zvláště s. 19 a násl., přístupný na internetové stránce Komise. Komise upozorňuje na to, že vzhledem k tomu, že byl „sestaven na základě informací sdělených členskými státy, přičemž některé informace ještě nebyly některými z nich ověřeny, nezakládá tento informativní dokument odpovědnost Komise, ani nemůže být považován za schválení právních úprav členských států“.

Dokument uvádí, že v posledně jmenovaném státě jsou „plnění, u nichž jsou náklady nahrazeny v rámci bezplatné právní pomoci nebo ustanovením advokáta *ex officio*, plnění týkající se práv osob a rodinného práva, a plnění ve vztahu k pracovnímu právu“ předmětem sazby DPH snížené na 5 %, oproti 5,5 % ve Francii, zatímco ostatní služby poskytované advokáty podléhají v Portugalsku sazbě DPH ve výši 20 %, oproti 19,6 % ve Francii.

34. V tomto stadiu se jeví zvláště naléhavou následující otázka: Mělo by uplatnění základní sazby DPH za důsledek omezení přístupu k soudu, jak tvrdí Francouzská republika?

35. Komise tento názor nesdílí, neboť ve své žalobě uvádí, jak jsem právě naznačil, že jestliže stát zcela nahrazuje náklady na honoráře fakturované procesnímu subjektu, nemá uplatnění základní sazby DPH na tento procesní subjekt vliv. Negativní důsledek vzniká pouze v případě, kdy je poskytnuta bezplatná právní pomoc částečná. Uplatnění základní sazby daně na plnění poskytovaná advokáty a „avoués“ v rámci bezplatné právní pomoci by mimoto Francouzské republice umožnila vybrat více prostředků, jež by mohla zejména věnovat na zvýšení zdrojů, jež jsou k dispozici pro poskytování této pomoci. Francouzská vláda by tak mohla zcela nahrazovat částky,

včetně DPH, fakturované advokáty a „avoués“ osobám, jež využívají této pomoci. Přístupnost služeb poskytovaných těmito odborníky tedy neovlivňuje použitá sazba DPH, ale míra pomoci přiznané jejím příjemcům.

36. Jinými slovy Komise tvrdí, že uplatnění základní sazby DPH by nemělo vliv na finanční situaci příjemců v případě, kdy je bezplatná právní pomoc zcela kryta příspěvkem státu a že v případě částečně bezplatné právní pomoci by francouzské orgány mohly, chtějí-li poskytovat dotyčným procesním subjektům finanční podporu, změnit použitelnou právní úpravu. Tento rozbor hospodářských účinků, jež jsou inherentní ustanovením článku 279 písm. f) *code général des impôts*, uvedený Komisí, považuji za podložený.

37. Mimoto daňová neutralita a skutečnost, že tímto ustanovením není narušena hospodářská soutěž, na něž poukazuje Francouzská republika, nemají určující vliv, pokud jde o výklad termínů použitých v bodě 15 přílohy III směrnice o DPH. V tomto ohledu mám za to, že argument, že je určitá operace z daňového pohledu neutrální, se zdá být v rámci systematiky směrnice o DPH, jakož

i v judikatuře Soudního dvora²⁴ nástrojem používaným k omezení rozsahu působnosti výjimek z pravidla zdaňování základní sazbou daně (výjimky, osvobození atd.), spíše než kritériem používaným pro odůvodnění rozšíření jejich působnosti. Existují rovněž případy, kdy zásada daňové neutrality, jež je inherentní společnému systému DPH, slouží k podpoře méně úzkého výkladu příslušných pojmů²⁵. V projednávané věci však tuto úvahu nepovažují za podstatnou vzhledem k tomu, že cílem sledovaným článkem 96 a čl. 98 odst. 2 a přílohou III směrnice o DPH není ani tak vyloučit narušení hospodářské soutěže, jako spíš podpořit postupnou harmonizaci právních úprav členských států sblížením sazeb DPH a omezováním operací, které mohou být předmětem snížených sazeb.

E – *Obecné poznámky k výkladu bodu 15 přílohy III směrnice o DPH*

1. K použití judikatury týkající se osvobození od DPH

38. Na základě mých informací neexistují soudní precedenty vydané specificky k této

24 — Rosas, A., „Value Added Tax and Distortion of Competition“, v *EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tiili*, Edited od H. Kanninen, N. Korjus a A. Rosas, Hart, Oxford & Portland, Oregon, 2009, s. 275 a násled., zvláště s. 277 až 282 a s. 289.

25 — Rozsudek ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 19), týkající se výkladu šesté směrnice.

otázce. Soudnímu dvoru patrně ještě nebyla předložena věc týkající se výkladu pojmů obsažených v bodě 15 přílohy III směrnice o DPH ani odpovídajících pojmů, které byly dříve obsaženy ve čtrnácté kategorii přílohy H šesté směrnice.

39. Francouzská republika má nicméně za to, že je třeba převzít výklad, který Soudní dvůr podal ohledně totožného výrazu „subjekty, které členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ [ve francouzské verzi je tento výraz totožný se zněním bodu 15 přílohy III směrnice o DPH, v české verzi nikoliv – pozn. překladatele] uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice, nyní čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Na podporu tohoto názoru uvádí, že článek 98 směrnice o DPH na článek 132 odkazuje, a vyvozuje z toho, že je třeba přijmout jednotný výklad výrazů použitých v oblasti snížené sazby DPH a osvobození od DPH.

40. Zásady výkladu vymezené v rámci judikatury týkající se osvobození od DPH skutečně považují za relevantní a domnívám se, že mohou být užitečně převzaty za účelem výkladu přílohy III týkající se snížených sazeb DPH²⁶. Domnívám se, že v zájmu konzistence by měla být pro stejné pojmy použita stejná kritéria, a to tím spíše, že v projednávané věci je

26 — Upozorňuji však, že osvobození mají pro členské státy závaznou povahu, zatímco snížené sazby mají povahu fakultativní právní úpravy.

dotyčná sazba tak nízká (5,5 %), v porovnání se sazbou základní (19,6 %), že se účinky tohoto snížení DPH blíží účinkům osvobození.

sníženou sazbou DPH na určité kategorie činností majících sociální cíl nebo jejichž cíl je ve veřejném zájmu²⁹.

2. K relevantním metodám výkladu

41. Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že výklad ustanovení týkajících se osvobození od DPH musí být prováděn ve světle a s ohledem na cíle sledované těmito osvobozeními²⁷. Bylo tak zdůrazněno, že cílem osvobození ve prospěch určitých služeb, jež jsou považovány za služby v obecném zájmu, je snížit daňovou zátěž pro spotřebitele²⁸.

42. Tentýž teleologický výklad je třeba použít, pokud jde o ustanovení týkající se snížených sazeb DPH. Ze seznamu zboží a služeb, na něž se může snížená sazba uplatnit, který byl uveden v příloze H šesté směrnice a který je nyní obsahem přílohy III směrnice o DPH, vyplývá, že vůlí zákonodárce pravděpodobně bylo umožnit členským státům uplatňovat

43. Příloha III směrnice o DPH ani dřívější příloha H šesté směrnice však nebyly původně založeny na konzistentním přístupu. Jednotlivé kategorie zde vyjmenované netvoří strukturovaný celek³⁰. Zdají se být výsledkem převzetí řady snížených sazeb, které dříve existovaly v členských státech. Jejich kombinace, bez vnitřní logiky, nedává příliš smysl a neumožňuje jejich kontextuální výklad. V důsledku toho nelze od rozboru návrhu právní úpravy očekávat příliš konstruktivních odpovědí³¹.

3. K širšímu či užšímu výkladu dotyčných pojmů

44. Komise má za to, že pojmy obsažené v bodě 15 přílohy III směrnice o DPH vyžadují „restriktivní“ až „úzký“ výklad vzhledem k tomu, že se jedná o výjimky ze zásady, podle

27 — Viz zejména rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 42), ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29), a ze dne 3. dubna 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Sb. rozh. s. I-1817, bod 30).

28 — Viz body 23, 30 a násl. stanoviska generální advokátky Sharpston ve věci C-434/05 týkající se šesté směrnice (rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College, Sb. rozh. s. I-4793).

29 — Viz rovněž bod 47 stanoviska generálního advokáta Mazáka ve výše uvedené věci C-442/05, týkající se ustanovení přílohy H šesté směrnice.

30 — Ve svém výše uvedeném stanovisku ve věci C-434/05 generální advokátka Sharpston uvádí, že seznamy obsažené v přílohách šesté směrnice se neřídí nějakou přesně danou logikou, což poskytuje prostor pro odhady, pokud jde o úmysl zákonodárce Společenství.

31 — Podobně: rozsudek ze dne 8. června 2000, Epsom Europe (C-375/98, Recueil, I-4243, bod 19 *in fine*).

níž se uplatňuje základní sazba DPH. Opírá se v tomto ohledu o rozsudek vydaný Soudním dvorem ve věci C-83/99, který se týká snížené sazby DPH povolené přílohou H, pátou kategorií, šesté směrnice³².

služeb sociálního charakteru, a vyvarovat se toho, aby bylo bráněno dosažení užitečného účinku dotyčných výjimek. Taková byla podle mého názoru filozofie přijatá Soudním dvorem v rozsudku Kingscrest³⁵. Tato úvaha vyplývá rovněž z rozsudku Horizon College³⁶ a dvou nedávných rozsudků³⁷.

45. Rozsah působnosti pravidla, jež zavádí výjimku z obecné zásady, v daném případě výjimku ze zásady zdanění, musí být jistě přesně vymezen³³. To nicméně neznamená, že je nutné zaujmout restriktivní přístup. Soudní dvůr tak, pokud jde o osvobození povolená s ohledem na určité činnosti ve veřejném zájmu, rozhodl, že pojem „subjekty, které jsou uznávány za subjekty sociální povahy [...], nevyžaduje zvláště úzký výklad“³⁴.

47. Seznam zboží a služeb, na něž se může vztahovat snížená sazba, který je stanovený přílohou III směrnice o DPH, byl záměrně koncipován jako vyčerpávající, nikoliv pouze demonstrativní. Tento výčet je v zásadě podle článku 98 taxativní. Nicméně ačkoliv v oblasti osvobození od DPH je seznam rovněž taxativní, nebránilo to Soudnímu dvoru provést v této oblasti kvalifikaci, která není zužující.

46. Výklad směrnice o DPH totiž nesmí být natolik restriktivní, aby vyloučil řešení přijatá určitými členskými státy za účelem organizace činnosti, na niž se vztahuje zvláštní režim výslovně upravený tímto textem. Je třeba brát v úvahu rozdíly, jež existují mezi vnitrostátními praktikami, pokud jde o poskytování

48. Podle mého názoru je třeba výklad směrnice o DPH založit zejména na daňových a hospodářských cílech obecného režimu této spotřební daně, která je navíc součástí základu vlastních zdrojů Unie. Zaujmeme-li tento úhel pohledu, je možné říci, že rozsah hospodářských činností, na něž se vztahuje

32 — Rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Komise v. Španělsko (C-83/99, Recueil, s. I-445, body 19 a 20), v němž Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení „doprava osob a jejich zavazadel“ se nevztahuje na mýto za použití silniční sítě.

33 — Zejména rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 13).

34 — Výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello (body 29 až 32), týkající se čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice. Viz rovněž výše uvedený rozsudek Gregg (bod 17); rozsudek ze dne 3. dubna 2003, Hoffmann (C-144/00, Recueil, s. I-2921, body 24 a násl.) a výše uvedený rozsudek Dornier (bod 48).

35 — Tamtéž.

36 — Výše uvedený rozsudek Horizon College (bod 16): „[...] toto pravidlo restriktivního výkladu neznamená, že by znění ustanovení o osvobození uvedené v článku 13 mělo být vykládáno způsobem, který vyloučí jeho účinky“.

37 — Rozsudky ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, bod 25), a ze dne 28. ledna 2010, Eulitz (C-473/08, Sb. rozh. s. I-907, bod 27).

výjimka, nemůže být liberálním výkladem rozšiřován.

v projednávaném případě vzhledem k tomu, že, jak uvedu níže, je nesporné, že v oblasti DPH může být i fyzická osoba jednající samostatně považována za organizaci. Tento výklad se může vztahovat rovněž na advokáty.

4. K výkladu, jenž je třeba přijmout u použití výrazů

51. Domnívám se, že obtíže se budou týkat spíše výkladu výrazu „sociálního charakteru“. Pokud totiž jde o tuto první část podmínek stanovených bodem 15 přílohy III, lze k různým jazykovým verzím tohoto textu uvést následující:

a) K rozdílům mezi jazykovými verzemi:

– v německé verzi pojem „gemeinnützige“ odkazuje na koncept „obecného blaha“,

49. Z porovnání různých jazykových verzí směrnice o DPH vychází, že výrazy použité v bodě 15 přílohy III neodpovídají přesně pojmům použitým ve verzi francouzské.

– v dánské verzi slovo „velgørende“ přímo odpovídá anglickému slovu „charitable“, přičemž toto slovo bylo v současné anglické verzi nahrazeno konceptem „well-being“ poté, co bylo ve věci Kingcrest³⁹ rozhodnuto, že výraz „charitable“, který byl použit v anglické verzi přílohy H šesté směrnice, je příliš úzký.

50. Je třeba poznamenat, že koncept „organizace“, který je uveden ve francouzské verzi, nelze nalézt v totožné podobě ve všech ostatních verzích. Rozmanitost výrazů použitých, pokud jde o pojem „organizace“, a její dopad, co se týče výkladových obtíží, byly vícekrát zdůrazňovány³⁸. Zastávám názor, že tento výraz by neměl vyvolávat zvláštní problémy

52. Pokud jde o druhou část podmínek stanovených bodem 15 přílohy III, lze poznamenat,

38 — Viz zejména stanovisko generální advokátky Kokott ve věci C-505/07 (rozsudek ze dne 1. října 2009, Compañía Española de Comercialización de Aceite, Sb. rozh. s. I-8963, bod 45).

39 — Výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello (bod 21 a násl.) a stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera (bod 23 a násl.).

že francouzská verze odkazuje na myšlenku jednotlivých výkonů („œuvre“), anglická, dánská, italská, finská a švédská verze hovoří spíše o činnosti v obecném smyslu, zatímco verze německá a polská používají odkaz na odvětví nebo oblast, které jsou výrazy ještě neutrálnějšími.

53. Z těchto odlišností mezi jazykovými verzemi vyplývá vnější nejednoznačnost, která podtrhuje vnitřní nejednoznačnost výrazů použitých ve francouzské verzi bodu 15 přílohy III směrnice o DPH⁴⁰.

54. Přitom je nesporné, že v zájmu zaručení jednotného použití práva Unie nelze v případě rozdílů mezi jednotlivými jazykovými verzemi téhož aktu žádnou z nich posuzovat samostatně ani ji považovat za nadřazenou ostatním, ale že každá jazyková verze musí být vykládána na základě celkové systematiky a účelu právní úpravy, jíž je součástí⁴¹.

40 — Srovnej s nejednoznačností konstatovanou generálním advokátem Mazákem v závěrech jeho výše uvedeného stanoviska ve věci C-442/05 (bod 38), pokud jde o přílohy D a H šesté směrnice.

41 — Viz zejména výše uvedené stanovisko generální advokátky Kokott ve věci C-505/07 a judikaturu citovanou v poznámce 29, jakož i nedávný rozsudek ze dne 22. října 2009, Zurita García a Choque Cabrera (C-261/08 a C-348/08, Sb. rozh. s. I-10143, bod 54 a násl., a citovaná judikatura) a výše uvedený rozsudek Eulitz, bod 22.

55. Mimoto harmonizace, jež je prvořadým účelem směrnice o DPH, nutně vyžaduje, aby byly totožné skutkové situace předmětem totožného posouzení a podléhaly jednotnému režimu. Podmínky požadované touto úpravou k tomu, aby bylo možno využít sníženou sazbu DPH, jsou bezpochyby autonomními pojmy⁴², takže se jim musí dostat definice vlastní unijní definice, aniž je na ně nahlíženo prismatem jejich případného zařazení ve vnitrostátním právu.

b) K „obvyklému smyslu výrazů“:

56. Podle Komise je třeba ustanovení čl. 98 odst. 2 a přílohy III směrnice o DPH vykládat v souladu s obvyklým smyslem použitých výrazů.

57. Tento přístup byl potvrzen i judikaturou Soudního dvora týkající se ostatních případů dovoleného snížení sazby DPH, a to případů

42 — Srovnej s judikaturou v oblasti osvobození od DPH, zejména s výše uvedeným rozsudkem Kingscrest Associates a Montecello, a rozsudky uvedenými v bodě 25 výše uvedeného rozsudku Eulitz.

dovolených pátou a osmou kategorií přílohy H šesté směrnice⁴³.

F – *Rozsah působnosti ustanovení bodu 15 přílohy III směrnice o DPH*

58. Bylo by tedy možné zabývat se otázkou, zda mohou být advokáti považováni za jednu z organizací uvedených v bodě 15 přílohy III v situaci, kdy poskytují své služby příjemcům bezplatné právní pomoci, s ohledem na obvyklý význam slov použitých ve směrnici o DPH.

59. Zabývat se tímto rozbohem hlouběji nicméně nepovažují za příliš užitečné vzhledem k odlišnostem existujícím mezi různými jazykovými verzemi. Nuance, které by bylo možné nalézt ve francouzských termínech, by totiž nemusely být nutně platné pro jiné koncepty uvedené v ostatních úředních jazycích.

60. Hlavním poučením, které je možné vyvodit z této judikatury, je, že v případě váhání mezi dvěma možnými výklady slov použitých v bodě 15 přílohy III je třeba vyloučit nejširší pojetí jejich významu a zvolit význam nejbližší obvyklému smyslu těchto výrazů.

43 — Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko (body 18 a násl.), a rozsudek ze dne 23. října 2003, Komise v. Německo (C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 23). V první z těchto věcí generální advokát Alber navrhl přijmout úzký výklad a zaměřit se na to, co v dotčeném pojmu – kterým byla v dotčené věci doprava – „převládá“.

1. Ke kumulativní povaze stanovených kritérií

61. Bod 15 přílohy III směrnice o DPH stanoví dvě podmínky pro to, aby se na poskytnutí služby nebo dodání zboží na tomto základě mohla vztahovat snížená sazba DPH: jednak musí mít dotyční poskytovatelé určité vlastnosti, a to být „organizacemi, které členské státy uznávají za dobročinné“, a jednak musí mít určitou povahu poskytované služby, tj. musí být „činnost[mi] v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“⁴⁴.

62. Obě účastnice řízení se zdají sdílet názor, že tyto podmínky použitelnosti mají kumulativní povahu. Naproti tomu ale prosazují odlišné pojetí rozsahu působnosti výrazů použitých k jejich formulaci.

63. Komise má za to, že advokáty, již jednají v rámci bezplatné právní pomoci, nelze považovat za organizace uvedené v tomto

44 — Pokud jde o rozdíly existující mezi jednotlivými jazykovými verzemi, zvláště pokud jde o toto druhé kritérium, viz bod 49 a násl. výše.

ustanovení, a dále se domnívá, že jejich služby v tomto kontextu nelze postavit na roveň činnosti v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení.

64. Francouzská republika naproti tomu tvrdí, že čl. 279 písm. f) code général des impôts je slučitelný s články 96 a 98 směrnice o DPH vzhledem k tomu, že plnění, za něž je advokátům plně nebo částečně poskytována státem náhrada v rámci bezplatné právní pomoci, splňují obě podmínky vyžadované bodem 15 přílohy III uvedené směrnice.

65. K zaujetí stanoviska k této otázce se mi jeví jako vhodnější poradit přezkumu obou podmínek stanovených textem ustanovení obrátit.

2. Ke kritériu „činnost[i] v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“

a) Argumenty účastnic řízení

66. Komise má za to, že advokáti, kteří jednají v rámci bezplatné právní pomoci, se

nezabývají činností uvedenou ve sporném ustanovení. Usuzuje, že poskytované služby spočívají v právní pomoci, a jsou tedy totožné povahy jako služby, které jsou nabízeny klientům, kteří nejsou příjemci bezplatné právní pomoci. Odmítá argument Francouzské republiky, podle něhož advokát, který poskytuje pomoc příjemci bezplatné právní pomoci, přechází od poslání poskytovat poradenství a obhajovat k poslání poskytovat sociální péči, přičemž zdůrazňuje, že očekávání dotyčné osoby spočívají v právní ochraně, a nikoliv sociální péči. Dodává, že skutečnost, že odměna hrazená advokátovi v rámci bezplatné právní pomoci je obecně považována za nedostatečnou, nic nemění na povaze služeb, jež advokát poskytuje; advokát přitom musí být schopen snášet veškeré nevýhody spojené s jeho profesní činností. Komise rovněž zdůrazňuje, že advokáti jsou podrobeni různým požadavkům deontologické povahy i mimo rámec bezplatné právní pomoci. Konečně má za to, že DPH jakožto všeobecná daň ze spotřeby neumožňuje uplatňovat rozdílné sazby daně v závislosti na výši příjmu každého příjemce zboží nebo služeb.

67. Francouzská republika poukazuje na to, že na činnosti, jejichž obsah a povaha jsou totožné, je, nebo naopak není třeba nahlížet jako na činnosti v oblasti sociální péče v závislosti na výši prostředků jejich příjemců. Uvádí následující ilustraci: příprava pokrmů může být činností v oblasti sociální péče, je-li provozována ve prospěch osob bez prostředků, zatímco tatáž činnost není činností v oblasti sociální péče, je-li vykonávána pro jinou klientelu, nežli jsou lidé ve finanční tísní.

Obdobně jako u restauračních služeb, je třeba rozlišovat mezi činností advokáta, jenž poskytuje pomoc příjemci bezplatné právní pomoci, a tradiční funkcí advokáta, v rámci níž jedná ve prospěch solventní osoby. Připouští, že poskytované služby jsou v obou případech totožné, ale tvrdí, že sociální účel a omezené prostředky příjemce přispívají k tomu, že služby v rámci bezplatné právní pomoci mají povahu činnosti v oblasti sociální péče.

b) Analýza

68. Francouzská republika především navrhuje soubor čtyř ukazatelů, na základě nichž má být určeno, zda se organizace zabývá činností v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, a to 1) naplňování sociálního cíle ve prospěch znevýhodněných osob, 2) zajišťování vnitrostátní solidarity prostřednictvím přerozdělovacího způsobu financování, 3) neziskovou povahu poskytovaných služeb a 4) zvláštní nároky, jež jsou na poskytovatele kladeny. Má za to, že bezplatná právní pomoc poskytovaná advokáty splňuje všechny tyto podmínky. Upřesňuje, že na rozdíl od toho, jak si její tvrzení vyložila Komise, nemá Francouzská republika za to, že by některý z těchto ukazatelů posuzovaný samostatně postačoval k závěru, že advokáti vykonávají činnost v oblasti sociální péče.

69. Výraz „sociální“ zůstává neurčitým pojmem. Má nejméně dva významné rozměry relevantní pro tuto věc. Jeden z těchto aspektů se týká mezilidských interakcí, vztahů a institutů, které jsou založeny na zranitelnosti jednotlivců a jejich potřebě podpory a ochrany, jež mohou být proti životním rizikům nabízeny různými společenskými uskupeními. Toto pojetí slova „sociální“ se odráží v institutech, jež jsou obvykle považovány za typické projevy sociálního fenoménu, jako je hospodářská podpora znevýhodněných osob, ochrana dětí a mládeže, ošetrovatelské služby zaměřené na zvláštní potřeby nemocných, postižených nebo osob trpících závislostmi na psychotropních látkách. Druhý aspekt pojmu „sociální“ se týká solidarity nebo kolektivního altruismu, který je nezbytný pro to, aby mohly být spravedlivě naplněny potřeby všech lidí.

70. Judikatura Soudního dvora týkající se DPH sama ukazuje, že tyto dva aspekty či rozměry pojmu „sociální“ mezi sebou komplexně interagují. Soudní dvůr například připustil, že cíl dosahovat zisk nebránil soukromoprávní organizaci, jež poskytovala služby dětských domovů a domovů mládeže, v tom, aby mohla být považována za organizaci mající sociální charakter, vzhledem k tomu, že toto řešení umožňoval specifický kontext této

věci⁴⁵. V rozsudku Kügler⁴⁶ mimoto Soudní dvůr konstatoval, že „služby všeobecné péče a zaopatření domácnosti“ poskytované službou ambulantní péče osobám ve stavu fyzické či ekonomické závislosti v podstatě souvisejí se sociální péčí.

71. V projednávaném případě se domnívám, že poslání pomáhat, které naplňuje advokát v rámci bezplatné právní pomoci, nenahrazuje jeho obvyklé poslání poskytovat poradenství a obhajovat, nýbrž jej doplňuje. Lze tedy říci, že jeho příspěví v rámci služby bezplatné právní pomoci dodává tradiční funkci advokáta sociální nádech.

72. Kritérium povahy služby, o níž je jisté, že je totožná jak v rámci bezplatné právní pomoci, tak v rámci tradičních činností advokáta, na které poukazuje zejména Komise, nepovažují samo o sobě za dostatečné k tomu, aby mohlo být určeno, že určitá činnost má sociální povahu, nebo byla tato kvalifikace odmítnuta. Výše uvedený výrok Soudního dvora v rozsudku Kügler⁴⁷ je podle mého názoru v tomto směru dostatečným vysvětlením.

73. Riziko použití snížené sazby na veškeré služby, jimiž se poskytuje podpora nejchudšímu obyvatelstvu, na které upozorňuje Komise, se mi nejeví jako důvodné. Existovalo by,

kdyby jediným uplatňovaným kritériem bylo kritérium příjemců plnění. Francouzská republika ale navrhuje, aby toto kritérium bylo doplněno dalšími kritérii, a to souborem čtyř uvedených ukazatelů.

74. Pokud jde o nízkou odměnu advokátů, na niž poukazuje Francouzská republika, znamená bych nicméně, že honoráře advokáta závisejí na jeho osobních očekáváních ve vztahu k úrovni odměny, která je pro něj přijatelná. Přitom ve Francii zřejmě existuje skupina advokátů, kteří považují úroveň příjmů poskytovaných za bezplatnou právní pomoc za dostačující, jelikož se zdá, že výkon poslání tohoto typu je koncentrován v rukou této kategorie advokátů⁴⁸.

75. Zastávám názor, že rozhodným faktorem je kontext, v němž advokát služby poskytuje. Existuje řada příkladů toho, a to v různých členských státech, že právní služby zahrnující jak poradenství, tak zastupování mohou být poskytovány za podmínek, jež jim dodávají sociální charakter. To je případ pomoci poskytované veřejnými kanceláři právní

45 — Výše uvedený rozsudek Kingscrest Associates a Montecello (body 29 až 32).

46 — Rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 44).

47 — Tamtéž.

48 — Viz výše uvedenou informativní zprávu Senátu od Rolanda du Luarta ze dne 9. října 2007, s. 64-65: „Dochází pravděpodobně až k přílišné koncentraci vzhledem k tomu, že 9,4 % advokátů (tedy 4492 advokátů) zajišťuje 64 % úkolů v rámci bezplatné právní pomoci. [...] Na straně veřejné moci může rovněž vzniknout podezření ohledně vlivu příspěvků spjatých s bezplatnou právní pomocí na finanční rentabilitu určitých advokátních kanceláří. Není totiž výjimkou zaslechnout, že některé z nich „žijí pouze z bezplatné právní pomoci“.

pomoci, různými organizacemi občanské společnosti a rovněž advokáty, již jednají *pro bono* ve prospěch znevýhodněných osob, obětí trestných činů nebo žadatelů o azyl.

3. Ke kritériu „organizac[í], které členské státy uznávají za dobročinné“

76. Co se týče dotčeného francouzského zákonného ustanovení, tradičně se na vnitrostátní úrovni odůvodňuje sociálním charakterem, jenž je inherentní situaci příjemců bezplatné právní pomoci⁴⁹.

a) Argumenty účastnic řízení

77. Domnívám se, že bezplatná právní pomoc skutečně může být bez větších obtíží chápána jako „činnost v oblasti sociální péče“, neboť jakmile je založena na sociální solidaritě, může být klasifikována jako opatření sociální politiky⁵⁰.

78. Skutečně pochybnosti naproti tomu pánoují, pokud jde o první část podmínek stanovených bodem 15 přílohy III směrnice o DPH.

79. Komise tvrdí, že dotyční poskytovatelé musí mít určitou vlastnost, tedy neměnný a stálý atribut, který je charakterizuje. Uvádí, že směrnice o DPH vyžaduje určitý stupeň dlouhodobosti vztahu mezi státem a osobou povinnou k dani, na jejíž plnění se uplatňuje snížená sazba. Tvrdí, že ve Francii není uplatňování snížené sazby na určitá plnění advokátů vázáno na trvalou vlastnost poskytovatelů, ale pouze na skutečnost, že uvedená plnění jsou příležitostně poskytována v rámci bezplatné právní pomoci. Má dále za to, že by přijetí výkladu navrhovaného Francouzskou republikou bylo riskantní vzhledem k tomu, že by to znamenalo uplatňovat výjimku stanovenou v bodě 15 na libovolnou osobu povinnou k dani za jediné podmínky, že za dotčená plnění je plně či částečně poskytována odměna státem, a nikoliv pouze na poskytovatele, již mají výsadní status, který jim stát přiznává vzhledem k jejich sociálnímu charakteru.

49 — Ve zprávě francouzskému Senátu ze dne 30. června 1999 Denis Badré uvádí, že snížená sazba DPH se na plnění poskytnutá advokáty v rámci bezplatné právní pomoci uplatňuje z toho důvodu, že mají povahu „plnění s významným sociálním charakterem“, v souladu se zněním oficiální odpovědi ze strany Assemblée Nationale, vzhledem k tomu, že přiznání bezplatné právní pomoci podléhá podmínkám, jež se vztahují zejména k prostředkům příjemce (informativní zpráva č. 74 řádné schůze 1998–1999, k dispozici na internetové stránce Senátu).

50 — Roland du Luart, člen francouzského Senátu, v tomto ohledu připomíná, že bezplatná právní pomoc je „pokračováním praxe, jež byla zároveň součástí charity a povinnosti solidarity vůči nejmohutšímu obyvatelstvu“ (výše uvedená zpráva, s. 64). Pro porovnání, švédský orgán odpovědný za bezplatnou právní pomoc (Rättshjälpsmyndigheten) tuto definuje jako právní úpravu sociální ochrany za účelem pomoci těm, kdo nemohou získat právní ochranu jiným způsobem (http://www.rattshjals.se/templates/DV_info_Page__3526.aspx).

80. Francouzské orgány argumenty Komise bod po bodu vyvracejí. Pokud jde o stálost vztahu mezi státem a advokáty, Francouzská republika uvádí, že za předpokladu, že by se jednalo o relevantní kritérium, bylo by jeho splnění zajištěno skutečností, že dotčená plnění jsou předmětem čl. 279 písm. f) code général des impôts. Dodává, že ačkoliv ne všichni advokáti nutně pravidelně plní úkoly v rámci bezplatné právní pomoci, každý z nich může být předsedou senátu nebo předsedou místní advokátní komory tímto úkolem kdykoli pověřen a je povinen se této výzvě podřídit.

81. Mimoto Francouzská republika připomíná, že vzhledem k tomu, že v šesté směrnici není dána definice, rozhodl Soudní dvůr, že je v zásadě na vnitrostátním právu každého státu, aby upravilo pravidla, na základě nichž může být uznán sociální charakter, přičemž judikatura poskytla vnitrostátním orgánům následující vodítka pro určení organizací sociálního charakteru⁵¹: 1) existence zvláštních zákonných ustanovení, 2) skutečnost, že činnosti dotyčné osoby povinné k dani mají povahu činností ve veřejném zájmu, 3) skutečnost, že ostatní poplatníci poskytující tytéž služby jsou za ně rovněž uznány⁵², jakož i 4) skutečnost, že náklady na dotčená plnění případně nesou z velké části organizace sociálního zabezpečení. Podle Francouzské republiky

ustanovení čl. 279 písm. f) code général des impôts splňují všechna tato kritéria.

b) Analýza

82. Soudní dvůr se již vyjádřil k výkladu pojmu „subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“ ve vztahu k ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. g) šesté směrnice [v češtině však tento pojem není totožný s pojmem v bodě 15 přílohy III směrnice o DPH – pozn. překladatele], které upravuje „osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“, jež odpovídají osvobozením uvedeným v čl. 132 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH. Je přitom třeba přijmout jednotný koncept pojmu „organizace“ a „sociální charakter“, které se objevují ve více ustanoveních směrnice o DPH a jejich příloh⁵³, nikoliv jim dávat výklad proměnlivý.

83. Rozsudky vydané v oblasti osvobození od DPH uvádí, že pojem „subjektů, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy“, je dostatečně široký na to, aby do něj byly zahrnuty soukromé subjekty, jejichž cíl je dosahování zisku, i jediná fyzická osoba,

51 — Viz zejména výše uvedené rozsudky Kügler (bod 54 a násl.) a Kingscrest Associates a Montecello (bod 53 a násl.).

52 — Nezbytnost dodržování zásady daňové neutrality byla Soudním dvorem často připomínána, zejména ve výše uvedeném rozsudku Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien (bod 42), týkajícím se snížených sazeb DPH.

53 — Viz bod 40 výše uvedeného stanoviska generálního advokáta Mazáka ve věci C-442/05.

jež provozuje hospodářskou činnost, s ohledem zejména na sledovaný cíl snížit cenu poskytování určitých služeb ve veřejném zájmu v odvětví sociálních činností a učinit je tak dostupnějšími pro osoby, jimž by mohly sloužit⁵⁴.

pochybnosti pod pojem „organizace“. Ostatně to ani nebylo hlavním předmětem sporu; účastnice řízení v tomto ohledu obě odkazovaly na rozsáhlou judikaturu Soudního dvora. Komise to uznává tím, že uvádí, že sporný je pouze „sociální charakter“ organizace, jež plnění poskytuje.

84. Tento rozšiřující přístup, jenž byl přijat Soudním dvorem ohledně osvobození od DPH, se uplatí tím spíše na snížení její sazby. Umožňuje zahrnout advokáty do kategorie organizací spadajících do rozsahu působnosti bodu 15 přílohy III směrnice o DPH. Pojem „organizace“ může zajisté vyvolávat dojem zvláštního subjektu vykonávajícího specifickou činnost⁵⁵. Je však nesporné, že tento autonomní pojem práva Unie může odkazovat na jednu nebo více fyzických osob, jež provozují podnik, a nikoliv pouze na osoby právnické. V projednávaném případě jsou osobami podléhajícími režimu DPH jednotliví advokáti jednající v rámci bezplatné právní pomoci. Nezáleží tedy na organizaci, místní advokátní komoře nebo stavovská radě, k níž advokáti přísluší, zvláště je pak lhotejné, zda jsou způsoby jejich jmenování a odměňování za výkon těchto úkolů centralizovány.

86. Pokud jde o toto poslední kritérium, účastnice řízení si silně odporují. Směrnice o DPH totiž stejně jako předtím šestá směrnice nestanoví podmínky a způsoby uznání „sociálního charakteru“ organizací uvedených v bodě 15 přílohy III. Je třeba poznamenat, že ve francouzské verzi jsou tyto výrazy v příloze III směrnice o DPH přesně převzaty z odpovídajícího ustanovení šesté směrnice. Naproti tomu v anglické verzi se formulace, jak jsem již uvedl, oproti předchozímu textu změnila⁵⁶.

85. Z výše uvedeného vyplývá, že advokáti, kteří vykonávají činnost v rámci bezplatné právní pomoci spadají bez jakékoli

87. Požadavek určité stálosti, jež vyjádřila Komise, podle mého názoru nevyplývá výslovně ani ze znění směrnice o DPH, ani z judikatury Soudního dvora. Je však třeba připustit, že stálost je implicitně vyžadována?

54 — Výše uvedené rozsudky Gregg (body 17 a 18); Kingscrest Associates a Montecello, (body 30, 35 a 43); a rozsudek ze dne 9. února 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, Sb. rozh. s. I-1385, bod 23).

55 — Viz rozsudek Gregg, tamtéž, a stanovisko generálního advokáta Cosmase v této věci, (bod 27), které se odvolává na „samostatný hospodářský subjekt“ odlišný od osob, jež ho tvoří.

56 — Výraz „charitable“ byl změněn na „as being devoted to social wellbeing“, což se jeví být v lepším souladu s postojem vyjádřeným Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Kingscrest Associates a Montecello.

88. Domnívám se, že určitá stabilita, ne-li trvalost, je v činnostech v sociální oblasti nezbytná. Stálost je nicméně relativní vzhledem k tomu, že časové kritérium samo o sobě nepostačuje. Jsem toho názoru, že je třeba, aby sociální charakter měla převládající či téměř výhradní činnost poskytovatele služeb. Pouhý sociální aspekt nepostačuje. „Funkční“ výklad prosazovaný Francouzskou republikou není v souladu s textem směrnice o DPH ani s jejími cíli. Tento přístup vede ke zvláštní situaci, kdy určitá organizace může mít dvojitou tvář, tedy být považována za organizaci mající sociální charakter, vykonává-li činnost sociální povahy, a přitom nemít sociální charakteru v ostatních případech. V případě, že by činnost sociální povahy byla jediným znakem sociálního charakteru, vedl by takový výklad patrně ke splnutí obou podmínek. Kdyby tomu tak bylo, stačilo by pak, aby příloha III směrnice o DPH stanovila, že snížená sazba se může uplatnit v případě, kdy poskytovatelé vykonávají činnost v sociální oblasti.

89. Pro takovýto přístup se však zákonodárce nerozhodl. Dvojitá povaha není možná, protože ji směrnice o DPH nepovoluje, na rozdíl od možnosti proměn, která je výslovně upravena, pokud jde o veřejnoprávní organizace. Za rozhodující považují oblast, v níž je činnost vykonávána, a nikoliv cíl organizace. Je třeba se zaměřit na hospodářské subjekty a činnost, kterou provozují, spíše než na cíle, jež sledují.

90. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že vnitrostátní orgány disponují posuzovací pravomocí, která jim umožňuje přiznat určitému subjektu status organizace mající sociální charakter, avšak tato pravomoc musí být vykonávána v souladu s právem Unie⁵⁷. Ve světle této judikatury je však patrné, že proces, na základě něhož může uznání sociálního charakteru probíhat, není součástí čistě vnitrostátního postupu. Je zajisté věcí orgánů členských států, zda tuto kvalifikaci přiznají, avšak musí tak činit pod kontrolou ze strany vnitrostátních soudů, které samy musí tento přezkum provádět ve světle požadavků práva Unie a brát ohled na kritéria vymezená rozsudky Soudního dvora, která nejsou taxativní⁵⁸.

91. Pokud jde o činnosti vykonávané advokátem v rámci bezplatné právní pomoci uvedené ve francouzském code général des impôts, domnívám se, že nelze hovořit o „sociálním charakteru“ dotyčné organizace, protože tento pojem podle mého názoru odkazuje na předmět, který se musí vyznačovat určitou stálostí a musí být převládající s ohledem na povahu činností této organizace. Za účelem zachování užitečného účinku směrnice o DPH a taxativnosti přílohy III je

57 — Zejména výše uvedené rozsudky Kugler (bod 54 až 56), Stichting Kinderopvang Enschede (bod 23) a Kingscrest Associates a Montecello (bod 52 a 53).

58 — Mimo tří výše uvedených rozsudků viz rozsudek ze dne 11. října 2001, Adam (C-267/99, Recueil, s. I-7467, bod 35 a násl.), jakož i stanovisko generální advokátky Sharpston přednesené dne 10. září 2009 v dosud probíhající věci CopyGene (C-262/08, bod 73 a násl.).

nezbytné přijmout takový výklad ustanovení bodu 15, podle něhož musí mít dostatečně významný až převládající sociální charakter nikoliv pouze dotčená činnost, ale i dotčená organizace. Toto posledně uvedené kritérium přitom, podle obvyklého smyslu výrazů, není splněno u advokátů vzhledem k tomu, že za účelem určení toho, zda organizace splňuje podmínky požadované dotčeným ustanovením, je podle mého názoru třeba vzít v úvahu veškeré její činnosti⁵⁹. Vzhledem k tomu, že se neprokázal dvojitý „sociální charakter“, nesplňuje poskytování dotyčných služeb souhrn podmínek pro uplatňování snížené sazby DPH stanovený směrnicí.

a nemohou tedy být předmětem snížené sazby DPH⁶⁰.

VI – Náklady řízení

92. V důsledku toho mám za to, že žaloba pro nesplnění povinnosti je opodstatněná, jelikož plnění poskytovaná advokáty a jimi na rovně postavenými osobami uvedená v čl. 279 písm. f) code général des impôts nespádají do kategorie uvedené v bodě 15 této přílohy, který je jediným ustanovením, jehož se Francouzská republika dovolávala na svoji obranu, a sice „dodání zboží a poskytnutí služeb organizacemi, které členské státy uznávají za dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení“.

93. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.

94. Komise požadovala, aby Francouzské republiky byla uložena náhrada nákladů řízení. Bude tedy v tomto smyslu třeba rozhodnout, bude-li, jak navrhuji, vyhověno žalobě pro nesplnění povinnosti.

59 — Srovnej s rozsudkem ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 21 a násl.), v němž se uvádí, že „kvalifikace organizace jako organizace „neziskové“ musí být provedena se zřetelem na veškeré její činnosti“.

60 — Ostatně, jak uvedla Komise, toto je závěr, který Rolande du Luart, člen francouzského Senátu jasně učinil již v roce 2007, s ohledem na ustanovení šesté směrnice: „Členské státy Evropského společenství mohou uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby, které jsou vyšší nebo se rovnají 5 %, a to na omezený seznam zboží a služeb. Služby advokátů přitom na tomto seznamu nefigurují. [...] Reforma systému bezplatné právní pomoci, k níž musí být nutně a neprodleně přikročeno, musí být rovněž příležitostí k tomu, aby Francie uvedla právní úpravu do souladu s pravidly, která zavazují všechny členské státy Evropského společenství“ (Výše uvedená informativní zpráva Senátu ze dne 9. října 2007, s. 83).

VII – Závěry

95. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

- „1) Francouzská republika tím, že uplatňuje sníženou sazbu daně z přidané hodnoty na plnění poskytovaná advokáty, advokáty u Conseil d'État a u Cour de cassation a plnění poskytovaná avoués, za něž jim stát zcela nebo částečně poskytuje náhradu v rámci bezplatné právní pomoci, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 96 a čl. 98 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

- 2) Francouzské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.“