

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

N. JÄÄSKINEN

fremSAT den 11. februar 2010<sup>1</sup>

**I — Indledning**

1. Den Franske Republik har siden den 1. april 1999 i medfør af artikel 279 i code général des impôts (den franske lov om skatter og afgifter) anvendt en nedsat sats for merværdiafgift (herefter »moms«) på 5,5% på ydelser leveret af advokater, advokater med møderet for Conseil d'État (Frankrig) og for cour de cassation (Frankrig) og »avoués« (herefter »advokater«), for hvilke de helt eller delvist godtgøres af staten inden for rammerne af ordningen for fri proces.

2. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 96 og artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) ved at anvende en sådan nedsat sats.

3. Den Franske Republik har til sit forsvar anført, at de ydelser, som advokater leverer inden for rammerne af ordningen for fri

proces, er omfattet af levering »af ydelser fra velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne, og som arbejder med sigte på velfærd og social sikring« i punkt 15 i bilag III til momsdirektivet, således at disse ydelser kan være omfattet af en nedsat momssats.

**II — De relevante retsforskrifter**

*A — EU-retlige forskrifter<sup>2</sup>*

4. Momsdirektivet har med ønsket om klarhed og rationalitet omarbejdet bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter —

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Eftersom Kommissionens begrundede udtalelse til Den Franske Republik er fra den 15.12.2006, henvises der til EF-traktatens bestemmelser med den nummerering, der fandt anvendelse, før traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde trådte i kraft.

Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), idet dette sidstnævnte direktiv var blevet væsentligt ændret ad flere omgange.

5. Bestemmelserne i momsdirektivet, som trådte i kraft den 1. januar 2007, har ophævet og erstattet bestemmelserne i sjette direktiv med virkning fra denne dato. Kontinuiteten mellem de to direktiver fremgår klart af momsdirektivets artikel 411, stk. 2, idet den navnlig henviser til sammenligningstabellen i bilag XII.

6. Momsdirektivets artikel 96 ff. svarer i det væsentlige til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a).

7. Momsdirektivets artikel 96 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

8. Momsdirektivets artikel 97, stk. 1, bestemmer, at fra den 1. januar 2006 til den 31. december 2010 må normalsatsen ikke være mindre end 15%.

9. Momsdirektivets artikel 98 har følgende ordlyd:

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

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

[...]«.

10. Bilag III til momsdirektivet, som har overskriften »Liste over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser« omtaler

i punkt 15 »[l]evering af varer og ydelser fra velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne, og som arbejder med sigte på velfærd og social sikring, medmindre disse transaktioner er fritaget i henhold til artikel 132, 135 og 136«<sup>3</sup>.

f) ydelser, for hvilke advokater, advokater med møderet for Conseil d'État og for cour de cassation samt »avoués« helt eller delvist godtgøres af staten inden for rammerne af ordningen for fri proces [...]«<sup>5</sup>.

### III — Den administrative procedure

#### B — Den nationale lovgivning

11. Artikel 279 i code général des impôts, således som udstedt ved artikel 32 IV i loi de finances pour 1991 (den franske finanslov for 1991, lov nr. 90-1168 af 29.12.1990), bestemmer med virkning fra den 1. april 1991<sup>4</sup>:

»Merværdiafgift opkræves med en nedsats på 5,50% hvad angår [...]

12. Kommissionen var af den opfattelse, at anvendelsen af en nedsat momsats for advokater, advokater med møderet for Conseil d'État og for cour de cassation samt »avoués« inden for rammerne af ordningen for fri proces i overensstemmelse med artikel 279, litra f), i code général des impôts skulle anses for uforenelig med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), sammenholdt med bilag H hertil, hvorfor den indledte proceduren i artikel 226 EF og tilsendte Den Franske Republik en åbningsskrivelse den 10. april 2006.

13. Da Kommissionen ikke var overbevist af de franske myndigheders argumentation i deres svar af 12. juni 2006, tilsendte Kommissionen dem en begrundet udtalelse ved skrivelse

3 — Bilag H til sjette direktiv, som blev indført ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19.10.1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse af momsatserne) (EFT L 316, s. 1), indeholder ligeledes en »liste over leveringer af goder og tjenesteydelser, som kan belægges med reducerede momsats« og nævner i den 14. kategori: »levering af goder og tjenesteydelser fra velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne, og som arbejder med sigte på velfærd og social sikring, medmindre disse leveringer er fritaget i henhold til artikel 13«.

4 — Denne bestemmelse, som ikke fandt anvendelse inden sjette direktivs ikrafttræden, er dermed ikke omfattet af de af direktivet fastsatte overgangsbestemmelser, navnlig ikke af bestemmelserne i direktivets artikel 28, stk. 2, som Kommissionen har henvist til i stævningen.

5 — Artikel 279 i code général des impôts blev senest ændret ved artikel 22 i lov nr. 2009-888 af 22.7.2009, uden at denne ændring medførte en ændring af bestemmelserne i litra f).

af 15. december 2006, hvori de blev opfordret til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder at regne fra modtagelsen heraf.

14. Ved skrivelse af 13. februar 2007 anførte Den Franske Republik, at det var dens opfattelse, at det formulerede klagepunkt var ugrundet. Da Kommissionen havde fastslået, at medlemsstaten ikke havde afhjulpet den tilsidesættelse, den var blevet foreholdt, anlagde Kommissionen denne traktatbrudssag med hjemmel i momsdirektivets artikel 96 og artikel 98, stk. 2, som havde erstattet sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), med virkning fra den 1. januar 2007.

#### IV — Retsforhandlingerne for Domstolen

15. Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til momsdirektivets artikel 96 og artikel 98, stk. 2, ved at anvende en nedsat momssats på ydelser leveret af advokater, for hvilke de modtager hel eller delvis godtgørelse fra staten inden for rammerne af ordningen for fri proces. Kommissionen har gjort gældende, at tjenesteyderne ikke kan anses for »velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne, og som arbejder med sigte på velfærd og social sikring« i dette direktivs forstand. Kommissionen har ligeledes nedlagt påstand om, at

Den Franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

16. Den sagsøgte medlemsstat har nedlagt påstand om frifindelse, idet den har en anden fortolkning af de pågældende bestemmelser, og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

#### V — Undersøgelse af traktatbruddet

17. Det forekommer mig nødvendigt først at erindre om den karakter af grundlæggende ret, som den frie proces har, samt den ordning, den er omfattet af i Frankrig. Jeg vil dernæst behandle sagens økonomiske aspekter, derefter de for sagen relevante fortolkningsmetoder, inden jeg undersøger de pågældende bestemmelser. Indledningsvis er der dog behov for en præcisering hvad angår disse bestemmelsers tidsmæssige anvendelse.

#### A — *De gældende bestemmelser ratione temporis*

18. Indledningsvis skal det, som anført af Kommissionen, uden at Den Franske Republik har anfægtet dette standpunkt, præciseres,

at det er bestemmelserne i momsdirektivet, der skal anvendes, og ikke bestemmelserne i sjette direktiv, eftersom den frist, de franske myndigheder fik til at efterkomme den begrundede udtalelse, udløb på en dato efter ophævelsen af sjette direktiv, som skete den 1. januar 2007.

*B — Fri proces, bestanddel af grundlæggende ret til domstolsadgang*

19. Retten til effektiv domstolsadgang, navnlig takket være ophævelsen af en eventuel økonomisk hindring for en sådan adgang, er blevet anerkendt som en grundlæggende ret, såvel i den europæiske menneskerettighedskonvention<sup>6</sup> (herefter »EMRK«) som i den internationale konvention om borgerlige og politiske rettigheder vedtaget af De Forenede Nationers generalforsamling<sup>7</sup>. Muligheden for uden videre uden omkostninger at få advokatbistand er kun udtrykkeligt garanteret i disse konventioner for anklagede personer, altså i forbindelse med straffesager.

20. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har ikke desto mindre udstrakt dette

6 — Artikel 6, stk. 3, i konventionen til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4.11.1950.

7 — Artikel 14, stk. 3, litra d), in fine, i den internationale konvention om borgerlige og politiske rettigheder, som blev åbnet for undertegnelse den 19.12.1966.

prærogativ til civile sager<sup>8</sup>. Menneskerettighedsdomstolen har i en dom af 19. oktober 1979<sup>9</sup> præciseret, at artikel 6, stk. 1, i EMRK kun forpligter de kontraherende stater til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at kunne yde gratis retshjælp, når denne har vist sig uomgængeligt nødvendig for at sikre en effektiv domstolsadgang, enten fordi loven foreskriver repræsentation ved advokat eller på grund af retsforhandlingernes eller sagens kompleksitet<sup>10</sup>. Menneskerettighedsdomstolen har fortolket denne artikel således, at den knæsætter det princip, at fri proces er et nyttigt instrument, men ikke systematisk nødvendig, for at gøre retten til domstolsadgang effektiv og for således at gøre rettergangen retfærdig i konventionens forstand. Denne ret er dermed ikke absolut. Det er kun bydende nødvendigt, at fri proces tildeles, når en sådan manglende støtte gør garantien om effektiv domstolsprøvelse virkningsløs.

21. Det forekommer mig, at fri proces mere og mere anses for et socialt element, der er nødvendigt for at sikre effektiviteten af den grundlæggende rettighed, som adgangen til domstolsprøvelse udgør, og dermed den almindelige retsadgang.

8 — I Golder-dommen af 21.2.1975 (serie A, nr. 18, §§ 35 ff.) udtalte Menneskerettighedsdomstolen nemlig, at »artikel 6, stk. 1 (artikel 6-1) [i EMRK] garanterer alle retten til, at en ret tager stilling til enhver anfægtelse af vedkommendes civile rettigheder og forpligtelser. Den knæsætter således »retten til en retsinstans«, hvoraf retten til adgang hertil, nemlig retten til at anlægge en civil sag, kun er en bestanddel«.

9 — Dommen i sagen Airey mod Irland (serie A, nr. 32, § 26).

10 — I dette sidstnævnte tilfælde har Menneskerettighedsdomstolen fremhævet, at manglende retshjælp kan fratage retssubjekterne muligheden for effektivt at forsvare deres sag ved en ret og medføre ulighed hvad angår retsmidlerne, hvilket ikke kan godtages henset til begrebet retfærdig rettergang. Jf. Menneskerettighedsdomstolens dom af 15.2.2005 i sagen Steel og Morris (*Recueil des arrêts et décisions* 2005-II, § 72).

22. Denne udviklingsproces fremgår navnlig af Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder<sup>11</sup>, hvis artikel 47, der har overskriften »Adgang til effektive retsmidler og til en upartisk domstol«, fastsætter og opstiller rammerne for fri proces for alle former for værneting. Det bestemmes i denne artikels sidste stykke: »Der ydes retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler, hvis en sådan hjælp er nødvendig for at sikre effektiv adgang til domstolsprøvelse.« Det synes, at denne ordlyd blev udarbejdet i lige linje med Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis.

23. Ligeledes henviser Rådets direktiv 2002/8/EF af 27. januar 2003 om forbedret adgang til domstolene i grænseoverskridende tvister gennem fastsættelse af fælles mindsteregler for retshjælp i forbindelse med tvister af denne art<sup>12</sup> udtrykkeligt til EMRK og Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

24. Det skal dermed indledningsvis fastslås, at formålet om generelt at lette domstolsadgangen og retsadgangen for personer, som ikke har tilstrækkelige midler, er i overensstemmelse med de grundlæggende værdier

i den gældende retsbeskyttelsesordning i Unionen.

### C — *Ordningen med fri proces i Frankrig*

25. Det følger af lov nr. 91-647 af 10. juli 1991 om fri proces<sup>13</sup>, at fysiske eller juridiske personer, hvis midler er utilstrækkelige<sup>14</sup> til at gøre deres rettigheder gældende ved domstolene, kan modtage bistand.

26. Den, der modtager fri proces, er enten helt eller delvist fritaget for såvel forskud eller depositum som betaling af alle udgifter i forbindelse med de retsforhandlinger, hvortil bistanden ydes.

11 — Charteret, som blev proklameret i Nice den 7.12.2000 (EFT C 364, s. 1), blev ændret og fik bindende retlig virkning i forbindelse med Lissabontraktatens vedtagelse (EUT 2007 C 303, s. 1).

12 — EFT L 26, s. 41.

13 — Lovens artikel 1 præciserer dels, at den tilsigter at sikre domstolsadgangen og retsadgangen, dels at retshjælpen omfatter fri proces, retshjælp og advokatbistand i forbindelse med mægling og forlig i straffesager.

14 — Visse personkategorier, som omtales i lovens artikel 4, 6, 9-1 og 9-2, er ikke underlagt denne betingelse om midler. Dette gælder navnlig mindreårige og ofre for alvorlige forbrydelser.

27. Hvis der ydes fuldstændig fri proces, påtager staten sig alle borgerens udgifter (salær til advokater og »avoués«, honorar til justitssekretærer, honorar til notarer, udgifter til sagkyndige mv.<sup>15</sup>). Det faste beløb, som advokaterne godtgøres, fastsættes i henhold til en tarif, som hviler på en grundkoefficient, der omfatter et antal værdienheder<sup>16</sup>, der er defineret for hver enkelt type retsforhandlinger, som retsinstanterne<sup>17</sup> kan påkende.

omfatter økonomiske betragtninger<sup>19</sup>. Denne aftale skal indgås skriftligt forud for enhver intervention og er som gyldighedsbetingelse undergivet advokatformandens kontrol.

29. I Frankrig findes der ikke offentlige retshjælpskontorer, som supplerer advokaternes ydelser, i modsætning til situationen andre steder, såsom i Finland<sup>20</sup> og i visse tyske delstater.

28. Hvis der ydes delvis fri proces, bærer staten kun en del af honoraret til de embedsmænd, der er tilknyttet retsvæsenet. Statens bidrag fastsættes som en procent af den samlede frie proces, der er omvendt proportional med bidragsmodtagerens midler<sup>18</sup>. Advokaten har således ret til et tillæg til godtgørelsen, som er mere eller mindre konsekvent. Størrelsen af dette yderligere salær forhandles frit mellem advokaten og klienten, men henset til de i loven definerede kriterier, som navnlig

D — *Sagens økonomiske aspekter*

30. Moms er en almindelig forbrugsafgift, som vedrører alle varer og ydelser, der forbruges eller bruges i Unionens medlemsstater.

15 — Det skal bemærkes, at i modsætning til advokater og lige stillede er levering af andre kategorier af accessoriske juridiske ydelser ikke omfattet af en nedsat momssats i henhold til bestemmelserne i artikel 279 i code général des impôts.

16 — Jf. artikel 27, stk. 2 ff., i lov af 10.7.1991 og artikel 90 ff. i dekret nr. 91-1266 af 19.12.1991 om lovens anvendelse. Den franske stats bidrag til godtgørelsen af de advokater, der medvirker til gavn for den fuldstændige fri proces, fastsættes som beløbet for værdienheden (VE), som fastsat i finansloven, og de multiplikationskoefficienter, der er fastsat i dekretet.

17 — Det drejer sig om retter, der behandler administrative, civile, strafferetlige eller sociale sager, i første og anden instans samt Conseil d'État og cour de cassation.

18 — Satsen kan udgøre 85%, 70%, 55%, 40%, 25% eller 15%.

19 — Artikel 35, stk. 2, i lov af 10.7.1991 bestemmer, at parterne »under hensyn til sagens kompleksitet, den omhu og de udgifter, som sagen nødvendiggør, fastsætter størrelsen af og betalingsmåden for dette salærtillæg, under betingelser der er forenelige med modtagerens midler og aktiver og passiver«. Det tilføjes i stk. 4: »Når den ret, som advokaten er tilknyttet, fastsætter en måde til vurdering af salærerne, der tager hensyn til de ovenfor fastsatte kriterier, beregnes tillægget på grundlag af denne vurderingsmåde.«

20 — Jf. dom af 29.10.2009, sag C-246/08, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 10605, præmis 5 ff., og generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse, punkt 8 ff. og punkt 28, i denne sag, som vedrørte begrebet økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand.

Hvad angår de ydelser, som advokater leverer, er det klienten, der som slutforbruger bruger ydelsen og dermed i overensstemmelse med momsens logik bebyrdes med denne afgift. Inden for rammerne af ordningen for fri proces bæres denne økonomiske byrde helt eller delvist af staten.

forhandlet salær. Vedkommende kan ganske vist ved anvendelsen af en nedsat momsats drage fordel af en afgiftsbistand, der supplerer den direkte bistand, som han modtager i form af fri proces. Jeg skal imidlertid understrege, at dette positive resultat for borgeren kun opnås, hvis tillægget til godtgørelsen (uden moms) fastsættes til det for advokaten lavest acceptable niveau. Når salæret (med moms) derimod fastsættes til det absolutte maksimum, som klienten kan godtage, drager advokaten en afgiftsfordel. Mellem disse to ekstremer deles den margin, der er mellem den nedsatte sats og normalsatsen, mellem parterne. Det er sikkert, at en nedsættelse af momsatsen ikke nødvendigvis kommer slutforbrugeren til gode<sup>22</sup>.

31. I tilfælde af fuldstændig fri proces har anvendelsen af den nedsatte momsats ingen mærkbar virkning for modtageren af en sådan bistand. Eftersom han slet ikke skal betale advokatombkostningerne, modtager vedkommende slet ikke den bevilling til skade for statens almindelige finanser, som den nedsatte momsats udgør<sup>21</sup>. Jeg bemærker, at i denne sag begrænser anvendelsen af en nedsat sats faktisk de budgetmidler, der er direkte rettet mod finansieringen af fri proces, men samtidig opkræver staten færre afgifter til sig selv.

33. En sammenlignende retlig analyse viser, at Den Franske Republik ikke er den eneste af Unionens medlemsstater, der har besluttet at anvende en særskilt ordning på advokaters ydelser inden for rammerne af en ordning for fri proces. Det fremgår nemlig af et af Kommissionen udarbejdet dokument<sup>23</sup>, at disse ydelser er genstand for en nedsat momsats ikke blot i Frankrig, men også i Portugal.

32. Derimod skal modtageren af delvis fri proces betale sin advokat et yderligere

21 — Da momsen er smertefri og usynlig for modtageren af fuldstændig fri proces, er der tale om en uigennemsigtig afgiftsbistand, således som Roland du Luart bemærkede i en rapport til det franske senat den 9.10.2007 (senatets oplysende rapport nr. 23 fra den ordinære samling 2007-2008, der findes på senatets hjemmeside, s. 82).

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

23 — Jf. dokumentet med titlen »VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, Situation at 1st July 2009«, [taxud.d.1(2009)307669 — EN], der findes på Kommissionens hjemmeside, navnlig s. 19 ff. Kommissionen anfører som advarsel, at for så vidt som det er blevet »fastslået på grundlag af oplysninger fra medlemsstaterne — visse oplysninger er dog endnu ikke blevet efterprøvet for visse af dem — kan dette dokument ikke pådrage Kommissionen ansvar eller indebære en godkendelse af medlemsstaternes lovgivninger«.



Dokumentet præciserer, at i denne sidstnævnte stat er »ydelser, der betales for inden for rammerne af ordningen for fri proces eller det offentlige beskikkelse en advokat, ydelser vedrørende person- og familieret [og] ydelser vedrørende arbejdsret« genstand for en nedsat momssats på 5% i stedet for de 5,5% i Frankrig, mens andre advokatydelser i Portugal er underlagt en momssats på 20% mod 19,6% i Frankrig.

34. På dette tidspunkt rejses et spørgsmål med særlig skarphed: Har anvendelsen af en normal momssats til følge at begrænse domstolsadgangen, således som Den Franske Republik har påstået?

35. Kommissionen deler ikke dette synspunkt, eftersom den i stævningen har omtalt — således som jeg netop har anført — at når en stat påtager sig at afholde hele det salær, som borgeren faktureres, påvirkes vedkommende ikke af anvendelsen af en normal momssats. Der er udelukkende en negativ påvirkning i de tilfælde, hvor der tildeles delvis fri proces. Endvidere gør anvendelsen af normalsatsen på ydelser fra advokater og »avoués« inden for rammerne af ordningen for fri proces det snarere muligt for Den Franske Republik at høste de midler, der navnlig kan anvendes til at øge de kreditter, som står til rådighed for tildeling af denne bistand. Den franske regering kunne således påtage sig hele det beløb, herunder moms, som advokater og »avoués« fakturerer personer, der modtager denne

bistand. Det er niveauet for den støtte, der tildeles modtagerne, og ikke den anvendte momssats, der afgør muligheden for adgang til disse erhvervsdrivendes ydelser.

36. Kommissionen har med andre ord gjort gældende, at anvendelsen af den normale momssats ikke har nogen indvirkning på modtagernes økonomiske situation, når den fri proces dækkes fuldstændigt af statens bistand, og at de franske myndigheder kan ændre de gældende retsfor skrifter, når fri proces tildeles delvist, hvis de ønsker at yde de pågældende borgere økonomisk bistand. Den analyse af de økonomiske virkninger, der er forbundet med bestemmelserne i artikel 279, litra f), i code général des impôts, som Kommissionen har udarbejdet, forekommer mig begrundet.

37. I øvrigt er den omstændighed, at bestemmelsen er afgiftsneutral og ikke giver anledning til konkurrencefordrejninger, som Den Franske Republik har påberåbt sig, ikke af afgørende betydning for så vidt angår fortolkningen af de ord, der er anvendt i punkt 15 i bilag III til momsdirektivet. Jeg bemærker i denne henseende, at det argument, hvorefter en transaktion er afgiftsmæssig neutral, forekommer mig i henhold til momsdirektivets

opbygning og i Domstolens praksis<sup>24</sup> at være en faktor, der er anvendt til at begrænse anvendelsesområdet for undtagelserne fra reglen om beskatning til normalsatsen (undtagelser, fritagelser mv.), snarere end som et kriterium, der er anvendt for at begrunde en udvidelse af deres rækkevidde. Det forekommer mig ligeledes, at princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, støtter en mindre streng fortolkning af de pågældende begreber<sup>25</sup>. I denne sag forekommer denne betragtning mig dog ikke afgørende, fordi formålet med artikel 96 og artikel 98, stk. 2, i og bilag III til momsdirektivet ikke så meget er at undgå konkurrencefordrejning som at begunstige en gradvis harmonisering af medlemsstaternes lovgivning ved at tilnærme momssatsen og ved at begrænse de transaktioner, der kan være genstand for nedsatte satser.

*E — Generelle bemærkninger om fortolkningen af punkt 15 i bilag III til momsdirektivet*

1. Overførelse af retspraksis vedrørende momsfrigørelserne

38. Så vidt jeg ved, er der ingen retspraksis specifikt på dette område. Det fremgår

24 — A. Rosas »Value Added Tax and Distortion of Competition«, i *EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tüli*, redigeret af H. Kanninen, N. Korjus og A. Rosas, Hart, Oxford & Portland, Oregon, 2009, s. 275 ff., især s. 277-282 og s. 289.

25 — Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 19, vedrørende fortolkningen af sjette direktiv.

således, at Domstolen endnu ikke har behandlet fortolkningen af begreberne i punkt 15 i bilag III til momsdirektivet eller de tilsvarende begreber, der tidligere fandtes i den fjortende kategori i bilag H til sjette direktiv.

39. Den Franske Republik er ikke desto mindre af den opfattelse, at man kan overføre den fortolkning, som Domstolen har foretaget af det tilsvarende udtryk »organer, der er anerkendt [...] som foretagender af almennyttig karakter« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), som er blevet momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g). Den Franske Republik har til støtte for dette standpunkt anført, at momsdirektivets artikel 98 henviser til artikel 132, og den har heraf udledt, at de ord, der er anvendt vedrørende nedsatte momssatser og momsfrigørelse, skal gives en ensartet betydning.

40. De fortolkningsprincipper, der er anvendt i retspraksis vedrørende momsfrigørelserne, forekommer mig faktisk at være relevante og at kunne overføres med henblik på at fortolke bilag III vedrørende nedsatte momssatser<sup>26</sup>. Det er ud fra et ønske om sammenhæng min opfattelse, at de samme kriterier skal anvendes for identiske begreber, og dette så meget desto mere i denne sag, hvor den pågældende

26 — Jeg bemærker imidlertid, at fritagelserne er bindende for medlemsstaterne, mens de nedsatte satser er valgfrie.

sats er så lav (5,5%), sammenlignet med normalsatsen (19,6%), at virkningerne af denne momsnedsettelse ligner virkningerne af en fritagelse.

## 2. De relevante fortolkningsmetoder

41. Domstolens praksis angiver klart, at fortolkningen af bestemmelserne om moms-fritagelse skal foretages i lyset af og under overholdelse af de formål, der forfølges hermed<sup>27</sup>. Det er således blevet fremhævet, at formålet med en fritagelse til fordel for visse ydelser, der anses for at være af almen interesse, er at lette den afgiftsbyrde, der hviler på forbrugerne<sup>28</sup>.

42. Den samme teleologiske fremgangsmåde skal anvendes for så vidt angår bestemmelser om nedsatte momssatser. Det fremgår af listen over varer og ydelser, der kan nyde godt af en nedsat momssats, i bilag H til sjette direktiv, derefter i bilag III til momsdirektivet, at lovgiver synes at have haft et ønske om at give medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat momssats på visse kategorier

af aktiviteter med et socialt og/eller offentligt formål<sup>29</sup>.

43. Bilag III til momsdirektivet bygger imidlertid ikke, ligesom tidligere bilag H til sjette direktiv heller ikke gjorde det, på en oprindeligt sammenhængende fremgangsmåde. De forskellige kategorier, der er opregnet i den tekst, udgør ikke en struktureret helhed<sup>30</sup>. De lader til at være resultatet af en gentagelse af en række nedsatte satser, der tidligere eksisterede i medlemsstaterne. Sammensætningen, der ikke har nogen intern logik, giver ikke rigtig mening og gør ikke en kontekstuel fortolkning mulig. Der er derfor ikke mange konstruktive svar at hente i analysen af forarbejderne<sup>31</sup>.

## 3. Den mere eller mindre vide fortolkning af de pågældende begreber

44. Kommissionen er af den opfattelse, at begreberne i punkt 15 i bilag III til momsdirektivet kræver en »streng« fortolkning, eller rettere »snæver« fortolkning, idet der er tale om

27 — Jf. bl.a. dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 42, af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29, og af 3.4.2008, sag C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Sml. I, s. 1817, præmis 30.

28 — Jf. punkt 23 og 30 ff. i generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse i sag C-434/05 vedrørende sjette direktiv (dom af 14.6.2007, Horizon College, Sml. I, s. 4793).

29 — Jf. også punkt 47 i generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse i sag C-442/05 vedrørende bestemmelserne i bilag H til sjette direktiv.

30 — Generaladvokat Sharpston anfører i sit forslag til afgørelse i sag C-434/05, at listerne i bilagene til sjette direktiv ikke svarer til en veldefineret logik, hvilket giver plads for overvejelser af fællesskabslovgivers hensigt.

31 — Sammenlign med dom af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 19 in fine.

fravigelser af princippet om, at den normale momsats finder anvendelse. Kommissionen støtter sig i denne henseende til Domstolens dom i sag C-83/99, som vedrører den nedsatte momsats, som femte kategori i bilag H til sjette direktiv tillod<sup>32</sup>.

vare sig for at hindre opfyldelsen af de pågældende undtagelsers nyttige virkning. Det forekommer mig, at dette var Domstolens filosofi i dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello<sup>35</sup>. Denne betragtning fremgår ligeledes af Horizon College-dommen<sup>36</sup> og to nylige domme<sup>37</sup>.

45. Anvendelsesområdet for en regel, der indfører en undtagelse til et almindeligt princip, i denne sag beskatningsprincippet, skal bestemte gives en streng forståelse<sup>33</sup>. Dette indebærer ikke desto mindre ikke, at der skal anvendes en begrænsende fremgangsmåde. Domstolen har således vedrørende fritagelser, der er tilladt for visse aktiviteter af almen interesse, udtalt, at begrebet »organer, der er anerkendt [...] som foretagender af almennyttig karakter, [...] ikke skal fortolkes særligt snævert«<sup>34</sup>.

47. Listen over varer og ydelser, hvorpå der kan anvendes en nedsat sats i bilag III til momsdirektivet, er bevidst givet en udtømmende karakter og ikke en rent illustrativ. Opregningen er i princippet udtømmende i henhold til artikel 98. Selv om listen ligeledes er begrænsende for momsfritagelser, hindrer dette imidlertid ikke Domstolen i at anvende en ikke-begrænsende kvalifikation på dette område.

46. Fortolkningen af momsdirektivet skal nemlig ikke være så begrænsende, at den udelukker de løsninger, som visse medlemsstater har vedtaget for at organisere en aktivitet, der er omfattet af en specifik ordning, som udtrykkeligt er omtalt i teksten. Der skal tages hensyn til de forskelle, der er mellem den nationale praksis for så vidt angår levering af ydelser af velgørende karakter, og man skal

48. Efter min opfattelse skal fortolkningen af momsdirektivet i det væsentlige bygge på de afgiftsmæssige og økonomiske formål med den generelle ordning for denne forbrugsafgift, som i øvrigt er en del af grundlaget for Unionens egne midler. Det er ud fra dette synspunkt muligt at fastslå, at rækkevidden af den økonomiske praksis, der er omfattet af en

32 — Dom af 18.1.2001, sag C-83/99, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 445, præmis 19 og 20, hvori Domstolen udtalte, at bestemmelsen vedrørende »befordring af personer og disses bagage« ikke finder anvendelse på vejafgift for vejinfrastrukturer.

33 — Bl.a. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13.

34 — Dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 29-32, vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g). Jf. også Gregg-dommen, præmis 17, dom af 3.4.2003, sag C-144/00, Hoffmann, Sml. I, s. 2921, præmis 24 ff., og Dornier-dommen, præmis 48.

35 — Ibidem.

36 — Horizon College-dommen, præmis 16: »[...] [r]eglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning«.

37 — Dom af 19.11.2009, sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Sml. I, s. 11079, præmis 25, og af 28.1.2010, sag C-473/08, Eulitz, Sml. I, s. 907, præmis 27.

undtagelse, ikke kan udvides med en liberal fortolkning.

give særlige problemer i denne sag, fordi — således som jeg vender tilbage til nedenfor — det er godtaget, at inden for momsområdet kan selv en fysisk person, der handler alene, anses for en organisation. Denne fortolkning kan ligeledes finde anvendelse på advokater.

#### 4. Fortolkningen af de anvendte ord

a) Eksisterende forskelle mellem sprogversionerne:

49. En sammenligning af de forskellige af momsdirektivets sprogversioner viser, at de ord, der er anvendt i punkt 15 i bilag III, ikke helt svarer til begreberne i den franske version.

50. Det kan bemærkes, at begrebet »organisme«, der findes i den franske version, ikke genfindes identisk i alle de andre versioner. Den forskellighed, der er mellem de ord, som er anvendt for organisationsbegrebet, og indvirkningen heraf hvad angår fortolkningsvanskeligheder er blevet fremhævet flere gange<sup>38</sup>. Det forekommer mig, at dette ord ikke bør

51. Vanskelighederne forekommer mig snarere at vedrøre fortolkningen af »caractère social«. Der kan gøres følgende bemærkninger hvad angår den første del af de betingelser, der er opstillet i punkt 15 i bilag III, vedrørende de forskellige sprogversioner af denne tekst:

— I den tyske version henviser ordet »gemeinnützig« til idéen om et »fælles gode«.

— I den danske version svarer ordet »velgørende« direkte til det engelske ord »charitable«, som er blevet erstattet med begrebet »wellbeing« i den nuværende engelske version. Ordet »charitable«, der blev anvendt i den engelske version i bilag H til sjette direktiv, blev anset for snævert i dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello<sup>39</sup>.

52. Hvad angår den anden række af betingelser i punkt 15 i bilag III skal det bemærkes,

38 — Jf. bl.a. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sag C-505/07 (dom af 1.10.2009, *Compañía Española de Comercialización de Aceite*, Sml. I, s. 8963, præmis 45).

39 — Dommen i sagen *Kingscrest Associates og Montecello*, præmis 21 ff., og generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse, punkt 23 ff.

at den franske version henviser til idéen om en individuel handling (»œuvre«), at den engelske, danske, italienske, finske og svenske version snarere påberåber sig en aktivitet i almindelig forstand, mens den tyske og polske version henholder sig til en sektor eller et område, hvilke ord er endnu mere neutrale.

53. Der følger en ydre tvetydighed af disse forskelle mellem sprogversionerne, som forstærker den iboende tvetydighed mellem de ord, der er anvendt i den franske version af punkt 15 i bilag III til momsdirektivet<sup>40</sup>.

54. Det er imidlertid ubestridt, at med henblik på at garantere den ensartede anvendelse af EU-retten i tilfælde af forskelle mellem den samme akts sprogversioner kan ingen af dem bedømmes isoleret eller veje tungere end de andre, men skal fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med det regelsæt, som den indgår i<sup>41</sup>.

40 — Sammenlign med den af generaladvokat Mazák angivne tvetydighed i forslaget til afgørelse i sag C-442/05, punkt 38, for så vidt angår bilag D og H til sjette direktiv.

41 — Jf. bl.a. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sag C-505/07, og den i fodnote 29 omtalte retspraksis, samt senest dom af 22.10.2009, forenede sager C-261/08 og C-348/08, Zurita Garcia og Choque Cabrera, Sml. I, s. 10143, præmis 54 ff. og den deri nævnte retspraksis, og Eulitz-dommen, præmis 22.

55. Endvidere indebærer den harmonisering, som er hovedformålet med momsdirektivet, nødvendigvis, at situationer med identiske faktiske forhold er genstand for en identisk kvalifikation og underlægges en enkelt ordning. Det er åbenbart, at de betingelser, hvorunder der i henhold til denne tekst kan drages fordel af en nedsat momssats, er selvstændige begreber<sup>42</sup> og skal dermed have sin egen definition i Unionen og ikke forstås i henhold til den kvalifikation, der kan være i national ret.

b) »Ordenes sædvanlige betydning«

56. Ifølge Kommissionen skal bestemmelserne i artikel 98, stk. 2, i og bilag III til momsdirektivet fortolkes i overensstemmelse med de pågældende ords sædvanlige betydning.

57. Dette standpunkt støttes faktisk i Domstolens praksis vedrørende andre muligheder for nedsatte momssatser, nemlig de, der er

42 — Sammenlign med retspraksis vedrørende momsfrigørelser, navnlig dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello og den i præmis 25 i Eulitz-dommen nævnte retspraksis.

tilladt i femte og ottende kategori i bilag H til sjette direktiv<sup>43</sup>.

F — *Rækkevidden af bestemmelserne i punkt 15 i bilag III til momsdirektivet*

58. Det er dermed forudsigeligt at spørge, om advokaterne kan kvalificeres som en af de organisationer, der er omfattet af punkt 15 i bilag III, eftersom de yder bistand til personer, der har fået bevilget fri proces, i den sædvanlige betydning af de ord, der anvendes i momsdirektivet.

59. Det forekommer mig imidlertid nyttigt at uddybe denne analyse, henset til de forskelle, der er mellem de forskellige sprogversioner. De nuancer, der kan findes i fransk sprogbrug, gælder ikke nødvendigvis for de andre begreber, der anvendes på de andre officielle sprog.

60. Den hovedlære, der kan udledes af denne retspraksis, er, at i tilfælde af usikkerhed mellem to fortolkninger af ord, der er anvendt i punkt 15 i bilag III, skal den mest udvidende af deres betydninger forkastes og den betydning, der ligger tættest på disse ords sædvanlige betydning, vælges.

43 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 18 ff., og dom af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 23. I den første af disse sager foreslår generaladvokat Alber at anlægge en snæver fortolkning og at henholde sig til »det dominerende træk« i det pågældende begreb, transportbegrebet i den sag.

1. Den kumulative karakter af de i denne tekst fastsatte kriterier

61. Punkt 15 i bilag III til momsdirektivet fastsætter to betingelser for, at en levering af ydelser eller en levering af varer kan være omfattet af en nedsat momssats: Dels skal de pågældende tjenesteydere have en vis kvalitet, nemlig at være »velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne«, dels skal de leverede ydelser have en vis art, nemlig bestå i »arbejde med sigte på velfærd og social sikring«<sup>44</sup>.

62. Retsforhandlingernes to parter synes at dele det synspunkt, at disse anvendelsesbetingelser er kumulative. De har derimod en forskellig forståelse af rækkevidden af de ord, der er anvendt ved opstillingen heraf.

63. Kommissionen er af den opfattelse, dels at advokater, der handler inden for rammerne af ordningen for fri proces, ikke kan anses for

44 — Hvad angår de forskelle, der er mellem de forskellige sprogversioner, navnlig vedrørende det andet kriterium, jf. ovenfor punkt 49 ff.

organisationer, der er omfattet af denne bestemmelse, dels at deres leveringer i denne sammenhæng ikke kan ligestilles med arbejde med sigte på velfærd og social sikring.

64. Den Franske Republik har derimod påstået, at artikel 279, litra f), i code général des impôts er forenelig med momsdirektivets artikel 96 og 98, eftersom de leveringer, for hvilke advokaterne helt eller delvist godtgøres af staten inden for rammerne af ordningen for fri proces, opfylder de to betingelser, der er opstillet i punkt 15 i bilag III til dette direktiv.

65. For at tage stilling i denne henseende forekommer det mig mere frugtbart at undersøge de to betingelser i denne tekst i omvendt rækkefølge.

## 2. Kriteriet »arbejder med sigte på velfærd og social sikring«

### Parternes argumenter:

66. Kommissionen er af den opfattelse, at advokater, der handler inden for rammerne af

ordningen for fri proces, ikke udfører arbejde, der er omfattet af den omtvistede tekst. Kommissionen har argumenteret for, at de leverede ydelser består i juridisk bistand og dermed er identiske med de ydelser, der tilbydes de klienter, der ikke modtager statens økonomiske bistand. Kommissionen har anfægtet det af Den Franske Republik fremsatte anbringende, hvorefter den advokat, der bistår en person, der har fri proces, overgår fra en opgave med rådgivning og forsvar til en opgave med social bistand, idet den har fremhævet, at den berørtes forventninger består i en juridisk beskyttelse og ikke i en social støtte. Kommissionen har tilføjet, at det forhold, at den godtgørelse, der betales til advokaten inden for rammerne af ordningen for fri proces, generelt anses for utilstrækkelig, ikke ændrer på arten af de ydelser, som advokaten leverer, idet han skal påtage sig det underskud, der er forbundet med hans erhvervsvirksomhed. Kommissionen har ligeledes fremhævet, at advokaterne er underlagt forskellige fagetsiske bånd, selv uden for fri proces. Kommissionen er endelig af den opfattelse, at moms som en generel forbrugsafgift ikke gør det muligt at anvende forskellige afgiftssatser afhængig af indtægtsniveauet hos hver af modtagerne af varer eller ydelser.

67. Den Franske Republik har gjort gældende, at aktiviteter, hvis indhold og art er identisk, skal anses for at være eller ikke at være arbejde med sigte på social sikring afhængig af modtagernes ressourceniveau. Den Franske Republik har givet følgende eksempel: Forberedelsen af et måltid kan udgøre et arbejde med sigte på social sikring, når den gennemføres til gavn for mindrebemidlede personer, mens den samme aktivitet ikke er det, når den gennemføres til gavn for en kundedreks, der ikke er trængende. Ligesom det



gælder for forplejning, skal der sondres mellem advokatens virksomhed, når han yder bistand til en, der har fået bevilget fri proces, og det traditionelle advokatarbejde, som udføres til gavn for en person, der er solvent. Den Franske Republik har indrømmet, at de ydelser, der leveres i de to tilfælde, er identiske, men den har anført, at det sociale formål og modtagerens lave indtægt giver advokatens ydelser inden for rammerne af ordningen for fri proces karakter af et arbejde med sigte på social sikring.

68. Den Franske Republik har navnlig foreslået et sæt af fire indicier for at afgøre, om en organisation udfører arbejder med sigte på velfærd og social sikring, nemlig (1) forfølgelsen af et socialt formål til fordel for dårligt stillede personer, (2) iværksættelsen af national solidaritet gennem en omfordelingsfinansiering, (3) levering af ydelser uden vinding for øje, og (4) indførelse af særlige byrder, som tjenesteyderen er undergivet. Den Franske Republik er af den opfattelse, at advokaters frie proces opfylder alle disse betingelser. Frankrig har præciseret, at i modsætning til Kommissionens forståelse anfører den ikke, at et af disse indicier i sig selv er tilstrækkeligt til at fastslå, at advokater udfører et arbejde med sigte på social sikring.

#### a) Analysen

69. Ordene »social sikring« forbliver et vagt begreb. Det indeholder mindst to kategoriske dimensioner, der er af relevans i denne sag. Et af disse aspekter vedrører den sfære med menneskelig interaktion, relation og institution, som bygger på individets skrøbelighed og behov for støtte og beskyttelse, som kan tilbydes af forskellige fællesskaber i samfundet, mod de risici, som livet indebærer. Denne sociale forståelse afspejles i de institutioner, som sædvanligvis omfattes som typiske vælgørende tilfælde, såsom økonomisk støtte til dårligt stillede personer, beskyttelsen af børn og unge, plejeydelser rettet mod syges og handicappedes specifikke behov eller behovene hos personer, der er afhængige af psyko-farmaka. Det andet aspekt af »social sikring« vedrører den fælles solidaritet eller altruisme, som er nødvendig for, at alles behov kan opfyldes på retfærdig vis.

70. Domstolens praksis vedrørende moms viser selv, at disse to aspekter eller dimensioner af social sikring interagerer på kompleks vis. Domstolen har f.eks. anerkendt, at en privatretlig organisation, der giver børn og unge et hjem, kan anses for at være med sigte på social sikring, selv om det sker med gevinst for øje, idet sagens særlige sammenhæng

gav mulighed for denne løsning<sup>45</sup>. Endvidere har Domstolen i Kügler-dommen<sup>46</sup> fastslået, at »ydelse vedrørende almindelig hjælp og hjælp i husholdningen, der udføres af en tjenesteyder, der yder ambulante pleje af personer, der er fysisk eller økonomisk afhængige [...], i princippet [er] forbundet med socialhjælp«.

71. I denne sag forekommer det mig, at den hjælpeopgave, som advokaten påtager sig inden for rammerne af ordningen for fri proces, ikke erstatter hans sædvanlige opgave med rådgivning og forsvar, men supplerer den. Med andre ord giver advokatens bidrag til den frie proces en social farvning af det traditionelle advokaterhverv.

72. Kriteriet om ydelsens art, hvorefter det er sikkert, at den er identisk inden for rammerne af ordningen for fri proces og i forbindelse med advokaters traditionelle virksomhed, som hovedsageligt er påberåbt af Kommissionen, forekommer mig ikke i sig selv tilstrækkeligt til at gøre en aktivitet velgørende eller til at afvise denne kvalifikation. Efter min opfattelse er Domstolens konstatering i Kügler-dommen afklarende i denne henseende<sup>47</sup>.

73. Risikoen for at anvende en nedsat sats på alle ydelser, der indebærer støtte til de socialt dårligst stillede personer, således som

Kommissionen har påstået, forekommer mig ikke begrundet. Den findes, hvis det eneste kriterium, der blev anvendt, var ydelsens modtager. Den Franske Republik har dog foreslået, at der lægges vægt på andre kriterier gennem et sæt af fire indicier, som den har præsenteret.

74. For så vidt angår det lave niveau for godtgørelse til advokater, som Den Franske Republik har påberåbt sig, bemærker jeg ikke desto mindre, at en advokats salær afhænger af de individuelle forventninger til det godtgørelsesniveau, vedkommende anser for acceptabelt. Der synes imidlertid i Frankrig at være en gruppe advokater, som finder det indtægtsniveau, som fri proces giver, tilfredsstillende, eftersom det forekommer, at opgaver af denne type er koncentreret hos denne kategori af advokater<sup>48</sup>.

75. Det er min opfattelse, at den afgørende faktor er den sammenhæng, hvori en advokats ydelser leveres. Der er adskillige eksempler i forskellige medlemsstater på det forhold, at juridiske ydelser, herunder arbejde med juridisk rådgivning og repræsentation, kan leveres under betingelser, som giver dem velgørende karakter. Dette er tilfældet med støtte, der ydes af offentlige retshjælpskontorer, af

45 — Dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 29-32.

46 — Dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Sml. I, s. 6833, præmis 44.

47 — Ibidem.

48 — Jf. senatets oplysende rapport af Roland du Luart af 9.10.2007, s. 64-65: »Der er endda en sandsynligvis overdreven koncentration på vej, eftersom 9,4% af advokaterne (eller 4492 advokater) sikrer 64% af alle opgaver med fri proces. [...] Hvad angår de offentlige befojelsers kan der ligeledes være en formodning vedrørende fri proces' bidrag til visse advokatfirmaers økonomiske rentabilitet. Det er nemlig ikke sjældent, at man hører, at visse af dem »udelukkende lever af fri proces«.

forskellige organisationer i det civile samfund og endog af advokater, der handler *pro bono* for dårligt stillede personer, for ofre for kriminalitet eller for asylansøgere.

3. Kriteriet »velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne«

76. Hvad angår den omtvistede franske lovgivning er den traditionelt berettiget på nationalt plan på grund af en velgørende karakter, der er iboende i situationen for modtagerne af fri proces<sup>49</sup>.

a) Parternes argumenter

77. Det forekommer mig, at fri proces faktisk uden de store vanskeligheder kan forstås som et »arbejde med sigte på social sikring«, fordi den kan kvalificeres som en socialpolitisk foranstaltning, eftersom den bygger på social solidaritet<sup>50</sup>.

78. Der er derimod reel tvivl vedrørende det første led i de betingelser, der er opstillet i punkt 15 i bilag III til momsdirektivet.

79. Kommissionen har anført, at de pågældende tjenesteydere skal have en vis kvalitet, dvs. et konstant og stabilt særkende, der kendetegner dem. Kommissionen har påstået, at momsdirektivet kræver en vis permanent karakter af forholdet mellem medlemsstaten og den afgiftspligtige, hvis ydelser er omfattet af den nedsatte sats. Kommissionen har bekræftet, at anvendelsen af den nedsatte sats på visse advokatydelse i Frankrig ikke er forbundet med tjenesteyderens stabile kvalitet, men udelukkende med det forhold, at ydelserne lejlighedsvis leveres inden for rammerne af ordningen for fri proces. Det er Kommissionens opfattelse, at hvis den af Den Franske Republiks foreslåede fortolkning følges, indebærer det en risiko, for så vidt som dette indebærer, at undtagelsen i punkt 15 finder anvendelse på alle afgiftspligtige, hvis blot de pågældende ydelser helt eller delvist betales af staten, og ikke kun på de tjenesteydere, som har en privilegeret status, som staten har tildelt dem på grund af deres velgørende karakter.

49 — I en rapport fra det franske senat af 30.6.1999 anfører Denis Badré, at en nedsat momssats finder anvendelse på advokaters ydelser inden for rammerne af ordningen for fri proces på grund af deres karakter af »tjenesteydelser, der har en udpræget velgørende karakter« i henhold til et officielt svar fra Assemblée Nationale, der tog hensyn til det forhold, at tildelingen af fri proces er underlagt betingelser, som bl.a. indebærer en hensyntagen til modtagerens ressourcer (oplysende rapport nr. 74 fra den ordinære samling 1998-1999, der findes på senatets hjemmeside).

50 — Roland du Luart, der er medlem af det franske senat, erindrings i denne henseende om, at fri proces er »arvtageren efter en praksis, der både udgør velgørelse og en solidaritetsopgave over for de socialt dårligst stillede personer« (ovennævnte rapport, s. 64). Til sammenligning definerer den svenske myndighed, der varetager fri proces (Rätts-hjälpsmyndigheten), fri proces som en social beskyttelseslovgivning, som skal hjælpe dem, som ikke kan få retslig hjælp på anden måde ([http://www.rattshjalp.se/templates/DV\\_infoPage\\_\\_3526.aspx](http://www.rattshjalp.se/templates/DV_infoPage__3526.aspx)).

80. De franske myndigheder har punkt for punkt gendrevet Kommissionens argumenter. Hvad angår den stabile forbindelse mellem staten og advokaterne har Den Franske Republik gjort gældende, at hvis det antages, at der er tale om et relevant kriterium, er det sikret ved det forhold, at de pågældende ydelser er omfattet af artikel 279, litra f), i code général des impôts. Frankrig har tilføjet, at selv om alle advokaterne ikke nødvendigvis påtager sig regelmæssige opgaver med fri proces, kan hver enkelt af dem på ethvert tidspunkt udpeges af afdelingsformanden eller af advokatformanden og er forpligtet til at følge dette påbud.

81. Den Franske Republik har endvidere erindret om, at Domstolen har besluttet, at det, idet der ikke er en definition i sjette direktiv, i princippet påhviler national ret i hver medlemsstat at opstille de regler, hvorefter den velgørende karakter kan anerkendes, idet det er præciseret, at retspraksis har givet de nationale myndigheder følgende indikationer for at afgøre, om organisationerne er velgørende<sup>51</sup>: 1) eksistensen af specifikke lovbestemmelser, 2) den almene interesse i den pågældende afgiftspligtiges virksomhed, 3) det forhold, at andre skatteydere, der leverer de samme ydelser, nyder godt af en tilsvarende anerkendelse<sup>52</sup>, og 4) det forhold, at de pågældende ydelsers omkostninger eventuelt i stort omfang påtages af sociale sikringsorganisationer. Ifølge Den Franske Republik opfylder

bestemmelserne i artikel 279, litra f), i code général des impôts alle disse kriterier.

#### b) Analysen

82. Domstolen har allerede udtalt sig om fortolkningen af begrebet »velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne«, i forhold til bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), som fastsætter »[f]ritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«, som svarer til de i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra g), opregnede. Der skal imidlertid anvendes en ensartet forståelse af begrebet »organisation« og »social sikring«, som er gentaget i momsdirektivets forskellige bestanddele og bilagene hertil<sup>53</sup>, og ikke give dem forskellige betydninger.

83. De domme, der er afsagt vedrørende moms fritagelser, angiver, at begrebet »velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne«, er tilstrækkeligt bredt til at omfatte private enheder, der har gevinst for øje, endog en enkelt fysisk person,

51 — Jf. bl.a. Kügler-dommen, præmis 54 ff., og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 53 ff.

52 — Domstolen har ofte erindret om behovet for at overholde princippet om afgiftsneutralitet, bl.a. i dommen i sagen Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, præmis 42, vedrørende nedsatte momssatser.

53 — Jf. punkt 40 i generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse i sag C-442/05.

der handler i økonomisk henseende, navnlig henset til det forfulgte formål om at nedbringe omkostningerne for visse ydelser af almen interesse, der leveres i den sociale sektor, hvorved de personer, der skal nyde godt heraf, får lettere adgang hertil<sup>54</sup>.

84. Denne fremgangsmåde, som Domstolen har anvendt på momsfrigtagelser, gælder så meget desto mere for nedsættelser af moms-satser. Den gør det muligt at medtage advokater i den kategori af organisationer, der er omfattet af anvendelsesområdet for punkt 15 i bilag III til momsdirektivet. Ordet »organisation« antyder bestemt en individualiseret enhed, der udfører en særlig funktion<sup>55</sup>. Det er dog ubestridt, at dette selvstændige begreb i EU-retten kan henvise til en eller flere fysiske personer, der driver en virksomhed, og ikke udelukkende juridiske personer. I denne sag er de personer, der er momspligtige, advokater, som på individuel vis handler inden for rammerne af ordningen for fri proces. Den organisation, advokatstanden eller advokatrådet, som disse advokater er en del af, er dermed ikke væsentlig, og det er navnlig uden betydning, om deres udpegnings- og godtgørelsesmåder for denne opgave er centraliseret.

54 — Gregg-dommen, præmis 17 og 18, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 30, 35 og 43, og dom af 9.2.2006, sag C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Sml. I, s. 1385, præmis 23.

55 — Jf. Gregg-dommen, a.st., og generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse i samme sag, punkt 27, som påberåber sig en »selvstændig erhvervsdrivende«, der adskiller sig fra de personer, der udgør den.

85. Det fremgår af det ovenstående, at de advokater, der driver virksomhed inden for rammerne af ordningen for fri proces, uden tvivl er omfattet af begrebet »organisationer«. I øvrigt vedrører tvisten ikke hovedsageligt dette punkt, eftersom parterne i denne henseende begge har henholdt sig til Domstolens omfattende praksis. Kommissionen har anerkendt det ved at anføre, at det omtvistede udelukkende er den »velgørende« karakter af den organisation, der leverer ydelsen.

86. Hvad angår dette sidste kriterium er parterne stærkt uenige. Momsdirektivet præciserer nemlig ikke — ligesom sjette direktiv heller ikke gjorde det tidligere — betingelserne og vilkårene for anerkendelse af »velgørende« karakter af den organisation, der er omhandlet i punkt 15 i bilag III. Det skal bemærkes, at dette udtryk i den franske version af bilag III til momsdirektivet er en nøjagtig gentagelse af den tilsvarende bestemmelse i sjette direktiv. I den engelske version er formuleringen derimod ændret i forhold til den tidligere ordlyd, således som jeg allerede har anført<sup>56</sup>.

87. Kravet om en permanent tilstand, således som formuleret af Kommissionen, følger efter min opfattelse ikke udtrykkeligt af momsdirektivets ordlyd eller af Domstolens praksis. Men skal det anerkendes, at en permanent tilstand er et stiltiende krav?

56 — Ordet »charitable« er blevet til »as being devoted to social wellbeing«, som synes i bedre overensstemmelse med Domstolens standpunkt i dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello.

88. Det er min opfattelse, at en vis stabilitet i de velgørende aktiviteter, hvis ikke en vedvarende, er nødvendig. Den permanente karakter er ikke desto mindre relativ, for så vidt som det tidsmæssige kriterium ikke er tilstrækkeligt i sig selv. Det forekommer mig, at tjenesteyderens altovervejende aktivitet, eller rettere quasi-eksklusive, skal være velgørende. Et simpelt socialt aspekt er ikke tilstrækkeligt. Den Franske Republiks »funktionelle« fortolkning er hverken i overensstemmelse med momsdirektivets ordlyd eller formålene hermed. Denne fremgangsmåde fører til den mærkelige situation, at en organisation kan være dobbeltsidet, nemlig at den kan anses for at være velgørende, når den gennemfører handlinger af social art, men anses for at mangle velgørende karakter i andre tilfælde. En sådan fortolkning forekommer at føre til en sammenlægning af de to betingelser i det tilfælde, hvor arbejde med sigte på social sikring er den eneste indikation for den velgørende karakter. Hvis dette var tilfældet, ville det have været tilstrækkeligt, at bilag III til momsdirektivet bestemmer, at det er muligt med en nedsat sats, når tjenesteyderne udøver en virksomhed med sigte på social sikring.

89. Dette er imidlertid ikke lovgivers standpunkt. Det dobbeltsidede forhold kan ikke forudses, for så vidt som momsdirektivet ikke gør det muligt, i modsætning til den variationsmulighed, der udtrykkeligt er fastsat for offentlige organisationer. Det, der forekommer mig afgørende, er det område, hvor virksomheden pågår, og ikke organisationens formål. Man skal henholde sig til de erhvervsdrivende og det, de gør, snarere end de formål, de forfølger.

90. Det fremgår af Domstolens praksis, at de nationale myndigheder har en skønsmæssig beføjelse med henblik på at anerkende en enhed som velgørende organisation, men denne beføjelse skal udøves i overensstemmelse med EU-retten<sup>57</sup>. I henhold til denne retspraksis fremgår det imidlertid, at den proces, hvorunder anerkendelsen af den velgørende karakter kan foregå, ikke er omfattet af en rent national fremgangsmåde. Det tilkommer bestemt medlemsstaternes myndigheder at tildele denne status, men under de nationale retters kontrol, som selv skal arbejde i lyset af EU-retten og tage hensyn til ikke-udtømmende kriterier, der er fastsat i Domstolens domme<sup>58</sup>.

91. For så vidt angår aktiviteter, der udøves af en advokat inden for rammerne af ordningen for fri proces, og som er omfattet af den franske code général des impôts, er det min opfattelse, at der ikke er tale om, at den pågældende organisation er »velgørende«, fordi dette begreb efter min opfattelse henviser til et formål, der skal have en vis permanent karakter og en vis overvejende indflydelse i forhold til arten af advokatens aktiviteter. Med henblik på at beskytte momsdirektivets nyttige virkning og bevare den begrænsende karakter af bilag III er det nødvendigt

57 — Bl.a. Kügler-dommen, præmis 54-56, Stichting Kinderopvang Enschede-dommen, præmis 23, og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 52 og 53.

58 — Ud over de tre ovennævnte domme, jf. dom af 11.10.2001, sag C-267/99, Adam, Sml. I, s. 7467, præmis 35 ff., og generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse af 10.9.2009 i den verserende sag C-262/08, CopyGene, punkt 73 ff.

at anvende en fortolkning af bestemmelserne i punkt 15, hvorefter ikke alene aktiviteten, men også den pågældende organisation, skal have en tilstrækkeligt markant, eller rettere dominerende, velgørende karakter. Advokater opfylder imidlertid ikke dette sidste kriterium, hvis forstået på sædvanlig vis, idet der efter min opfattelse skal tages hensyn til alle en organisations aktiviteter ved afgørelsen af, om den opfylder de krævede betingelser i den pågældende bestemmelse<sup>59</sup>. I mangel af en dobbelt »velgørende« karakter opfylder leveringerne af de pågældende ydelser ikke alle de betingelser, der er opstillet i direktivet for anvendelse af en nedsat momssats.

sikring«, og de kan dermed ikke være omfattet af en nedsat momssats<sup>60</sup>.

## VI — Sagens omkostninger

92. Det er derfor min opfattelse, at traktatbrudssagen er begrundet, for så vidt som de af advokaterne og ligestillede leverede ydelser, der er omfattet af artikel 279, litra f), i code général des impôts, ikke er omfattet af den kategori, der findes i dette bilags punkt 15, hvilken er den eneste bestemmelse, som Den Franske Republik har påberåbt sig til sit forsvaret, nemlig »[l]evering af varer og ydelser fra velgørende organisationer, der af medlemsstaterne er anerkendt som sådanne, og som arbejder med sigte på velfærd og social

93. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom.

94. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Franske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger. Det bør derfor pålægges Den Franske Republik at betale sagens omkostninger, hvis det, som jeg vil foreslå, fastslås, at denne har tilsidesat sine forpligtelser.

59 — Sammenlign med dom af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 21 ff., hvori det fastslås, at der ved »afgørelsen af, om et organ »ikke arbejder med gevinst for øje«, [...] skal tages hensyn til [...] samtlige dets aktiviteter«.

60 — Således som Kommissionen har anført, er dette i øvrigt den konstatering, som Roland du Luart, der er medlem af det franske senat, allerede i 2007 klart fremkom med vedrørende bestemmelserne i sjette direktiv: »Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater kan vælge at anvende en eller to nedsatte satser, der er større eller lig med 5%, på en begrænset liste over varer og tjenesteydelser. Advokatydelse findes imidlertid ikke på denne liste. [...] Den herefter nødvendige og hastende reform af ordningen med fri proces skal ligeledes være anledningen til at bringe Frankrig i overensstemmelse med de regler, der er pålagt alle Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater« (senatets oplysende rapport af 9.10.2007, s. 83).

## VII — Forslag til afgørelse

95. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at træffe følgende afgørelse:

- »1) Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 96 og artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, idet den anvender en nedsats sats for merværdiafgift på ydelser, som leveres af advokater, advokater med møderet for Conseil d'État og for cour de cassation samt »avoués«, for hvilke disse godtgøres helt eller delvist af staten inden for rammerne af ordningen for fri proces.
  
- 2) Den Franske Republik betaler sagens omkostninger.«