

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

NILO JÄÄSKINEN

της 11ης Φεβρουαρίου 2010¹

I — Εισαγωγή

1. Η Γαλλική Δημοκρατία εφαρμόζει, από 1ης Απριλίου 1991, δυνάμει του άρθρου 279 του γενικού φορολογικού κώδικα, μειωμένο φορολογικό συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ύψους 5,5 % όσον αφορά στις υπηρεσίες που παρέχουν οι δικηγόροι, οι δικηγόροι του Συμβουλίου της Επικρατείας και οι δικηγόροι του Ακυρωτικού Δικαστηρίου (στο εξής: δικηγόροι), για τις οποίες λαμβάνουν πλήρη ή μερική αποζημίωση από το Δημόσιο στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας.

2. Με αίτησή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζήτησε από το Δικαστήριο να εξετάσει αν, λόγω εφαρμογής του εν λόγω μειωμένου φορολογικού συντελεστή, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 96 και 98, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

3. Αντικρούοντας, η Γαλλική Δημοκρατία υποστήριξε ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν

οι δικηγόροι στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας υπάγονται στις παροχές «υπηρεσιών από οργανισμούς που αναγνωρίζονται από τα κράτη μέλη ως έχοντες φιλανθρωπικό χαρακτήρα και ασχολούνται με την κοινωνική πρόνοια και τις κοινωνικές ασφαλίσεις», οι οποίες προβλέπονται στο σημείο 15 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, έτσι ώστε οι εν λόγω παροχές να δύνανται να επωφελούνται από μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ.

II — Το νομικό πλαίσιο

A — Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης²

4. Η οδηγία ΦΠΑ προβαίνει, για λόγους σαφήνειας και εξορθολογισμού, σε τροποποίηση των διατάξεων της έκτης οδηγίας 77/388/

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική

2 — Εφόσον η αιτιολογημένη γνώμη που απηύθυνε η Επιτροπή προς τη Γαλλική Δημοκρατία ανάγεται στις 15 Δεκεμβρίου 2006, θα γίνει παραπομπή προς τις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ, σύμφωνα με την αριθμηση που ίσχυε πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), δεδομένου ότι η τελευταία τροποποιήθηκε πολλακώς κατά τρόπο ουσιαστικό.

5. Οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, κατήργησαν και αντικατέστησαν τις διατάξεις της έκτης οδηγίας, με ισχύ από την προαναφερθείσα ημερομηνία. Η συνέχεια μεταξύ των δυο κειμένων προκύπτει σαφώς από το άρθρο 411, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, ιδίως καθόσον παραπέμπει στον πίνακα αντιστοιχίας που περιλαμβάνεται στο παράρτημα XII.

6. Τα άρθρα 96 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αντιστοιχούν κατ' ουσίαν στο άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

7. Το άρθρο 96 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν κανονικό συντελεστή ΦΠΑ που καθορίζεται από κάθε κράτος μέλος ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου, που είναι το ίδιο για τις παραδόσεις αγαθών και για τις παροχές υπηρεσιών.»

8. Το άρθρο 97, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι από την 1η Ιανουαρίου 2006 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2010 ο κανονικός συντελεστής δεν δύναται να είναι κατώτερος του 15 %.

9. Κατά το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν έναν ή δύο μειωμένους συντελεστές.

2. Οι μειωμένοι συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών των κατηγοριών που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα III.

[...]»

10. Το παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ, με τίτλο «Κατάλογος των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 98», προβλέπει, στο σημείο 15, ότι «η παράδοση

αγαθών και η παροχή υπηρεσιών από οργανισμούς που αναγνωρίζονται από τα κράτη μέλη ως έχοντες φιλανθρωπικό χαρακτήρα και ασχολούνται με την κοινωνική πρόνοια και τις κοινωνικές ασφάλισεις, εφόσον δεν απαλλάσσονται βάσει των άρθρων 132, 135 και 136»³.

στ. τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες οι δικηγόροι, οι δικηγόροι του Συμβουλίου της Επικρατείας και του Ακυρωτικού Δικαστηρίου, καθώς και οι συνήγοροι, λαμβάνουν πλήρη ή μερική αποζημίωση από το κράτος στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας [...]⁵.

B — Η εθνική νομοθεσία

11. Το άρθρο 279 του γενικού φορολογικού κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 IV του δημοσιονομικού νόμου του 1991 (νόμος 90-1168 της 29ης Δεκεμβρίου 1990), προβλέπει, με ισχύ από 1ης Απριλίου 1991⁴:

«Ο φόρος προστιθέμενης αξίας υπολογίζεται βάσει του μειωμένου συντελεστή 5,50 % όσον αφορά: [...]

3 — Το παράρτημα Η της έκτης οδηγίας, το οποίο προστέθηκε με την οδηγία 92/77/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για τη συμπλήρωση του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας και την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (προσέγγιση των συντελεστών ΦΠΑ) (ΕΕ L 316, σ. 1), περιελάμβανε επίσης «κατάλογο παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών δυναμένων να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ» και όριζε ως δέκατη τέταρτη κατηγορία την «[π]αράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από φιλανθρωπικούς οργανισμούς αναγνωρισμένους από τα κράτη μέλη, οι οποίοι ασχολούνται με την κοινωνική πρόνοια και τις κοινωνικές ασφάλισεις, εφόσον δεν απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 13».

4 — Η διάταξη αυτή, η οποία δεν ήταν εφαρμόσιμη πριν από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, δεν υπάγεται στις μεταβατικές διατάξεις που προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία και, ειδικότερα, δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, στις οποίες παραπέμπει η Επιτροπή στην αίτησή της.

III — Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

12. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, δικηγόρους του Συμβουλίου της Επικρατείας και δικηγόρους του Ακυρωτικού Δικαστηρίου, στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας, σύμφωνα με το άρθρο 279, στοιχείο στ', του γενικού φορολογικού κώδικα, πρέπει να θεωρηθεί ως μη σύμφωνη προς τις διατάξεις του άρθρου 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του παραρτήματος Η της οδηγίας αυτής, η Επιτροπή αποφάσισε να κινησει τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 226 ΕΚ και απέστειλε επιστολή οχλήσεως στη Γαλλική Δημοκρατία στις 10 Απριλίου 2006.

13. Επειδή δεν πείστηκε από τα επιχειρήματα που διατύπωσαν οι γαλλικές αρχές στην από 12 Ιουνίου 2006 απαντητική επιστολή, η

5 — Το άρθρο 279 του γενικού φορολογικού κώδικα τροποποιήθηκε πιο πρόσφατα από το άρθρο 22 του νόμου 2009-888 της 22ας Ιουλίου 2009, χωρίς η εν λόγω τροποποίηση να επηρεάζει τις διατάξεις του στοιχείου στ'.

Επιτροπή απέστειλε στις 15 Δεκεμβρίου 2006 αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία τους συνιστούσε να λάβουν τα απαιτούμενα μέτρα, ώστε να συμμορφωθούν εντός δύο μηνών από την παραλαβή της εν λόγω γνώμης.

14. Με την από 13 Φεβρουαρίου 2007 επιστολή της, η Γαλλική Δημοκρατία τόνισε ότι κατά την εκτίμησή της η διατυπωθείσα αιτίαση δεν είναι βάσιμη. Διαπιστώνοντας ότι το κράτος μέλος δεν είχε άρει την προσαπτόμενη σ' αυτό παράβαση, η Επιτροπή άσκησε ενώπιον του Δικαστηρίου την παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως, βάσει των άρθρων 96 και 98, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία αντικατέστησαν το άρθρο 12, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας από 1ης Ιανουαρίου 2007.

IV — Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

15. Με την προσφυγή της, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει εάν, εφαρμόζοντας τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ στις παροχές υπηρεσιών από τους δικηγόρους, για τις οποίες οι τελευταίοι λαμβάνουν πλήρη ή μερική αποζημίωση από το Δημόσιο στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας, η Γαλλική Δημοκρατία αθέτησε τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 96 και 98, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ. Υποστηρίζει ότι οι εν λόγω παρέχοντες υπηρεσίες δεν είναι δυνατό να θεωρηθούν «φιλανθρωπικοί οργανισμοί αναγνωρισμένοι από τα κράτη μέλη και οι οποίοι ασχολούνται με την κοινωνική πρόνοια και τις κοινωνικές ασφαλίσεις»,

σύμφωνα με την προαναφερθείσα οδηγία. Η Επιτροπή ζητεί επίσης να καταδικαστεί η Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

16. Η καθής ζητεί να απορριφθεί η προσφυγή, επικαλούμενη διαφορετική ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, καθώς επίσης και να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

V — Ανάλυση της παραβάσεως

17. Θεωρώ απαραίτητο να υπενθυμίσω κατ' αρχάς τον χαρακτήρα θεμελιώδους δικαιώματος που έχει το ευεργέτημα πενίας, καθώς και τις ρυθμίσεις που το διέπουν στη Γαλλία. Στη συνέχεια, θα ασχοληθώ με τις οικονομικές πτυχές της υποθέσεως, κατόπιν με τις μεθόδους ερμηνείας που άπτονται της προκείμενης περιπτώσεως και, τέλος, θα αναλύσω τις οικείες διατάξεις. Πριν, όμως, απ' όλα αυτά επιβάλλεται μια διευκρίνιση ως προς τη διαχρονική εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

A — Οι ισχύουσες διατάξεις *ratione temporis*

18. Εν πρώτοις, όπως επεσήμανε η Επιτροπή, χωρίς η Γαλλική Δημοκρατία να προβάλλει αντιρρήσεις, πρέπει να διευκρινιστεί ότι

εφαρμοστές είναι οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, και όχι οι διατάξεις της έκτης οδηγίας, καθόσον η προθεσμία που είχαν στη διάθεσή τους οι γαλλικές αρχές για να συμμορφωθούν προς την αιτιολογημένη γνώμη έληγε σε ημερομηνία μεταγενέστερη της καταργήσεως της έκτης οδηγίας από 1ης Ιανουαρίου 2007.

B — Το ευεργέτημα πενίας, στοιχείο του θεμελιώδους δικαιώματος προσβάσεως στη δικαιοσύνη

19. Το δικαίωμα αποτελεσματικής προσβάσεως στη δικαιοσύνη, ιδίως με την άρση των τυχόν οικονομικών εμποδίων προς τούτο, αναγνωρίστηκε ως θεμελιώδες δικαίωμα, τόσο από την Ευρωπαϊκή Σύμβαση Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων⁶ (στο εξής: ΕΣΔΑ) όσο και από το Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα που υιοθέτησε η Γενική Συνέλευση των Ηνωμένων Εθνών⁷. Η δυνατότητα δωρεάν υποστηρίξεως από αυτεπαγγέλτως διορισμένο δικηγόρο εξασφαλίζεται ρητώς από αυτά τα κείμενα μόνον υπέρ του κατηγορουμένου, δηλαδή μόνο στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας.

20. Εντούτοις, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου επέκτεινε το δικαίωμα αυτό και στις αστικές

διαδικασίες⁸. Με την από 9 Οκτωβρίου 1979 απόφασή του απεφάνθη⁹ ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ υποχρεώνει τα συμβαλλόμενα κράτη να λάβουν τα μέτρα που απαιτούνται για την παροχή δωρεάν δικαστικής αρωγής μόνο σε περιπτώσεις στις οποίες η εν λόγω αρωγή καθίσταται απαραίτητη για την εξασφάλιση αποτελεσματικής προσβάσεως στη δικαιοσύνη, τόσο επειδή ο νόμος επιτάσσει την εκπροσώπηση διά δικηγόρου όσο και λόγω της πολυπλοκότητας της διαδικασίας ή της υποθέσεως¹⁰. Το Δικαστήριο απέδωσε στο άρθρο αυτό την έννοια ότι καθιερώνει την αρχή σύμφωνα με την οποία το ευεργέτημα πενίας να μεν αποτελεί χρήσιμο όχι όμως και συστηματικά απαραίτητο στοιχείο για την ουσιαστική άσκηση του δικαιώματος της προσβάσεως στη δικαιοσύνη και, επομένως, για την εξασφάλιση δίκαιης διαδικασίας, υπό την έννοια αυτής της Συμβάσεως. Ως εκ τούτου, το εν λόγω δικαίωμα δεν είναι απόλυτο. Είναι απολύτως απαραίτητο να χορηγείται δικαστική αρωγή μόνον όταν η έλλειψη ενός τέτοιου βοηθήματος θα καθιστούσε αδύνατη τη διασφάλιση αποτελεσματικής προσφυγής στη δικαιοσύνη.

21. Κατά τη γνώμη μου, το ευεργέτημα πενίας θεωρείται ολοένα και περισσότερο ως ένα κοινωνικό στοιχείο απαραίτητο για τη διασφάλιση της αποτελεσματικής ισχύος του θεμελιώδους δικαιώματος της προσβάσεως στη δικαιοσύνη και, ως εκ τούτου, της προσβάσεως στο δίκαιο εν γένει.

8 — Στην απόφαση Golder της 21ης Φεβρουαρίου 1975 (σειρά Α αριθ. 18, § 35 επ.), το εν λόγω Δικαστήριο δήλωσε πράγματι: «το άρθρο 6, παράγραφος 1 (άρθρο 6-1) [της ΕΣΔΑ] εγγυάται σε οποιονδήποτε το δικαίωμα να λάβει ένα δικαστήριο γνώση οποιασδήποτε διαμάχης αφορά στα αστικού χαρακτήρα δικαιώματα και υποχρεώσεις του. Θεσπίζει έτσι το “δικαίωμα σε δικαστήριο”, στο πλαίσιο του οποίου το δικαίωμα πρόσβασης, δηλαδή το δικαίωμα προσφυγής σε αστικό δικαστήριο, αποτελεί μόνο μια πτυχή».

9 — Απόφαση Airey κατά Ιρλανδίας (σειρά Α αριθ. 32, § 26).

10 — Σε αυτή την τελευταία υπόθεση, το Δικαστήριο τονίζει ότι μη παροχή του ευεργετήματος πενίας είναι δυνατό να στερήσει από τους πολίτες που επιζητούν έννομη προστασία από τη δυνατότητα να προασπίσουν αποτελεσματικά τα δικαιώματά τους ενώπιον δικαστηρίου και να δημιουργήσει ανισότητες απαράδεκτες σε σχέση με την έννοια της δίκαιης δίκης. Βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ, απόφαση Steel και Morris της 15ης Φεβρουαρίου 2005 (Recueil des arrêts et décisions 2005-II, § 72).

6 — Άρθρο 6, παράγραφος 3, της Σύμβασης για την προστασία των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, η οποία υπεγράφη στις 4 Νοεμβρίου 1950.

7 — Άρθρο 14, παράγραφος 3, στοιχείο δ', in fine, του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά δικαιώματα, το οποίο ετέθη προς υπογραφή την 19η Δεκεμβρίου 1966.

22. Αυτή η εξελικτική πορεία προκύπτει ειδικότερα από τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹¹, του οποίου το άρθρο 47, με τίτλο «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου», προβλέπει και κατοχυρώνει το δικαίωμα στο ευεργέτημα πενίας ενώπιον οποιουδήποτε τύπου δικαστηρίου. Κατά το τελευταίο εδάφιο του εν λόγω άρθρου, «[σ]ε όσους δεν διαθέτουν επαρκείς πόρους, παρέχεται δικαστική αρωγή, εφόσον η αρωγή αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η αποτελεσματική πρόσβαση στη δικαιοσύνη». Προφανώς, το άρθρο αυτό συνετάχθη με γνώμονα τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρώπινων Δικαιωμάτων.

23. Επίσης, η οδηγία 2002/08/ΕΚ του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2003, περί βελτίωσης της πρόσβασης στη δικαιοσύνη επί διασυνοριακών υποθέσεων μέσω της θέσπισης στοιχειωδών κοινών κανόνων σχετικά με τη δικαστική αρωγή στις υποθέσεις αυτές¹², αναφέρεται ρητά στην ΕΣΔΑ και στον Χάρτη θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

24. Επομένως, πρέπει να διαπιστωθεί, αρχικά, αν ο σκοπός της διευκόλυνσης της πρόσβασης στη δικαιοσύνη και στο δίκαιο εν γένει για τα άτομα που δεν διαθέτουν επαρκείς πόρους συνάδει προς τις θεμελιώδεις

αξίες του συστήματος ένδικης προστασίας της Ένωσης.

Γ — *Το καθεστώς του ευεργετήματος πενίας στη Γαλλία*

25. Από τον νόμο 91-647 της 10ης Ιουλίου 1991, σχετικά με τη δικαστική αρωγή¹³, προκύπτει ότι τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα των οποίων οι πόροι δεν επαρκούν¹⁴ για να στηρίξουν τα δικαιώματά τους ενώπιον της δικαιοσύνης δύνανται να επωφεληθούν του ευεργετήματος πενίας.

26. Ο δικαιούχος του ευεργετήματος πενίας απαλλάσσεται τόσο από την προκαταβολή ή την παρακατάθεση αντιστοίχου ποσού όσο και από την καταβολή όλων των εξόδων που προκύπτουν από τη διαδικασία για την οποία χορηγήθηκε το εν λόγω ευεργέτημα, είτε πλήρως είτε μερικώς.

13 — Το άρθρο 1 του νόμου αυτού διευκρινίζει, αφενός, ότι σκοπός του είναι να εξασφαλίσει την πρόσβαση στη δικαιοσύνη και στο δίκαιο και, αφετέρου, ότι η δικαστική αρωγή συμπεριλαμβάνει το ευεργέτημα πενίας, τη βοήθεια πρόσβασης στο δίκαιο, καθώς και την ενίσχυση για πρόσληψη δικηγόρου κατά την προφυλάκιση, όπως επίσης κατά τις διαδικασίες της médiation pénale (διαμεσολάβηση στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας) και της composition pénale (παύση της ποινικής δίωξης κατόπιν καταβολής αντισταθμιστικής παροχής).

14 — Ορισμένες κατηγορίες προσώπων, οι οποίες προβλέπονται στα άρθρα 4, 6, 9-1 και 9-2 του νόμου, δεν υπόκεινται σε αυτή την προϋπόθεση έλλειψης πόρων. Πρόκειται ιδίως για τις περιπτώσεις ανήλικων και για τα θύματα των ειδεχθέστερων εγκλημάτων.

11 — Ο Χάρτης, ο οποίος διακηρύχθηκε στη Νίκαια στις 7 Δεκεμβρίου 2000 (ΕΕ C 364, σ. 1), τροποποιήθηκε και απέκτησε υποχρεωτική νομική ισχύ κατά την έγκριση της Συνθήκης της Λισσαβόνας (ΕΕ 2007, C 303, σ. 1).

12 — ΕΕ L 26, σ. 41.

27. Αν το ευεργέτημα πενίας είναι πλήρες, το Δημόσιο αναλαμβάνει όλα τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε ο συγκεκριμένος πολίτης (αμοιβές δικηγόρων, αμοιβές δικαστικών κλητήρων, αμοιβή συμβολαιογράφων, δαπάνες εμπειρογνωμοσύνης κ.λπ.¹⁵). Το ποσό της αμοιβής των δικηγόρων, το οποίο είναι κατ' αποκοπήν, υπολογίζεται βάσει κλίμακα η οποία διαμορφώνεται με τη χρήση ενός κεντρικού συντελεστή περιλαμβάνοντας ορισμένες μονάδες αξίας¹⁶, ο οποίος ορίζεται για κάθε τύπο ένδικης διαδικασίας¹⁷.

28. Αν το ευεργέτημα πενίας είναι μερικό, το Δημόσιο αναλαμβάνει μόνο μέρος της αμοιβής των δικαστικών υπαλλήλων. Το ύψος της κρατικής συνεισφοράς καθορίζεται βάσει ενός ποσοστού επί του συνολικού ευεργετήματος πενίας, το οποίο είναι αντιστρόφως ανάλογο προς τους πόρους του δικαιούχου του ευεργετήματος¹⁸. Σε αυτή την περίπτωση, ο δικηγόρος δικαιούται ενός κατά το μάλλον ή ήττον συμπληρώματος της αμοιβής του. Το ποσό των εν λόγω συμπληρωματικών αμοιβών αποτελεί αντικείμενο ελεύθερης διαπραγμάτευσης μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του, βάσει όμως κριτηρίων που καθορίζει ο νόμος, στα οποία συμπεριλαμβάνονται ειδικά και οικονομικής φύσεως

κριτήρια¹⁹. Η συμφωνία αυτή πρέπει να επιτευχθεί πριν από οποιαδήποτε ενέργεια του δικηγόρου και κατόπιν έγγραφης συμφωνίας η οποία πρέπει να υποβληθεί στον έλεγχο του προέδρου του δικηγορικού συλλόγου διότι, άλλως, είναι άκυρη.

29. Δεν υπάρχουν στη Γαλλία δημόσια γραφεία νομικής συνδρομής, τα οποία να συμπληρώνουν τις υπηρεσίες που παρέχουν οι δικηγόροι, σε αντίθεση με την κατάσταση που επικρατεί σε άλλες χώρες, όπως είναι η Φινλανδία²⁰ και ορισμένα ομόσπονδα κράτη της Γερμανίας.

Δ — Οι οικονομικές πτυχές της υποθέσεως

30. Ο ΦΠΑ είναι γενικός φόρος καταναλώσεως, ο οποίος αφορά όλα τα αγαθά και τις υπηρεσίες που καταναλώνονται ή

15 — Επισημαίνεται ότι, σε αντίθεση με τους δικηγόρους και τις παρεμφερείς ειδικότητες, οι παροχές υπηρεσιών των άλλων κατηγοριών βοηθητικών δικαστικών υπαλλήλων δεν απολαμβάνουν μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 279 του γενικού φορολογικού κώδικα.

16 — Βλ. άρθρο 27, δεύτερο εδάφιο επ., του νόμου της 10ης Ιουλίου 1991 και άρθρα 90 επ. του διατάγματος 91-1266 της 19ης Δεκεμβρίου 1991, περί εφαρμογής του προαναφερθέντος νόμου. Η ενίσχυση της αμοιβής των δικηγόρων που παρέχουν υποστήριξη στον δικαιούχο του πλήρους ευεργετήματος πενίας από το γαλλικό δημόσιο καθορίζεται βάσει του γινόμενου του ποσού της μονάδας αξίας (ΜΑ) που προβλέπει ο δημοσιονομικός νόμος και των συντελεστών πολλαπλασιασμού που ορίζονται με διάταγμα.

17 — Αφορά τα πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια διοικητικά, αστικά, ποινικά ή εταιρικά δικαστήρια, καθώς και το Συμβούλιο της Επικρατείας και το Ακυρωτικό Δικαστήριο.

18 — Τα ποσοστά κυμαίνονται από 85 %, 70 %, 55 %, 40 %, 25 % έως 15 %.

19 — Το άρθρο 35, δεύτερο εδάφιο, του νόμου της 10ης Ιουλίου 1991 προβλέπει ότι τα μέρη πρέπει να λάβουν υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία: «την περιπλοκότητα της υποθέσεως, την επμέλεια που πρέπει να καταβληθεί και τις δαπάνες που επιβάλλει η φύση της υποθέσεως, το ποσό και τις λεπτομέρειες καταβολής της συμπληρωματικής αυτής αμοιβής, υπό συνθήκες συμβατές με τους πόρους και τα περιουσιακά στοιχεία του δικαιούχου». Στο τέταρτο εδάφιο προστίθεται το εξής: «Αν ο Δικηγορικός Σύλλογος, στον οποίο ανήκει ο δικηγόρος, καταρτίσει μέθοδο καθορισμού των αμοιβών, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω πάγια κριτήρια, το ποσό του συμπληρώματος υπολογίζεται βάσει αυτής της μεθόδου εκτιμήσεως».

20 — Βλ. απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-246/08, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (Συλλογή 2009, σ. I-10605, σκέψη 5 επ.), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer (σημείο 8 επ. και σημείο 28) γι' αυτή την υπόθεση, σχετικά με την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας.

χρησιμοποιούνται στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Όσον αφορά στις υπηρεσίες που παρέχουν οι δικηγόροι, ο πελάτης, υπό την ιδιότητά του ως καταναλωτή, είναι εκείνος που κάνει χρήση της υπηρεσίας και επομένως, βάσει της λογικής του ΦΠΑ, επιβαρύνεται με τον φόρο αυτόν. Στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας, η εν λόγω οικονομική επιβάρυνση, είτε πλήρως είτε εν μέρει, επιβαρύνει το Δημόσιο.

31. Στην περίπτωση του πλήρους ευεργετήματος πενίας, η επίπτωση από την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ δεν γίνεται αισθητή από το δικαιούχο του εν λόγω ευεργετήματος. Καθώς απολαμβάνει την πλήρη απαλλαγή του από τα έξοδα δικηγόρου, ο ενδιαφερόμενος ουδόλως αντιλαμβάνεται την παραχώρηση που γίνεται εις βάρος των γενικών οικονομικών του Δημοσίου, λόγω του μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ²¹. Επισημαίνω ότι, στην πραγματικότητα, σε αυτή την περίπτωση, η εφαρμογή μειωμένου συντελεστή περιορίζει την ποσότητα δημοσιονομικών πόρων που διοχετεύονται άμεσα στη χρηματοδότηση του ευεργετήματος πενίας, ενώ ταυτόχρονα το Δημόσιο καταβάλλει λιγότερους φόρους για λογαριασμό του.

32. Αντίθετα, ο δικαιούχος μερικού ευεργετήματος πενίας οφείλει να καταβάλει στον

δικηγόρο του συμπληρωματική αμοιβή κατόπιν διαπραγματεύσεως. Εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ, ο ενδιαφερόμενος δύναται βέβαια να επωφεληθεί μιας οικονομικής ενισχύσεως που συμπληρώνει την άμεση ενίσχυση που λαμβάνει υπό μορφή ευεργετήματος πενίας. Εντούτοις, πρέπει να επισημάνω ότι το θετικό αποτέλεσμα για τον πολίτη που επιζητεί έννομη προστασία επιτυγχάνεται μόνον αν το συμπλήρωμα της αμοιβής (άνευ ΦΠΑ) καθοριστεί στο κατώτατο αποδεκτό επίπεδο για τον δικηγόρο. Αντιθέτως, όταν η αμοιβή (μετά ΦΠΑ) καθοριστεί στο απόλυτο μέγιστο αποδεκτό επίπεδο για τον πελάτη, από το οικονομικό πλεονέκτημα ωφελείται ο δικηγόρος. Μεταξύ των δύο άκρων, τη διαφορά από τον μειωμένο φόρο έως τον κανονικό φόρο μοιράζονται τα δύο μέρη. Είναι βέβαιο ότι η μείωση του συντελεστή ΦΠΑ δεν αποβαίνει απαραίτητως εις όφελος του τελικού καταναλωτή²².

33. Από μελέτη του συγκριτικού δικαίου προκύπτει ότι η Γαλλική Δημοκρατία δεν είναι το μοναδικό κράτος μέλος της Ένωσης που έχει θεσπίσει ειδικό καθεστώς για τις υπηρεσίες που παρέχουν οι δικηγόροι στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας. Ειδικότερα, από έγγραφο που συντάξε η Επιτροπή προκύπτει²³ ότι οι εν λόγω υπηρεσίες υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ όχι μόνο

21 — Δεδομένου ότι ο ΦΠΑ είναι ανώδυνος και αόρατος για τον δικαιούχο του πλήρους ευεργετήματος πενίας, πρόκειται για μια μη διαφανή οικονομική υποστήριξη, όπως διαπίστωσε ο Roland du Luart, συντάκτης εκθέσεως που υπεβλήθη στη γαλλική Γερουσία την 9η Οκτωβρίου 2007 (Ενημερωτική Έκθεση της Γερουσίας αριθ. 23 της τακτικής περιόδου συνεδριάσεων 2007-2008, διαθέσιμη μέσω του ιστότοπου της Γερουσίας, σ. 82).

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

23 — Βλ. έγγραφο με τίτλο «Συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, Κατάσταση της 1ης Ιουλίου 2009», διαθέσιμο από τον ιστότοπο της Επιτροπής, taxud.d.1(2009)307669 — FR, ειδικά σ. 19 επ. Προκαταρκτικώς, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, στον βαθμό που «καθορίστηκε βάσει πληροφοριών που της γνωστοποιήσαν τα κράτη μέλη, αλλά κάποιες πληροφορίες δεν έχουν ακόμη επιβεβαιωθεί για κάποια κράτη μέλη, το ενημερωτικό έγγραφο δεν δεσμεύει την Επιτροπή ούτε και αποτελεί έγκριση των νομοθεσιών των κρατών μελών».

στη Γαλλία, αλλά και στην Πορτογαλία. Το έγγραφο διευκρινίζει ότι στο τελευταίο κράτος οι «υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας ή του αυτεπαγγέλτου διορισμού, οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν στο δίκαιο των προσώπων και το οικογενειακό δίκαιο, οι παροχές υπηρεσιών που αφορούν στο εργατικό δίκαιο» υπόκεινται σε μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 5 %, έναντι 5,5 % στη Γαλλία, ενώ οι υπόλοιπες παροχές υπηρεσιών από δικηγόρους στην Πορτογαλία υπόκεινται σε συντελεστή ΦΠΑ 20 %, έναντι 19,6 % στη Γαλλία.

34. Στο σημείο αυτό ανακύπτει επιτακτικό το ερώτημα: η εφαρμογή του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της πρόσβασης στη δικαιοσύνη, όπως υποστηρίζει η Γαλλική Δημοκρατία;

35. Η Επιτροπή δεν συμφωνεί με αυτή την άποψη, καθώς όπως τονίζει στο δικόγραφο της προσφυγής της, όπως επισήμανα ανωτέρω, όταν το Δημόσιο αναλαμβάνει εξ ολοκλήρου τις αμοιβές για λογαριασμό του πολίτη που επιζητεί ένδικη προστασία, αυτός δεν επηρεάζεται από την εφαρμογή του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ. Αρνητική επίπτωση υπάρχει μόνο στην περίπτωση κατά την οποία το χορηγούμενο ευεργέτημα πενίας είναι μερικό. Εξάλλου, η εφαρμογή του κανονικού συντελεστή για τις υπηρεσίες που παρέχουν οι δικηγόροι στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας θα παρείχε στη Γαλλική Δημοκρατία τη δυνατότητα να εισπράξει περισσότερα έσοδα, που θα μπορούσαν ειδικώς να διατεθούν για την αύξηση των πιστώσεων που διατίθενται για την παροχή του εν λόγω ευεργετήματος. Η Γαλλική Κυβέρνηση θα μπορούσε επίσης να αναλάβει το σύνολο των επιβαρύνσεων, συμπεριλαμβανομένου του

ΦΠΑ, που χρεώνουν οι δικηγόροι σε άτομα που τυγχάνουν του ευεργετήματος πενίας. Το ύψος της ενισχύσεως που χορηγείται στους δικαιούχους και όχι ο συντελεστής του ΦΠΑ είναι ο παράγοντας που καθορίζει τη δυνατότητα προσβάσεως στις υπηρεσίες αυτών των επαγγελματιών.

36. Η Επιτροπή, δηλαδή, εκτιμά ότι η εφαρμογή κανονικού συντελεστή ΦΠΑ δεν επιδρά επί της οικονομικής καταστάσεως των δικαιούχων σε περιπτώσεις κατά τις οποίες το ευεργέτημα πενίας καλύπτεται εξ ολοκλήρου από την κρατική εισφορά και ότι οι γαλλικές αρχές δύνανται να τροποποιήσουν τις ισχύουσες διατάξεις για τις περιπτώσεις στις οποίες το ευεργέτημα πενίας χορηγείται μερικώς, εάν επιθυμούν να παράσχουν οικονομική υποστήριξη στους ενδιαφερόμενους πολίτες που επιζητούν ένδικη προστασία. Η ανάλυση των οικονομικών αποτελεσμάτων των διατάξεων του άρθρου 279, στοιχείο στ', του γενικού φορολογικού κώδικα, την οποία πραγματοποίησε η Επιτροπή, είναι κατά τη γνώμη μου βάσιμη.

37. Εξάλλου, η φορολογική ουδετερότητα και η απουσία στρεβλώσεων του ανταγωνισμού προκαλούμενη από τις ρυθμίσεις αυτές, τις οποίες επικαλείται η Γαλλική Δημοκρατία, δεν είναι καθοριστικής σημασίας, καθώς πρόκειται για την ερμηνεία του γράμματος του σημείου 15 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, παρατηρώ ότι το επιχείρημα σύμφωνα με το οποίο μια επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ουδέτερη από φορολογικής απόψεως είναι, προφανώς, κατά την οικονομία της οδηγίας ΦΠΑ

και κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου²⁴, μάλλον παράγοντας που χρησιμοποιείται για να περιορίσει το πεδίο ισχύος των εξαιρέσεων από τον κανόνα της κανονικής φορολόγησης (αποκλίσεις, απαλλαγές κ.λπ.) παρά κριτήριο που χρησιμοποιείται για να δικαιολογήσει την επέκταση της εμβέλειάς τους. Επίσης, παρατηρείται το φαινόμενο η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί τη βάση του κοινού συστήματος ΦΠΑ, να υποστηρίζει μια περισσότερο στενή ερμηνεία των εν λόγω εννοιών²⁵. Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση θεωρώ ότι η άποψη αυτή δεν ισχύει, καθώς πρωταρχικός σκοπός των άρθρων 96 και 98, παράγραφος 2, και του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ δεν είναι τόσο η αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού όσο η παρότρυνση της σταδιακής εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, μέσω της προσεγγίσεως των συντελεστών ΦΠΑ και του περιορισμού των δραστηριοτήτων που είναι δυνατό να υπόκεινται σε μειωμένους συντελεστές.

Ε — Γενικές παρατηρήσεις σχετικά με την ερμηνεία του σημείου 15 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ

1. Σχετικά με τη μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη της νομολογίας που αφορά στις απαλλαγές από τον ΦΠΑ

38. Εξ όσων γνωρίζω, δεν υπάρχουν προηγούμενες δικαστικές αποφάσεις που να αφορούν ειδικώς το θέμα αυτό. Πράγματι, δεν

24 — Rosas, A., «Value Added Tax and Distortion of Competition», *EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tiihi*, επιμέλεια Kanninen, H., Korjus, N. και Rosas, A., Hart, Oxford & Portland, Oregon, 2009, σ. 275 επ., ειδικά σ. 277 έως 282 και 289.

25 — Απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Σύλλογη 1999, σ. I-4947, σκέψη 19), σχετικά με την ερμηνεία της έκτης οδηγίας.

έχει ακόμη υποβληθεί στην κρίση του Δικαστηρίου το ζήτημα της ερμηνείας των όρων που χρησιμοποιούνται στο σημείο 15 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε και των αντίστοιχων όρων που εχρησιμοποιούνται στη δέκατη τέταρτη κατηγορία του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας.

39. Εντούτοις, η Γαλλική Δημοκρατία φρονεί ότι πρέπει να εντάξει στην εσωτερική έννομη τάξη την ερμηνεία που έδωσε το Δικαστήριο στην πανομοιότυπη έκφραση του «οργανισμού που αναγνωρίζεται από τα κράτη μέλη ως έχων φιλανθρωπικό χαρακτήρα», η οποία χρησιμοποιείται στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, νυν άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ. Προς στήριξη αυτής της απόψεως, η Γαλλική Δημοκρατία διατείνεται ότι το άρθρο 98 της οδηγίας ΦΠΑ παραπέμπει στο άρθρο 132 και ότι, επομένως, πρέπει να είναι ενιαία η ερμηνεία των όρων που χρησιμοποιούνται στις διατάξεις περί μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ και στις διατάξεις περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

40. Πράγματι, οι ερμηνευτικές αρχές που προκύπτουν από τη νομολογία τη σχετική με τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ είναι, κατά τη γνώμη μου, πρόσφορες και η μεταφορά τους στην εθνική έννομη τάξη μπορεί να συμβάλει στην ερμηνεία του παραρτήματος III σχετικά με τους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ²⁶. Πιστεύω ότι, για λόγους συνέπειας, πρέπει να χρησιμοποιούνται τα ίδια κριτήρια για πανομοιότυπες έννοιες, πολλώ δε μάλλον στην προκειμένη περίπτωση, που ο εν λόγω συντε-

26 — Εντούτοις, επισημαίνω ότι οι απαλλαγές έχουν υποχρεωτικό χαρακτήρα για τα κράτη μέλη, ενώ οι μειωμένοι συντελεστές είναι προαιρετικοί.

λεστής είναι τόσο χαμηλός (5,5 %) σε σχέση με τον κανονικό συντελεστή (19,6 %), ώστε οι συνέπειες της εν λόγω μειώσεως του ΦΠΑ να προσεγγίζουν τις συνέπειες της απαλλαγής.

2. Σχετικά με τις πρόσφορες μεθόδους ερμηνείας

41. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι η ερμηνεία των διατάξεων που αφορούν στις απαλλαγές από τον ΦΠΑ πρέπει να γίνει υπό το πρίσμα και λαμβανομένων υπόψη των σκοπών των εν λόγω απαλλαγών²⁷. Έτσι, επισημάνθηκε ότι σκοπός μιας απαλλαγής είναι η ελάφρυνση του φορολογικού βάρους που φέρουν οι καταναλωτές²⁸.

42. Η ίδια τελεολογική προσέγγιση επιβάλλεται και ως προς τις διατάξεις περί μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ. Από τον κατάλογο αγαθών και υπηρεσιών που μπορούν να υπαχθούν στους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας και του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο νομοθέτης είχε μάλλον την

πρόθεση να επιτρέψει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε ορισμένες κατηγορίες δραστηριοτήτων με κοινωνικό ή/και δημόσιο χαρακτήρα²⁹.

43. Εντούτοις, το παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, όπως προηγουμένως το παράρτημα Η της έκτης οδηγίας, δεν βασιζόταν αρχικά σε μια συνεκτική προσέγγιση. Οι διάφορες κατηγορίες που παρατίθενται στο εν λόγω κείμενο δεν αποτελούν ένα διαρθρωμένο σύνολο³⁰. Μάλλον προέκυψε από την απαρίθμηση σειράς μειωμένων συντελεστών που προϋπήρχαν στα κράτη μέλη. Ο συνδυασμός τους, χωρίς εσωτερική λογική, δεν έχει πραγματικό νόημα και δεν επιτρέπει ερμηνεία βάσει του νοηματικού τους πλαισίου. Ως εκ τούτου, δεν μπορούν να αντληθούν χρήσιμα συμπεράσματα από την ανάλυση των προπαρασκευαστικών εργασιών³¹.

3. Σχετικά με τη λιγότερο ή περισσότερο ευρεία ερμηνεία των εν λόγω εννοιών

44. Η Επιτροπή φρονεί ότι οι έννοιες που περιέχονται στο σημείο 15 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ απαιτούν

27 — Βλ., ειδικά, αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-45/01, *Dornier* (Συλλογή 2003, σ. I-12911, σκέψη 42), της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, *Kingscrest Associates και Montecello* (Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 29), και της 3ης Απριλίου 2008, C-442/05, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien* (Συλλογή 2008, σ. I-1817, σκέψη 30).

28 — Βλ. σημεία 23, 30 επ. των προτάσεων της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση C-434/05, *Horizon College*, σχετικά με την έκτη οδηγία (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2007, Συλλογή 2007, σ. I-4793).

29 — Βλ. σημείο 47 των προτάσεων του γενικού εισαγγελέα J. Mazák, στην προπαρατεθείσα υπόθεση C-442/05, σχετικά με τις διατάξεις του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας.

30 — Σύμφωνα με τις προτάσεις της στην προπαρατεθείσα υπόθεση C-434/05, η γενική εισαγγελέα E. Sharpston υποστηρίζει ότι οι κατάλογοι που καταρτίστηκαν για τα παραρτήματα της έκτης οδηγίας δεν ανταποκρίνονται σε μια αυστηρώς καθορισμένη λογική και αυτό αφήνει περιθώριο για εικασίες όσον αφορά την πρόθεση του κοινοτικού νομοθέτη.

31 — Προς σύγκριση: απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-375/98, *Epson Europe* (Συλλογή 2000, σ. I-4243, σκέψη 19 in fine).

«αυστηρή», δηλαδή «στενή» ερμηνεία, δεδομένου ότι πρόκειται για παρεκκλίσεις από την αρχή εφαρμογής του κανονικού συντελεστή ΦΠΑ. Συναφώς, στηρίζεται στην απόφαση του Δικαστηρίου επί της υποθέσεως C-83/99, σχετικά με τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ που επιτρέπεται από το παράρτημα Η, πέμπτη κατηγορία, της έκτης οδηγίας³².

45. Το πεδίο εφαρμογής ενός κανόνα που εισάγει εξαίρεση από γενική αρχή, στην προκειμένη περίπτωση από την αρχή φορολογήσεως, πρέπει ασφαλώς να ερμηνεύεται στενά³³. Πάντως, αυτό δεν σημαίνει ότι πρέπει να υιοθετηθεί μια περιοριστική προσέγγιση. Έτσι, όσον αφορά τις απαλλαγές που επιτρέπονται σχετικά με ορισμένες δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, το Δικαστήριο έκρινε ότι η έννοια «οργανισμών που αναγνωρίζονται ως έχοντες φιλανθρωπικό χαρακτήρα [...] δεν απαιτεί ιδιαίτερα στενή ερμηνεία»³⁴.

46. Πράγματι, η ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ δεν πρέπει να είναι τόσο περιοριστική που να αποκλείει τις λύσεις που υιοθέτησαν κάποια κράτη μέλη για να οργανώσουν δραστηριότητα, η οποία αφορά σε ένα από τα ειδικά συστήματα που προβλέπει η εν λόγω οδηγία. Πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι διαφορές

που υπάρχουν μεταξύ των εθνικών πρακτικών όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών κοινωνικού χαρακτήρα, χωρίς να θίγεται η πρακτική αποτελεσματικότητα των εν λόγω παρεκκλίσεων. Θεωρώ ότι αυτή ήταν η φιλοσοφία που υιοθέτησε το Δικαστήριο στην απόφαση Kingscrest³⁵. Η ίδια προσέγγιση απαντά και στην υπόθεση Horizon College³⁶ και σε άλλες δύο πρόσφατες αποφάσεις³⁷.

47. Ο κατάλογος αγαθών και υπηρεσιών που είναι επιλέξιμες για μειωμένο συντελεστή, ο οποίος συμπεριλαμβάνεται στο παράρτημα ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ, καταρτίστηκε σκοπίμως με περιοριστικό τρόπο, και όχι για λόγους καθαρά ενδεικτικούς. Ο κατάλογος αυτός είναι κατ' αρχήν εξαντλητικός, σύμφωνα με το άρθρο 98. Ωστόσο, παρότι ο κατάλογος είναι εξίσου εξαντλητικός όσον αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ, το γεγονός αυτό δεν εμπόδισε το Δικαστήριο να επιλέξει ένα μη περιοριστικό χαρακτηρισμό σε αυτόν τον τομέα.

48. Κατά τη γνώμη μου, η ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να βασίζεται κατά κύριο λόγο στους δημοσιονομικούς και οικονομικούς σκοπούς του γενικού καθεστώτος του εν λόγω φόρου καταναλώσεως, ο οποίος αποτελεί, εξάλλου, και βασικό στοιχείο των ιδίων πόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Από την άποψη αυτή, είναι δυνατό να διαπιστώσουμε ότι η εμβέλεια των οικονομικών πρακτικών που επωφελούνται μιας εξαίρεσης δεν

32 — Απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-83/99, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2001, σ. I-445, σκέψεις 19 και 20), στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η διάταξη η σχετική με τη «μεταφορά ατόμων και των αποσκευών που τα συνοδεύουν» δεν ισχύει για τα διόδια οδικών υποδομών.

33 — Μεταξύ άλλων, απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 13).

34 — Προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello (σημεία 29 έως 32), σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας. Βλ., επίσης, προπαρατεθείσα απόφαση Gregg (σημείο 17), απόφαση της 3ης Απριλίου 2003, C-144/00, Hoffmann (Συλλογή 2003, σ. I-2921, σκέψη 24 επ.), και προπαρατεθείσα απόφαση C-45/01 (σημείο 48).

35 — Όπ.π.

36 — Προπαρατεθείσα απόφαση Horizon College (σημείο 16): «αυτός ο κανόνας περί συστατικής ερμηνείας δεν συνεπάγεται ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπον, ώστε να καθίστανται ανεργοί».

37 — Απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2009, C-461/08, Don Bosco Onroepend Goed (Συλλογή 2009, σ. I-11079, σκέψη 25), και της 28ης Ιανουαρίου 2010, C-473/08, Eulitz (Συλλογή 2010, σ. I-907, σκέψη 27).

δύναται να διευρύνεται μέσω μιας διασταλτικής ερμηνείας.

ο όρος αυτός δεν θα έπρεπε να θέτει ιδιαίτερο πρόβλημα στην περίπτωση αυτή επειδή, πράγμα στο οποίο θα επανέλθω στη συνέχεια, είναι αποδεκτό ότι, σε θέματα σχετικά με τον ΦΠΑ, ακόμα και ένα μεμονωμένο φυσικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί «organisme». Η ερμηνεία αυτή δύναται να ισχύει και για τους δικηγόρους.

4. Σχετικά με την ερμηνεία των χρησιμοποιούμενων όρων

α) Σχετικά με τις ανισότητες που παρατηρούνται μεταξύ των διαφόρων γλωσσικών αποδόσεων:

49. Από μια σύγκριση της οδηγίας ΦΠΑ σε διάφορες γλωσσικές αποδόσεις προκύπτει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται στο σημείο 15 του παραρτήματος III δεν αντιστοιχούν επακριβώς στους όρους που χρησιμοποιούνται στη γαλλική απόδοση.

50. Επί παραδείγματι, η έννοια του «organisme» της γαλλικής απόδοσης δεν απαντά επακριβώς σε καμία άλλη γλωσσική απόδοση. Η ποικιλία των χρησιμοποιούμενων όρων όσον αφορά στην έννοια του «organisme» και οι συνέπειές τους σχετικά με τις δυσκολίες ερμηνείας έχουν επισημανθεί κατά το παρελθόν³⁸. Κατά τη γνώμη μου,

51. Περισσότερο δύσκολη μου φαίνεται η ερμηνεία του «caractère social». Πράγματι, όσον αφορά αυτό το πρώτο μέρος των προϋποθέσεων που θέτει το σημείο 15 του παραρτήματος III, επισημαίνω τα ακόλουθα για τις διάφορες γλωσσικές αποδόσεις του εν λόγω κειμένου:

— στη γερμανική απόδοση, ο όρος «gemeinnützige» παραπέμπει στην έννοια του «κοινού αγαθού»,

— στη δανική απόδοση, η λέξη «velgørende» αντιστοιχεί άμεσα στην αγγλική λέξη «charitable», δεδομένου ότι η τελευταία έχει αντικατασταθεί από την έννοια «wellbeing» στη σύγχρονη αγγλική γλώσσα, ενώ ο όρος «charitable», που χρησιμοποιήθηκε στην αγγλική απόδοση του παραρτήματος Η της έκτης οδηγίας κρίθηκε πολύ περιοριστικός στην υπόθεση Kingscrest³⁹.

52. Όσον αφορά τη δεύτερη σειρά προϋποθέσεων που θέτει το σημείο 15 του

38 — Βλ., ιδίως, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση C-505/07, *Compañía Española de Comercialización de Aceite* (απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2009, Συλλογή 2009, σ. I-8963, σκέψη 45).

39 — Προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello (σημεία 21 επ.) και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer (σημεία 23 επ.).

παραρτήματος III, μπορούμε να σημειώσουμε ότι η γαλλική απόδοση παραπέμπει στην έννοια μιας μεμονωμένης πράξεως (οευντε), ενώ η αγγλική, η δανική, η ιταλική, η φινλανδική και η σουηδική απόδοση επικαλούνται μάλλον μια δραστηριότητα με τη γενική έννοια και η γερμανική και η πολωνική απόδοση υπονοούν μάλλον έναν τομέα ή ένα πεδίο, έννοιες ακόμα πιο ουδέτερες.

53. Από τις διαφορές αυτές μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων προκύπτει μια εξωγενής αμφιβολία, η οποία ενισχύει τον εγγενώς αμφίβολο χαρακτήρα των όρων που χρησιμοποιούνται στη γαλλική απόδοση του σημείου 15 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ⁴⁰.

54. Αποτελεί, όμως, πάγια διαπίστωση ότι, προκειμένου να εξασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, σε περιπτώσεις διαφορών μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων του ίδιου νομοθετήματος, καμία δεν πρέπει να εξετάζεται μεμονωμένα, ούτε και να υπερτερεί των υπολοίπων, αλλά πρέπει να ερμηνεύεται λαμβανομένης υπόψη της όλης οικονομίας και του σκοπού του νομικού κανόνα του οποίου αποτελεί στοιχείο⁴¹.

40 — Συγκρίνετε με το αμφιλεγόμενο που επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας J. Mazák στις προτάσεις του στην υπόθεση C-442/05 (προπαρατεθείσες, σημείο 38), σχετικά με τα παραρτήματα Δ και Η της έκτης οδηγίας.

41 — Βλ., ειδικά, προπαρατεθείσες προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση C-505/07, και την παρατιθέμενη στην υποσημείωση 29 νομολογία, καθώς και προσφάτως, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2009, C-261/08 και C-348/08, Zurita García και Choque Cabrera (Συλλογή 2009, σ. I-8127, σκέψη 54 επ., και αποφάσεις στις οποίες παραπέμπουν), και παρατεθείσα απόφαση Eulitz (σημείο 22).

55. Επιπλέον, η εναρμόνιση, η οποία αποτελεί πρώτο και κύριο σκοπό της οδηγίας ΦΠΑ, συνεπάγεται αναμφισβητήτως ότι ίδιες καταστάσεις αξιολογούνται ομοίως και υπόκεινται στο ίδιο καθεστώς. Προφανώς, οι προϋποθέσεις που θέτει η οδηγία για την παροχή του ευεργετήματος του χαμηλού συντελεστή ΦΠΑ αποτελούν αυτοτελείς έννοιες⁴² και πρέπει επομένως να έχουν το ίδιο εννοιολογικό περιεχόμενο στην Ένωση και να μην προσλαμβάνουν το περιεχόμενο που ενδεχομένως τους έχει προσδοθεί στο εσωτερικό δίκαιο.

β) Σχετικά με τον όρο «sens habituel des termes»:

56. Κατά την Επιτροπή, οι διατάξεις του άρθρου 98 παράγραφος 2 και του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται σύμφωνα με τη συνήθη έννοια των εκάστοτε όρων («sens habituel des termes en cause»).

57. Αυτή η θέση βρίσκει έρεισμα στη νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά σε άλλες δυνατότητες εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ, δηλαδή εκείνες που επιτρέπει το

42 — Συγκρίνατε με τη νομολογία σχετικά με τις απαλλαγές από τον ΦΠΑ, ειδικά με την προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, και τις αποφάσεις που αναφέρονται στο σημείο 25 της προπαρατεθείσας απόφασης Eulitz.

παράρτημα Η, πέμπτη και όγδοη κατηγορία, της έκτης οδηγίας⁴³.

ΣΤ — Η εμβέλεια των διατάξεων του σημείου 15 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ

58. Επομένως, στο σημείο αυτό θα μπορούσε να τεθεί το ερώτημα αν οι δικηγόροι μπορούν να χαρακτηρισθούν ως «οργανισμός» από εκείνους που προβλέπει το σημείο 15 του παραρτήματος ΙΙΙ, όταν παρέχουν υποστήριξη στους δικαιούχους του ευεργετήματος πενίας, λαμβανομένης υπόψη της συνήθους εννοίας των λέξεων που χρησιμοποιούνται στην οδηγία ΦΠΑ.

59. Θεωρώ, πάντως, ότι δεν εξυπηρετεί η εμβάθυνση αυτής της αναλύσεως, δεδομένων των διαφορών μεταξύ των διαφορετικών γλωσσικών αποδόσεων. Οι νοηματικές αποχρώσεις της γαλλικής ορολογίας δεν έχουν ιδιαίτερη σημασία σε σχέση με τους άλλους όρους που χρησιμοποιούνται σε άλλες επίσημες γλώσσες.

60. Το βασικό συμπέρασμα που συνάγεται από αυτή τη νομολογία είναι ότι σε περίπτωση διαταγμού ανάμεσα σε δύο ερμηνείες των λέξεων που χρησιμοποιούνται στο σημείο 15 του παραρτήματος ΙΙΙ, θα πρέπει να μη ληφθεί υπόψη η ευρύτερη σημασία τους και να επιλεγεί η σημασία που προσεγγίζει περισσότερο τη συνήθη έννοια των εν λόγω όρων.

43 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας (σημεία 18 επ.), και απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2003, C-109/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2003, σ. I-12691, σκέψη 23). Στην πρώτη από αυτές τις υποθέσεις, ο γενικός εισαγγελέας S. Alber προτείνει τη διατήρηση μιας στενής ερμηνείας και αναφέρεται σε «αυτό που υπερτερεί» υπό τη συγκεκριμένη έννοια, εκείνη της εν λόγω μεταφοράς.

1. Σχετικά με τον σωρευτικό χαρακτήρα των κριτηρίων που ορίζει το κείμενο

61. Το σημείο 15 του παραρτήματος ΙΙΙ της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει δύο προϋποθέσεις, προκειμένου μια παροχή υπηρεσιών ή μια παράδοση αγαθών να μπορεί να επωφεληθεί, σε αυτό το πλαίσιο, από μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ: αφενός μεν, οι ενδιαφερόμενοι παρέχοντας την υπηρεσία πρέπει να διαθέτουν μια καθορισμένη ιδιότητα, δηλαδή να είναι «οργανισμοί που αναγνωρίζονται από τα κράτη μέλη ως έχοντες φιλανθρωπικό χαρακτήρα» και, αφετέρου δε, οι παρεχόμενες υπηρεσίες πρέπει να είναι καθορισμένης φύσεως, δηλαδή να πρόκειται για «έργα κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικών ασφαλίσεων»⁴⁴.

62. Οι δύο διάδικοι συμφωνούν, προφανώς, ότι οι εν λόγω προϋποθέσεις ισχύος έχουν σωρευτικό χαρακτήρα. Αντίθετα, υιοθετούν διαφορετική γνώμη όσον αφορά την εμβέλεια των όρων που επελέγησαν για να τις εκφράσουν.

63. Η Επιτροπή εκτιμά, αφενός, ότι οι δικηγόροι που ενεργούν στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας δεν πρέπει να θεωρείται ότι

44 — Όσον αφορά τις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των γλωσσικών αποδόσεων, ειδικά για το εν λόγω δεύτερο κριτήριο, βλ. παραπάνω σημεία 40 επ.

αντιστοιχούν στους οργανισμούς που προβλέπει η εν λόγω διάταξη και, αφετέρου, ότι οι παροχές των υπηρεσιών τους, σε αυτό το πλαίσιο, δεν είναι δυνατό να εξομοιώνονται με τα έργα κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικών ασφαλίσεων.

64. Αφετέρου, η Γαλλική Δημοκρατία ισχυρίζεται ότι το άρθρο 279, στοιχείο στ', του γενικού φορολογικού κώδικα είναι συμβατό με τα άρθρα 96 και 98 της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον οι παροχές για τις οποίες οι δικηγόροι λαμβάνουν μερική ή ολική αμοιβή από το κράτος στο πλαίσιο του ευεργετήματος пенίας πληρούν τις δύο προϋποθέσεις που επιβάλλει το σημείο 15 του παραρτήματος III της προαναφερθείσας οδηγίας.

65. Προκειμένου να λάβω μια θέση σχετικά με το εν λόγω θέμα, θεωρώ περισσότερο σκόπιμο να αντιστρέψω τη σειρά εξετάσεως των δύο προϋποθέσεων που ορίζει το κείμενο.

2. Σχετικά με το κριτήριο των «έργων κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικών ασφαλίσεων»

α) Τα επιχειρήματα των μερών:

66. Η Επιτροπή εκτιμά ότι οι δικηγόροι που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στο πλαίσιο

του ευεργετήματος пенίας δεν επιτελούν το έργο στο οποίο αναφέρεται η επίμαχη διάταξη. Υποστηρίζει ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες αποτελούν νομική υποστήριξη και ότι, επομένως, η φύση τους είναι ίδια με εκείνη των υπηρεσιών που παρέχονται σε πελάτες που δεν επωφελούνται από κρατική οικονομική υποστήριξη. Αμφισβητεί τον ισχυρισμό της Γαλλικής Δημοκρατίας, ότι ο δικηγόρος που υποστηρίζει ένα δικαιούχο του ευεργετήματος пенίας αντί της παροχής συμβουλών και υπεράσπισης προσφέρει υπηρεσίες κοινωνικής πρόνοιας, υπογραμμίζοντας ότι οι προσδοκίες του ενδιαφερόμενου αφορούν τη νομική προστασία και όχι την κοινωνική υποστήριξη. Προσθέτει δε ότι το γεγονός ότι η καταβολή αμοιβής σε δικηγόρο στο πλαίσιο του ευεργετήματος пенίας γενικά θεωρείται ανεπαρκής, δεν αλλάζει επ' ουδενί τη φύση των υπηρεσιών που παρέχει ο δικηγόρος, δεδομένου ότι πρέπει να αναλάβει όλα τα ελλείμματα που σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα. Υπογραμμίζει, επίσης, ότι οι δικηγόροι υπόκεινται σε διάφορους περιορισμούς δεοντολογικής φύσεως ακόμη και εκτός του πλαισίου του ευεργετήματος пенίας. Τέλος, θεωρεί ότι ο ΦΠΑ, ως γενικός φόρος καταναλώσεως, δεν επιτρέπει την εφαρμογή διαφορετικών συντελεστών φόρου ανάλογα με το επίπεδο των εσόδων του κάθε αποδέκτη προϊόντων ή υπηρεσιών.

67. Η Γαλλική Δημοκρατία εκτιμά ότι οι δραστηριότητες με πανομοιότυπο περιεχόμενο και φύση πρέπει να θεωρούνται ή μη έργα κοινωνικής πρόνοιας σε σχέση με το επίπεδο πόρων των αποδεκτών τους. Παραθέτει το παρακάτω παράδειγμα: η προετοιμασία φαγητού μπορεί να αποτελέσει έργο κοινωνικής πρόνοιας, όταν ασκείται εις όφελος των απόρων, ενώ η δραστηριότητα αυτή δεν αποτελεί έργο κοινωνικής πρόνοιας όταν ασκείται για λογαριασμό μιας πελατείας η οποία δεν είναι φτωχή. Όπως και για την

παροχή υπηρεσιών εστίασης, πρέπει να διακρίνουμε τη δραστηριότητα ενός δικηγόρου που υποστηρίζει δικαιούχο του ευεργετήματος πενίας και την τυπική δραστηριότητα του δικηγόρου που ενεργεί υπέρ ενός οικονομικά φερέγγυου ατόμου. Παραδέχεται ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται στις δύο περιπτώσεις είναι πανομοιότυπες, υποστηρίζει, όμως, ότι η κοινωνική σκοπιμότητα και το χαμηλό επίπεδο εσόδων του δικαιούχου προσδίδουν στις παροχές των υπηρεσιών του δικηγόρου στο πλαίσιο του ευεργετήματος πείνας τη φύση έργου κοινωνικής πρόνοιας.

68. Πρωτίστως, η Γαλλική Δημοκρατία προτείνει δέσμη τεσσάρων δεικτών, προκειμένου να καθοριστεί αν ένας οργανισμός δραστηριοποιείται σε έργα κοινωνικής πρόνοιας και κοινωνικών ασφαλίσεων, δηλαδή (1) αν επιδιώκει μια κοινωνική σκοπιμότητα εις όφελος ατόμων σε μειονεκτική θέση, (2) αν υλοποιεί έργα εθνικής αλληλεγγύης μέσω διανεμητικής χρηματοδότησης, (3) αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες έχουν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και (4) αν ο παρέχων υπόκειται σε υπέρ του δέον καταναγκασμούς. Εκτιμά ότι το ευεργετήμα πείνας, στο πλαίσιο του οποίου οι δικηγόροι παρέχουν τις υπηρεσίες τους, πληροί όλες αυτές τις προϋποθέσεις. Διευκρινίζει ότι, σε αντίθεση με την ερμηνεία που υποστήριξε η Επιτροπή, δεν υποστηρίζει ότι ένας από αυτούς τους δείκτες μεμονωμένα αρκεί για να καθοριστεί ότι οι δικηγόροι επιτελούν έργο φιλανθρωπίας.

β) Ανάλυση:

69. Ο όρος «social» έχει αόριστη έννοια. Περιέχει τουλάχιστον δύο κατηγορίες διαστάσεων κατάλληλες για την παρούσα υπόθεση. Η μία από αυτές τις πτυχές αφορά το πεδίο των ανθρώπινων αλληλεπιδράσεων, σχέσεων και θεσμών που βασίζονται στην τρωτότητα του ατόμου και στην ανάγκη του για υποστήριξη και προστασία, τις οποίες μπορούν να του παράσχουν οι διάφορες φιλανθρωπικές κοινότητες εναντίον των εγγενών κινδύνων της ζωής. Αυτή η αντίληψη περί φιλανθρωπικού χαρακτήρα καθίσταται εμφανής στους θεσμούς που κανονικά θεωρείται ότι αποτελούν τυπικές περιπτώσεις του φαινομένου της φιλανθρωπίας, όπως η οικονομική υποστήριξη όσων βρίσκονται σε μειονεκτική θέση, η προστασία των παιδιών και των νέων, οι υπηρεσίες πρόνοιας που μεριμνούν για τις ιδιαίτερες ανάγκες των αρρώστων, των αναπήρων ή των εξαρτημένων από ψυχοτρόπες ουσίες ατόμων. Η άλλη πτυχή του «social» αφορά τη συλλογική αλληλεγγύη ή τον αλτρουισμό που είναι απαραίτητος, προκειμένου να ικανοποιούνται εξίσου οι ανάγκες όλων.

70. Η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τον ΦΠΑ αποδεικνύει ότι αυτές οι δύο πτυχές ή διαστάσεις του «social» αλληλεπιδρούν κατά περίπλοκο τρόπο. Για παράδειγμα, το Δικαστήριο αποδέχτηκε ότι ο κερδοσκοπικός χαρακτήρας δεν εμποδίζει έναν οργανισμό ιδιωτικού δικαίου ο οποίος παρέχει υπηρεσίες σε κέντρα υποδοχής παιδιών και νέων να θεωρείται ότι διαθέτει φιλανθρωπικό χαρακτήρα, εφόσον το συγκεκριμένο πλαίσιο της υποθέσεως καθιστά δυνατή αυτή τη

λύση⁴⁵. Επιπλέον, στην απόφαση Kügler⁴⁶, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι «η παροχή γενικής ιατρικής περιθάλψεως και οικιακής βοήθειας που παρέχει μια υπηρεσία παροχής κατ' οίκον νοσηλείας και περιθάλψεως σε άτομα που εξαρτώνται από τη βοήθεια τρίτων, σωματικώς ή οικονομικώς [...], συνδέεται, κατά κανόνα, με την κοινωνική πρόνοια».

71. Στην προκειμένη περίπτωση, φρονώ ότι η αποστολή υποστήριξης που αναλαμβάνει ο δικηγόρος στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας δεν υποκαθιστά τη συνήθη αποστολή του, δηλαδή την παροχή συμβουλών και υπεράσπισης, αλλά τη συμπληρώνει. Η συνεισφορά του, δηλαδή, στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας προσδίδει ένα φιλανθρωπικό χρωματισμό στο παραδοσιακό λειτούργημα του δικηγόρου.

72. Το κριτήριο της φύσεως της παροχής, η οποία είναι βέβαιο ότι είναι πανομοιότυπη στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας και στο πλαίσιο των παραδοσιακών δραστηριοτήτων των δικηγόρων, γεγονός που επικαλείται κατά βάση η Επιτροπή, δεν αρκεί αφ' εαυτού, κατά τη γνώμη μου, για να προσδώσει φιλανθρωπικό χαρακτήρα σε μια δραστηριότητα ή για να της αρνηθεί αυτόν τον χαρακτηρισμό. Πιστεύω ότι η προαναφερθείσα διαπίστωση του Δικαστηρίου στην απόφαση Kügler⁴⁷ είναι διευκρινιστική σχετικά με το θέμα αυτό.

73. Ο κίνδυνος της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή στο σύνολο των παροχών που προσφέρουν υποστήριξη στα άτομα που

βρίσκονται σε μειονεκτική θέση, τον οποίο επικαλείται η Επιτροπή, δεν μου φαίνεται βάσιμος. Θα υπήρχε τέτοιος κίνδυνος αν το μοναδικό κριτήριο που έπρεπε να ληφθεί υπόψη ήταν εκείνο των αποδεκτών της παροχής. Όμως, η Γαλλική Δημοκρατία προτείνει στάθμιση και με άλλα κριτήρια, προτείνοντας μια δέσμη τεσσάρων δεκτών.

74. Πάντως, όσον αφορά το χαμηλό επίπεδο της αμοιβής των δικηγόρων, το οποίο επικαλείται η Γαλλική Δημοκρατία, επισημαίνω ότι οι αμοιβές ενός δικηγόρου εξαρτώνται από τις προσωπικές του προσδοκίες όσον αφορά στο επίπεδο της αμοιβής που του φαίνεται αποδεκτό. Υπάρχει, όμως, στη Γαλλία μια ομάδα δικηγόρων οι οποίοι βρίσκουν ικανοποιητικό το επίπεδο των εσόδων που πραγματοποιούν στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας, επειδή ίσως τις υποθέσεις αυτού του τύπου χειρίζεται αυτή η κατηγορία δικηγόρων⁴⁸.

75. Κατά τη γνώμη μου, ο καθοριστικός παράγοντας είναι το πλαίσιο στο οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες ενός δικηγόρου. Υπάρχουν πολλά παραδείγματα, και μάλιστα σε διάφορα κράτη μέλη, του γεγονότος ότι οι νομικές υπηρεσίες, συμπεριλαμβανομένων λειτουργιών όπως η παροχή συμβουλών και η εκπροσώπηση στο δικαστήριο, μπορούν να παρέχονται υπό συνθήκες που τους προσδίδουν κοινωνικό χαρακτήρα. Ανάλογη είναι

45 — Προπαρατεθείσα απόφαση Kingscrest Associates και Montecello (σκέψεις 29 έως 32).

46 — Απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00 (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 44).

47 — Όπ.π.

48 — Βλ. προαναφερθείσα ενημερωτική έκθεση της Γερουσίας του Roland du Luart της 9ης Οκτωβρίου 2007, σ. 64-65: «Παρατηρείται μια ενδεχομένης υπέρμετρη συγκέντρωση, καθώς 9,4 % των δικηγόρων (δηλαδή 4 492 δικηγόροι) διεκπεραίωνουν 64 % των υποθέσεων του ευεργετήματος πενίας. [...] Από την πλευρά των κρατικών αρχών αυτό μπορεί να διαπνεύσει ακόμη και υποψίες όσον αφορά στο βαθμό στον οποίο συμβάλλει το ευεργέτημα πενίας στην οικονομική ανταποδοτικότητα ορισμένων δικηγορικών γραφείων. Δεν είναι, μάλιστα, σπάνιο το φαινόμενο κάποιος από αυτούς να δηλώνουν ότι "Βγάζουν το ψωμί τους μόνο από το ευεργέτημα πενίας"».

η περίπτωση της βοήθειας που παρέχουν τα δημόσια γραφεία νομικής υποστήριξης, ορισμένοι οργανισμοί της κοινωνίας των πολιτών, καθώς και δικηγόροι που εργάζονται pro bono για λογαριασμό ατόμων σε μειονεκτική θέση, θυμάτων εγκλημάτων ή αιτούντων άσυλο.

3. Σχετικά με το κριτήριο των «οργανισμών που αναγνωρίζονται από τα κράτη μέλη ως έχοντες φιλανθρωπικό χαρακτήρα»

76. Όσον αφορά στον εν λόγω γαλλικό νομοθετικό πλαίσιο, προς δικαιολόγησή του προβάλλεται, συνήθως, σε εθνικό επίπεδο ο φιλανθρωπικός χαρακτήρας του ενεργητήματος πενίας⁴⁹.

α) Τα επιχειρήματα των μερών

77. Θεωρώ ότι το ενεργήτημα πενίας μπορεί πράγματι να γίνει κατανοητό με εύκολο τρόπο ως «πράξη κοινωνικής πρόνοιας» επειδή, λόγω του ότι βασίζεται στην κοινωνική αλληλεγγύη, μπορεί να χαρακτηριστεί ως μέτρο κοινωνικής πολιτικής⁵⁰.

79. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι εν λόγω παρέχοντες υπηρεσίες πρέπει να έχουν μια ορισμένη ιδιότητα, δηλαδή να χαρακτηρίζονται από ένα μόνιμο και σταθερό στοιχείο. Υποστηρίζει ότι η οδηγία ΦΠΑ απαιτεί έναν ορισμένο βαθμό μονιμότητας της σχέσης μεταξύ του κράτους μέλους και του υποκειμένου στον φόρο, ο οποίος απολαμβάνει μειωμένο φορολογικό συντελεστή για τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιεί. Τονίζει ότι, στη Γαλλία, η ισχύς μειωμένου συντελεστή για ορισμένες παροχές υπηρεσιών δικηγόρων δεν σχετίζεται με μια μόνιμη ιδιότητα του παρέχοντος, αλλά αποκλειστικά με το γεγονός ότι οι εν λόγω παροχές πραγματοποιούνται περιστασιακά στο πλαίσιο του ενεργητήματος πενίας. Εκτιμά επίσης ότι η υιοθέτηση της ερμηνείας που προτείνει η Γαλλική Δημοκρατία ενέχει έναν κίνδυνο, στον βαθμό που θα ετίθετο σε εφαρμογή η απαλλαγή που προβλέπεται στο σημείο 15 για οποιονδήποτε υποκείμενο στον φόρο, υπό τη μόνη προϋπόθεση ότι για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών το κράτος θα παράσχει πλήρη ή μερική αμοιβή και όχι μόνο στους παρέχοντες που διαθέτουν πλεονεκτικό καθεστώς, το οποίο τους προσδίδει το Δημόσιο λόγω του φιλανθρωπικού χαρακτήρα των υπηρεσιών τους.

78. Αντιθέτως, υπάρχουν βάσιμες αμφιβολίες όσον αφορά την πρώτη ομάδα προϋποθέσεων που θέτει το σημείο 15 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ.

49 — Σε έκθεσή του προς τη γαλλική Γερουσία της 30ής Ιουνίου 1999, ο Denis Badré επισημαίνει ότι ένας μειωμένος συντελεστής ΦΠΑ ισχύει στις παροχές υπηρεσιών δικηγόρων στο πλαίσιο του ενεργητήματος πενίας, λόγω του χαρακτήρα τους ως «παροχές υπηρεσιών με πρόδηλο φιλανθρωπικό χαρακτήρα», σύμφωνα με τους όρους μιας επίσημης απάντησης της Εθνοσυνέλευσης, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η παροχή του ενεργητήματος πενίας υπόκειται σε όρους που αφορούν ειδικά στους πόρους του δικαστικού (ενημερωτική έκθεση αριθ. 74 της περιόδου τακτικών συνεδριάσεων 1998-1999, διαθέσιμη μέσω του ιστοτόπου της Γερουσίας).

50 — Υπό αυτή την έννοια, ο Roland du Luart, μέλος της γαλλικής Γερουσίας, υπενθυμίζει ότι το ενεργήτημα πενίας είναι «η απόρροια μιας πρακτικής που αφορά ταυτόχρονα την ελεημοσύνη και το καθήκον αλληλεγγύης προς τους φτωχότερους» (προαναφερθείσα έκθεση, σ. 64). Χάρην συγκρίσεως, η σουηδική αρχή που είναι υπεύθυνη για το ενεργήτημα πενίας (Rättshjälpsmyndigheten) το ορίζει ως μια νομοθεσία κοινωνικής προστασίας για την υποστήριξη αυτών που δεν μπορούν να λάβουν νομική υποστήριξη με άλλο τρόπο (http://www.rattshjalp.se/templates/DV_infoPage_3526.aspx).

80. Οι γαλλικές αρχές απορρίπτουν ένα προς ένα όλα τα επιχειρήματα της Επιτροπής. Όσον αφορά το μόνιμο χαρακτήρα της σχέσεως κράτους και δικηγόρων, η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι, αν δεχθούμε ότι πρόκειται για ένα κατάλληλο κριτήριο, θα τη διασφάλιζε το γεγονός ότι οι εν λόγω παροχές αποτελούν αντικείμενο του άρθρου 279, στοιχείο στ', του γενικού φορολογικού κώδικα. Προσθέτει ότι, καίτοι οι δικηγόροι δεν αναλαμβάνουν τακτικά υποθέσεις ευεργετήματος πενίας, εντούτοις οποιοσδήποτε δύναται ανά πάσα στιγμή να οριστεί από τον πρόεδρο του δικαστηρίου ή από τον πρόεδρο του Δικηγορικού Συλλόγου και είναι υποχρεωμένος να αποδεχθεί τον διορισμό.

81. Επιπλέον, υπενθυμίζει ότι, ελλείψει ορισμού στην έκτη οδηγία, το Δικαστήριο αποφάσισε ότι έγκειτο κατά βάση στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, σύμφωνα με το εθνικό τους δίκαιο, να επιβάλλουν τους κανόνες σύμφωνα με τους οποίους μπορεί να αναγνωριστεί ο φιλανθρωπικός χαρακτήρας, διευκρινίζοντας ότι η νομολογία έδωσε στις εθνικές αρχές τις παρακάτω ενδείξεις, προκειμένου να καθορίσουν τους οργανισμούς φιλανθρωπικού χαρακτήρα⁵¹: (1) η ύπαρξη ειδικών νομοθετικών διατάξεων, (2) ο χαρακτήρας δημοσίου συμφέροντος των δραστηριοτήτων του ενδιαφερόμενου υποκειμένου, (3) το γεγονός ότι και οι άλλοι φορολογούμενοι που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες απολαμβάνουν παρόμοια αναγνώριση⁵², καθώς και (4) το γεγονός ότι το κόστος των εν λόγω παροχών αναλαμβάνουν, τελικά, σε μεγάλο βαθμό οι οργανισμοί κοινωνικής ασφαλίσε-

ως. Κατά τη Γαλλική Δημοκρατία, οι διατάξεις του άρθρου 279, στοιχείο στ', του γενικού φορολογικού κώδικα πληρούν όλα τα κριτήρια αυτά.

β) Ανάλυση

82. Το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί σχετικά με την ερμηνεία της έννοιας του «οργανισμού που αναγνωρίζεται από τα κράτη μέλη ως έχων φιλανθρωπικό χαρακτήρα», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας, οι οποίες προβλέπουν «απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος», που αντιστοιχούν σε εκείνες που μνημονεύονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, πρέπει να υιοθετηθεί μια περισσότερο ομοιόμορφη ερμηνεία των εννοιών του «οργανισμού» και του «φιλανθρωπικού χαρακτήρα», οι οποίες επαναλαμβάνονται σε διάφορα σημεία της οδηγίας ΦΠΑ και των παραρτημάτων της⁵³, αντί μιας μεταβλητής ερμηνείας.

83. Από τις αποφάσεις τις σχετικές με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ προκύπτει ότι η έννοια του «οργανισμού που αναγνωρίζεται από τα κράτη μέλη ως έχων φιλανθρωπικό χαρακτήρα» είναι αρκετά ευρεία, ώστε να μπορεί να συμπεριλάβει τα ιδιωτικά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ακόμη

51 — Βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler (σκέψεις 54 επ.) και Kingscrest Associates και Montecello (σκέψη 53 επ.).

52 — Το Δικαστήριο επαναλαμβάνει συχνά την ανάγκη τήρησης της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, ειδικά στην προπαρατεθείσα απόφαση Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien (σκέψη 42), σχετικά με τους μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ.

53 — Βλ. σημείο 40 των προαναφερθεισών προτάσεων του γενικού εισαγγελέα J. Mazák στην υπόθεση C-442/05.

και ένα μόνο φυσικό πρόσωπο που ενεργεί εντός οικονομικού πλαισίου, με ιδιαίτερη μέριμνα για τον επιδιωκόμενο σκοπό να μειωθεί το κόστος ορισμένων παροχών υπηρεσιών γενικού συμφέροντος οι οποίες παρέχονται στο πλαίσιο φιλανθρωπικού σκοπού, καθώς και να καταστούν οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών περισσότερο προσβάσιμες στα πρόσωπα που είναι δυνατό να ωφεληθούν από αυτές⁵⁴.

84. Αυτή η ευρεία προσέγγιση που υιοθέτησε το Δικαστήριο όσον αφορά στις απαλλαγές ΦΠΑ ισχύει περισσότερο για τις μειώσεις του συντελεστή ΦΠΑ. Επιτρέπει να συμπεριληφθούν οι δικηγόροι στην κατηγορία των οργανισμών που εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του σημείου 15 του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ. Ο όρος «οργανισμός» υποδηλώνει, βέβαια, ένα μεμονωμένο πρόσωπο, το οποίο επιτελεί ειδική λειτουργία⁵⁵. Εντούτοις, αυτή η αυτοτελής έννοια του δικαίου της Ένωσης μπορεί να παραπέμψει σε ένα ή περισσότερα άτομα τα οποία εκμεταλλεύονται μια εταιρία, και όχι μόνο σε νομικά πρόσωπα. Στην προκειμένη περίπτωση, τα πρόσωπα που υποβάλλονται στο καθεστώς ΦΠΑ είναι οι δικηγόροι εκείνοι οι οποίοι υποστηρίζουν τους δικαιούχους του ευεργετήματος πενίας. Δεν έχει λοιπόν μεγάλη σημασία ο οργανισμός ή ο Δικηγορικός Σύλλογος στον οποίο ανήκουν οι εν λόγω δικηγόροι, και δεν έχει καμία σημασία το ότι ο διορισμός και η αμοιβή που λαμβάνουν για την εκπλήρωση αυτής της αποστολής αποφασίζονται από έναν κεντρικό φορέα.

54 — Προπαρατεθείσες αποφάσεις Gregg (σκέψεις 17 και 18) και Kingscrest Associates και Montecello (σκέψεις 30, 35 και 43), καθώς και απόφαση της 9 Φεβρουαρίου 2006, C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede (Συλλογή 2006, σ. I-1385, σκέψη 23).

55 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Gregg, και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Γ. Κοζιά σε αυτή την υπόθεση (σημείο 27), ο οποίος επικαλείται έναν «αυτόνομο φορέα», ξεχωριστό από τα πρόσωπα που τον δημιουργήσαν.

85. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι δικηγόροι που εργάζονται στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας εμπίπτουν αναμφιβόλως στην έννοια του «οργανισμού». Τέλος, η διαμάχη δεν αφορούσε κατά κύριο λόγο το σημείο αυτό, επειδή, σε σχέση με αυτό, αμφότεροι οι διάδικοι επικαλέστηκαν τη διασταλτική ερμηνεία που δίνει με τη νομολογία του το Δικαστήριο. Η Επιτροπή το αναγνωρίζει, δεχόμενη ότι το μόνο που τελεί υπό αμφισβήτηση είναι ο «φιλανθρωπικός χαρακτήρας» του οργανισμού που παρέχει την υπηρεσία.

86. Όσον αφορά αυτό το τελευταίο κριτήριο, οι διάδικοι υποστηρίζουν εντελώς αντίθετες απόψεις. Η οδηγία ΦΠΑ, όπως και προηγουμένως η έκτη οδηγία, δεν καθορίζει τις συνθήκες και τις ειδικές διατάξεις αναγνώρισεως του «φιλανθρωπικού χαρακτήρα» των οργανισμών που προβλέπονται στο σημείο 15 του παραρτήματος III. Πρέπει να παρατηρήσουμε ότι στη γαλλική απόδοση η έκφραση αυτή του παραρτήματος III της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί ακριβή επανάληψη της αντίστοιχης διάταξης της έκτης οδηγίας. Αντιθέτως, στην αγγλική απόδοση η διατύπωση άλλαξε σε σχέση με την προγενέστερη διάταξη, όπως επεσήμανα ήδη⁵⁶.

87. Η απαίτηση για μόνιμο χαρακτήρα, την οποία διατύπωσε η Επιτροπή, δεν προκύπτει ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, ούτε, κατά τη γνώμη μου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Είναι όμως αναγκαίο να παραδεχθούμε ότι απαιτείται ρητώς ο μόνιμος και σταθερός χαρακτήρας;

56 — Ο όρος «charitable» αντικαταστάθηκε «as being devoted to social wellbeing», που φαίνεται περισσότερο σύμφωνος με τη θέση που υιοθετήσε το Δικαστήριο στην απόφαση Kingscrest Associates και Montecello.

88. Κατά τη γνώμη μου, μια κάποια σταθερότητα στις φιλανθρωπικές δραστηριότητες, αν όχι ο μόνιμος χαρακτήρας, είναι απαραίτητη. Ωστόσο, ο μόνιμος χαρακτήρας είναι σχετικός, καθώς το κριτήριο του χρόνου δεν αρκεί αφ' εαυτού. Φρονώ ότι η κυρίαρχη, δηλαδή η σχεδόν αποκλειστική, δραστηριότητα του παρέχοντος τις υπηρεσίες πρέπει να έχει φιλανθρωπικό χαρακτήρα. Μια απλώς φιλανθρωπική πτυχή δεν αρκεί. Η «λειτουργική» ερμηνεία που υποστηρίζει η Γαλλική Δημοκρατία δεν συνάδει ούτε με το κείμενο ούτε και με τους σκοπούς της οδηγίας ΦΠΑ. Η προσέγγιση αυτή οδηγεί στην παράλογη κατάσταση του οργανισμού με διπλό πρόσωπο, να έχει δηλαδή φιλανθρωπικό χαρακτήρα όταν πραγματοποιεί ενέργειες φιλανθρωπικής φύσεως, αλλά να μην έχει φιλανθρωπικό χαρακτήρα στις άλλες περιπτώσεις. Μια τέτοια ερμηνεία οδηγεί σε σύγχυση μεταξύ των δυο καταστάσεων στην υποθετική περίπτωση που οι πράξεις φιλανθρωπικού χαρακτήρα αποτελούν τη μοναδική ένδειξη του φιλανθρωπικού χαρακτήρα. Σε αυτή την περίπτωση, θα αρκούσε να προβλεπόταν από το παράρτημα III της οδηγίας ΦΠΑ ότι ένας μειωμένος συντελεστής είναι δυνατό να υπάρξει σε περίπτωση που οι παρέχοντες ασκούν δραστηριότητα φιλανθρωπικής φύσεως.

89. Αυτή όμως δεν είναι η θέση που υιοθέτησε ο νομοθέτης. Δεν μπορεί να γίνει δεκτή η άποψη περί διπλοπρόσωπου οργανισμού, καθώς δεν το επιτρέπει η οδηγία ΦΠΑ, αντιθέτως προς τη δυνατότητα διαφοροποίησης, που προβλέπεται ρητά όσον στους οργανισμούς του δημοσίου. Το στοιχείο που θεωρώ καθοριστικό είναι το πεδίο στο οποίο εντάσσεται η δραστηριότητα και όχι ο σκοπός του οργανισμού. Πρέπει να εμμένουμε μάλλον στους φορείς και στις πράξεις τους, παρά στους σκοπούς που επιδιώκουν.

90. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι οι εθνικές αρχές διαθέτουν εξουσία εκτιμήσεως, προκειμένου να αναγνωρίσουν σε ένα νομικό πρόσωπο το καθεστώς οργανισμού με φιλανθρωπικό χαρακτήρα, εξουσία, όμως, η οποία πρέπει να ασκείται σύμφωνα με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης⁵⁷. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω νομολογία, συνάγεται ότι η διαδικασία αναγνωρίσεως του φιλανθρωπικού χαρακτήρα δεν εξαρτάται από μια καθαρά εθνική προσέγγιση. Ασφαλώς απόκειται στην αρμοδιότητα των αρχών των κρατών μελών να προσδώσουν αυτή την ιδιότητα, όμως υπό τον έλεγχο των εθνικών δικαστικών αρχών, οι οποίες πρέπει με τη σειρά τους να εργαστούν υπό το πρίσμα των απαιτήσεων του κοινοτικού δικαίου και να λάβουν υπόψη τα μη περιοριστικά κριτήρια που καθορίζουν οι αποφάσεις του Δικαστηρίου.

91. Προκειμένου περί των δραστηριοτήτων που ασκεί ένας δικηγόρος στο πλαίσιο του ευεργετήματος πενίας, τις οποίες προβλέπει ο γαλλικός γενικός φορολογικός κώδικας, πιστεύω ότι δεν μπορεί να γίνει λόγος για «φιλανθρωπικό χαρακτήρα» του εκάστοτε οργανισμού, επειδή η έννοια αυτή, κατά τη γνώμη μου, προϋποθέτει το μόνιμο και κυρίαρχο χαρακτήρα των δραστηριοτήτων του. Προς διασφάλιση της πρακτικής αποτελεσματικότητας της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και του περιοριστικού χαρακτήρα του παραρτήματος III, πρέπει να προκριθεί μια ερμηνεία των διατάξεων του σημείου 15 σύμφωνα με την οποία όχι μόνον η δραστηριότητα αλλά και ο εκάστοτε οργανισμός πρέπει να

57 — Βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσες αποφάσεις Kügler (σκέψεις 54 έως 56), Stichting Kinderopvang Enschede (σκέψη 23), και Kingscrest Associates και Montecello (σκέψεις 52 και 53).

διαθέτουν επαρκώς πρόδηλο, δηλαδή κυρίως, φιλανθρωπικό χαρακτήρα. Εντούτοις, αυτό το τελευταίο κριτήριο, σύμφωνα με τη συνήθη έννοια των όρων, δεν ικανοποιείται από τους δικηγόρους, δεδομένου ότι, κατά τη γνώμη μου, πρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι δραστηριότητες του οργανισμού, προκειμένου να καθοριστεί αν ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις που απαιτούνται από την εν λόγω διάταξη⁵⁸. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει ο προαναφερθείς διπλός «φιλανθρωπικός χαρακτήρας», οι εν λόγω παροχές υπηρεσιών δεν πληρούν το σύνολο των προϋποθέσεων της εφαρμογής μειωμένου συντελεστή ΦΠΑ που ορίζει η οδηγία.

δεν πρέπει να επωφελούνται από μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ⁵⁹.

VI — Δικαστικά έξοδα

92. Ως εκ τούτου, θεωρώ ότι η παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως είναι βάσιμη στον βαθμό που οι παροχές υπηρεσιών από τους δικηγόρους, που προβλέπονται στο άρθρο 279, στοιχείο ζ', του γενικού φορολογικού κώδικα δεν εμπίπτουν στην κατηγορία που αναφέρεται στο σημείο 15 του εν λόγω παραρτήματος, μοναδική διάταξη που επικαλείται προς υπεράσπισή της η Γαλλική Δημοκρατία, δηλαδή ότι «η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών από οργανισμούς που αναγνωρίζονται από τα κράτη μέλη ως έχοντες φιλανθρωπικό χαρακτήρα και ασχολούνται με την κοινωνική πρόνοια και τις κοινωνικές ασφαλίσεις», και ότι, επομένως

93. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.

94. Η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Γαλλικής Δημοκρατίας στα δικαστικά έξοδα. Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό το αίτημα αν, όπως προτείνω, γίνει δεκτή η προσφυγή λόγω παραβάσεως.

58 — Εκτός από τις τρεις προπαρατεθείσες αποφάσεις, βλ. απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2001, C-267/99, Adam (Συλλογή 2001, σ. I-7467, σκέψη 35 επ.), καθώς και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston, οι οποίες παρουσιάστηκαν στις 10 Σεπτεμβρίου 2009 στην υπόθεση C-262/08, CopyGene, η οποία εξακολουθεί να εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου (σημείο 73 επ.).

59 — Βλ. απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf (Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 21 επ.), η οποία αναφέρει ότι «ο χαρακτηρισμός ενός οργανισμού ως οργανισμού "μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος" πρέπει να γίνει με το να ληφθεί υπόψη το σύνολο των δραστηριοτήτων του οργανισμού αυτού».

VII — Συμπέρασμα

95. Λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω παρατηρήσεις, προτείνω στο Δικαστήριο να λάβει την εξής απόφαση:

- «1) Η Γαλλική Δημοκρατία, εφαρμόζοντας μειωμένο συντελεστή φόρου προστιθέμενης αξίας στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν οι δικηγόροι, οι δικηγόροι του Συμβουλίου της Επικρατείας και οι δικηγόροι του Ακυρωτικού Δικαστηρίου, για τις οποίες καταβάλλεται από το Δημόσιο πλήρης ή μερική αποζημίωση στο πλαίσιο της παροχής του ευεργετήματος πενίας, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 96 και 98, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

- 2) Καταδικάζει τη Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.»