

## CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. JÄÄSKINEN

van 11 februari 2010<sup>1</sup>

### I — Inleiding

1. De Franse Republiek past sinds 1 april 1991 op grond van artikel 279 van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek) een tot 5,5% verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) toe op de diensten verricht door advocaten, advocaten bij de Conseil d’État (Frankrijk) en bij de Cour de cassation (Frankrijk) en procureurs (hierna: „advocaten”), waarvoor deze door de Staat in het kader van de rechtsbijstandsregeling geheel of gedeeltelijk worden vergoed.

2. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Franse Republiek, door een dergelijk verlaagd tarief toe te passen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 96 en 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

3. Als verweer heeft de Franse Republiek aangevoerd dat de door advocaten in het

kader van de gefinancierde rechtsbijstand verrichte diensten vallen onder de „levering [...] van diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid”, bedoeld in punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn, zodat die diensten in aanmerking kunnen komen voor een verlaagd btw-tarief.

### II — Rechtskader

#### A — *Het recht van de Europese Unie*<sup>2</sup>

4. Bij de btw-richtlijn is ter wille van de duidelijkheid en de rationele ordening van de tekst overgegaan tot herschikking van de bepalingen van de Zesde richtlijn 77/388/EEG

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Daar het door de Commissie aan de Franse Republiek gezonden met redenen omkleed advies dateert van 15 december 2006, vermeld ik de bepalingen van het EG-Verdrag met de nummering die gold vóór de inwerkingtreding van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), aangezien laatstgenoemde richtlijn herhaaldelijk substantieel is gewijzigd.

8. Artikel 97, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat vanaf 1 januari 2006 tot en met 31 december 2010 het normale tarief niet lager mag zijn dan 15%.

9. Artikel 98 van de btw-richtlijn bepaalt:

5. De btw-richtlijn, die op 1 januari 2007 in werking is getreden, heeft de bepalingen van de Zesde richtlijn met ingang van die datum ingetrokken en vervangen. De continuïteit tussen de twee teksten blijkt duidelijk uit artikel 411, lid 2, van de btw-richtlijn, met name omdat dit artikel verwijst naar de concordantietabel in bijlage XII.

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

6. De artikelen 96 en volgende van de btw-richtlijn corresponderen in wezen met artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

7. Artikel 96 van de btw-richtlijn bepaalt:

[...]”

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

10. Bijlage III bij de btw-richtlijn, met het opschrift „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”,

noemt in punt 15 de „levering van goederen en diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, voor zover deze handelingen niet krachtens de artikelen 132, 135 en 136 vrijgesteld zijn”.<sup>3</sup>

f. de diensten waarvoor de advocaten, de advocaten bij de Conseil d'État en bij de Cour de cassation en de procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling geheel of gedeeltelijk door de Staat worden vergoed; [...]<sup>5</sup>

## B — Nationale wetgeving

11. Artikel 279 van de code général des impôts, zoals gewijzigd bij artikel 32 IV van de begrotingswet voor 1991 (wet 90-1168 van 29 december 1990), bepaalt met ingang van 1 april 1991<sup>4</sup>:

„De belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven tegen een verlaagd tarief van 5,50% ter zake van: [...]

3 — Bijlage H bij de Zesde richtlijn, die is ingevoerd bij richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de btw-tarieven) (PB L 316, blz. 1), bevatte eveneens een „[l]ijst van de leveringen van goederen en de diensten waarop verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast” en vermeldde als veertiende categorie: „[l]evering van goederen en dienstverrichtingen door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid, voor zover deze prestaties niet zijn vrijgesteld op grond van artikel 13”.

4 — Deze bepaling, die vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn niet toepasselijk was, behoort dus niet tot de daarin voorziene overgangsbepalingen, met name niet tot de bepalingen van artikel 28, lid 2, van die richtlijn, waarnaar de Commissie in haar verzoekschrift verwijst.

## III — De precontentieuze procedure

12. Van mening dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief op de diensten verricht door advocaten, advocaten bij de Conseil d'État en bij de Cour de cassation en procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling, zoals bepaald in artikel 279, sub f, van de code général des impôts, niet verenigbaar is met de bepalingen van artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn in samenhang met die van bijlage H daarbij, heeft de Commissie de procedure van artikel 226 EG ingeleid en op 10 april 2006 de Franse Republiek een aanmaningsbrief gezonden.

13. Aangezien de argumenten die de Franse autoriteiten aanvoerden in hun antwoord van 12 juni 2006 de Commissie niet konden overtuigen, heeft zij hun bij brief van 15 december

5 — Artikel 279 van de Code général des impôts is laatstelijk gewijzigd bij artikel 22 van wet 2009-888 van 22 juli 2009, welke wijziging geen gevolgen heeft voor het bepaalde in punt f.”

2006 een met redenen omkleed advies doen toekomen, waarin zij hun verzoekt binnen twee maanden na ontvangst ervan de nodige maatregelen te nemen om dit advies op te volgen.

14. Bij brief van 13 februari 2007 heeft de Franse Republiek aangegeven dat zij de geformuleerde grief ongefundeerd achtte. Na te hebben vastgesteld dat de lidstaat de verweten inbreuk niet had beëindigd, heeft de Commissie het onderhavige beroep wegens niet-nakoming ingesteld op basis van de artikelen 96 en 98, lid 2, van de btw-richtlijn, die artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn met ingang van 1 januari 2007 hebben vervangen.

#### IV — De procedure voor het Hof

15. Met haar verzoekschrift vraagt de Commissie het Hof vast te stellen dat de Franse Republiek, door een verlaagd btw-tarief toe te passen op de diensten van advocaten waarvoor deze door de Staat in het kader van de rechtsbijstandsregeling geheel of gedeeltelijk worden vergoed, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 96 en 98, lid 2, van de btw-richtlijn. Zij stelt dat die dienstverrichters niet kunnen worden aangemerkt als „organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid” in de zin van die richtlijn. De Commissie

verzoekt het Hof ook de Franse Republiek te verwijzen in de kosten.

16. De verwerende lidstaat, die de betrokken bepalingen anders uitlegt, concludeert tot verwerping van het beroep en tot verwijzing van de Commissie in de kosten.

#### V — Onderzoek van de niet-nakoming

17. Ik zal eerst het grondrecht karakter van de rechtsbijstand bespreken en de wijze waarop deze in Frankrijk is geregeld. Vervolgens behandel ik enkele economische aspecten van de zaak en de in casu relevante interpretatiemethoden, alvorens de betrokken bepalingen te onderzoeken. Maar vooraf dient de toepassing in de tijd van die bepalingen te worden gepreciseerd.

##### A — *De ratione temporis toepasselijke bepalingen*

18. Om te beginnen wijs ik erop, zoals de Commissie heeft opgemerkt zonder op dit punt door de Franse Republiek te zijn

weersproken, dat de bepalingen van de btw-richtlijn moeten worden toegepast, en niet die van de Zesde richtlijn, aangezien de aan de Franse autoriteiten gestelde termijn om het met redenen omkleed advies op te volgen is verstreken op een datum na de intrekking van de Zesde richtlijn op 1 januari 2007.

*B — Rechtsbijstand als bestanddeel van het grondrecht op toegang tot een rechter*

19. Het recht op effectieve toegang tot een rechterlijke instantie, met name door opheffing van eventuele financiële belemmeringen voor die toegang, is erkend als grondrecht, zowel in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens<sup>6</sup> (hierna: „EVRM”) als in het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, vastgesteld door de Algemene Vergadering van de Verenigde Naties.<sup>7</sup> De mogelijkheid van kosteloze bijstand van een toegevoegde advocaat is in die teksten evenwel enkel uitdrukkelijk gewaarborgd voor een verdachte, dus in het kader van het strafproces.

20. Het Europees Hof voor de rechten van de mens heeft dit recht echter uitgebreid tot

6 — Artikel 6, lid 3, van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950.

7 — Artikel 14, lid 3, punt d, *in fine*, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, opgesteld voor ondertekening op 19 december 1966.

civiele procedures.<sup>8</sup> In een arrest van 9 oktober 1979<sup>9</sup> heeft het beslist dat artikel 6, lid 1, EVRM de verdragsluitende staten slechts verplicht de noodzakelijke maatregelen te nemen om te voorzien in kosteloze rechtsbijstand wanneer die onontbeerlijk blijkt om een effectieve toegang tot de rechter te waarborgen, hetzij omdat de wet vertegenwoordiging door een advocaat voorschrijft, hetzij vanwege de complexiteit van de procedure of de zaak.<sup>10</sup> Het Hof heeft dit artikel aldus uitgelegd dat het het beginsel bevat, dat rechtsbijstand een nuttig, maar niet systematisch noodzakelijk instrument is om het recht op toegang tot de rechter daadwerkelijk te kunnen uitoefenen en om aldus een eerlijk proces in de zin van die bepaling mogelijk te maken. Dat recht is dus niet absoluut. Rechtsbijstand moet enkel dwingend worden verleend wanneer zonder een dergelijke ondersteuning een effectief beroep op de rechter niet gewaarborgd zou zijn.

21. Mijns inziens wordt rechtsbijstand steeds meer beschouwd als een noodzakelijke sociale factor om de doeltreffendheid van het grondrecht op toegang tot de rechter en dus tot het recht in het algemeen te garanderen.

8 — In het arrest *Golder* van 21 februari 1975 (Serie A, nr. 18, §§ 35 e.v.) heeft het namelijk verklaard dat „artikel 6, lid 1, (art. 6-1) [EVRM] eenieder het recht waarborgt om elk geschil over zijn burgerlijke rechten en verplichtingen voor te leggen aan een rechter. De bepaling omvat aldus het „recht op een rechter”, waarvan het recht op toegang, namelijk het recht om zich tot de rechter in burgerlijke zaken te wenden, slechts een aspect vormt.”

9 — Arrest *Airey v Ierland* (Serie A, nr. 32, § 26).

10 — In laatstgenoemd geval heeft het Hof onderstreept dat het onthouden van rechtsbijstand de justitiabelen van de kans kon beroven om hun zaak effectief voor een rechter te verdedigen en tot procedurele ongelijkheid kon leiden, hetgeen onaanvaardbaar is, gelet op het begrip „een eerlijk proces”. Zie met name EHRM, arrest *Steel en Morris* van 15 februari 2005 (*Recueil des arrêts et décisions* 2005-II, § 72).

22. Deze ontwikkeling blijkt met name uit het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie<sup>11</sup>, waarvan artikel 47, met het opschrift „Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”, het recht op rechtsbijstand vastlegt en regelt, en wel voor elk soort gerecht. De laatste alinea van dit artikel luidt: „Rechtsbijstand wordt verleend aan degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, voor zover die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen.” Die tekst is onmiskenbaar geheel in aansluiting op de rechtspraak van het Europees Hof voor de rechten van de mens opgesteld.

23. Ook richtlijn 2002/08/EG van de Raad van 27 januari 2003 tot verbetering van de toegang tot de rechter bij grensoverschrijdende geschillen, door middel van gemeenschappelijke minimumvoorschriften betreffende rechtsbijstand bij die geschillen<sup>12</sup>, verwijst uitdrukkelijk naar het EVRM en naar het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

24. Om te beginnen is het doel, vergemakkelijking van de toegang tot de rechter en tot het recht in het algemeen voor degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, dus in overeenstemming met de

fundamentele waarden van het stelsel van rechtsbescherming in de Unie.

### C — De rechtsbijstandsregeling in Frankrijk

25. Op grond van wet 91-647 van 10 juli 1991 inzake de rechtsbijstand<sup>13</sup> kunnen natuurlijke of rechtspersonen die niet over toereikende financiële middelen beschikken<sup>14</sup>, bijstand ontvangen om hun aanspraken in rechte te doen gelden.

26. De ontvanger van rechtsbijstand hoeft geen voorschot of zekerheid te betalen en is tevens volledig of gedeeltelijk vrijgesteld van de betaling van alle kosten die samenhangen met de procedure waarvoor die bijstand is verleend.

11 — Het op 7 december 2000 te Nice geproclameerde Handvest (PB C 364, blz. 1) is bij de vaststelling van het Verdrag van Lissabon gewijzigd en juridisch bindend geworden (PB 2007, C 303, blz. 1).

12 — PB L 26, blz. 41.

13 — Artikel 1 van deze wet bepaalt enerzijds dat de wet de toegang tot de rechter en tot het recht wil waarborgen, en anderzijds dat de rechtshulp omvat de rechtsbijstand, de bijstand bij de toegang tot het recht en de bijstand van een advocaat tijdens de voorlopige hechtenis en bij de strafbemiddelingsprocedure en de „composition pénale” (bepaalde vorm van transactie in het Franse recht).

14 — Sommige categorieën personen, genoemd in de artikelen 4, 6, 9-1 en 9-2 van die wet, hoeven niet te voldoen aan deze draagkrachteisen. Dit geldt met name voor minderjarigen en slachtoffers van zeer ernstige misdrijven.

27. Indien volledige rechtsbijstand wordt verleend, neemt de Staat alle voor de betrokken justitiabele ontstane kosten voor zijn rekening (honorarium van de advocaten en procureurs, kosten van de gerechtsdeurwaarders, honorarium van notarissen, expertisekosten, etc.<sup>15</sup>). Het — forfaitaire — bedrag van de vergoeding van de advocaten wordt vastgesteld volgens een tabel die berust op een uit een aantal normpunten bestaande basiscoëfficiënt<sup>16</sup> voor de verschillende soorten gerechtelijke procedures.<sup>17</sup>

28. Wanneer het om gedeeltelijke rechtsbijstand gaat, draagt de Staat slechts een deel van het honorarium van de personen die betrokken zijn bij de rechtspleging. Dit deel wordt vastgesteld volgens een percentage van de volledige rechtsbijstand, dat omgekeerd evenredig is aan de financiële middelen van de ontvanger van de bijstand.<sup>18</sup> De advocaat heeft dan recht op een aanvullend honorarium, dat kan variëren. Over het bedrag van het aanvullende honorarium wordt vrij onderhandeld tussen de advocaat en zijn cliënt, maar wel op basis van in de wet vastgestelde

criteria, met name van financiële aard.<sup>19</sup> Voor de aanvang van de werkzaamheden moet hierover een schriftelijke overeenkomst worden gesloten, die op straffe van nietigheid ter toetsing moet worden voorgelegd aan de deken van de orde van advocaten.

29. In Frankrijk bestaan geen openbare bureaus voor rechtshulp die de diensten van de advocaten aanvullen, zoals in Finland<sup>20</sup> en enkele Duitse deelstaten.

#### D — *De economische aspecten van de zaak*

30. De btw is een algemene verbruiksbelasting op alle in de lidstaten van de Unie verbruikte of gebruikte goederen en diensten. Wat de diensten van advocaten of procureurs

15 — Anders dan de diensten van advocaten en daarmee gelijkgestelden vallen de diensten van de andere bij de rechtspleging betrokken personen niet onder een verlaagd btw-tarief op grond van artikel 279 van de code général des impôts.

16 — Zie artikel 27, tweede alinea en volgende, van de wet van 10 juli 1991 en de artikelen 90 en volgende van decreet nr. 91-1266 van 19 december 1991 inzake de toepassing van die wet. De bijdrage van de Franse Staat aan de vergoeding voor de advocaten die de ontvanger van volledige rechtsbijstand bijstaan, wordt bepaald door het product van het in de begrotingswet bepaalde bedrag van de normpunten en de bij decreet vastgestelde vermenigvuldigingscoëfficiënten.

17 — Het gaat om de bestuursrechtbanken, de civiele, strafrechtelijke en sociale rechtbanken, in eerste en tweede aanleg, en de Conseil d'État en de Cour de cassation.

18 — De percentages zijn 85%, 70%, 55%, 40%, 25% en 15%.

19 — Artikel 35, tweede alinea, van de wet van 10 juli 1991 bepaalt dat de partijen „met inachtneming van de complexiteit van het dossier, de werkomvang en de met de aard van de zaak samenhangende kosten, het bedrag en de wijze van betaling van dit aanvullende honorarium vaststellen onder voorwaarden die verenigbaar zijn met het inkomen en het vermogen van de ontvanger”. In de vierde alinea is bepaald: „Wanneer de balie waartoe de advocaat behoort, een methode voor de honorariumberekening opstelt die de hierboven genoemde criteria in acht neemt, wordt het bedrag van de aanvulling berekend volgens die berekeningsmethode.”

20 — Zie arrest van 29 oktober 2009, Commissie/Finland (C-246/08, Jurispr. blz. I-10605, punten 5 e.v.), en de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer (punten 8 e.v. en punt 28) in deze zaak, die betrekking had op het begrip „economische activiteit” in de zin van de Zesde richtlijn.

betreft, is het de cliënt die als eindverbruiker gebruik maakt van de dienst en op wie volgens de opzet van de btw die belasting dus drukt. In het kader van de gefinancierde rechtsbijstand wordt deze economische last hetzij volledig, hetzij gedeeltelijk door de Staat gedragen.

31. Bij verlening van volledige rechtsbijstand heeft de ontvanger eigenlijk geen weet van de toepassing van een verlaagd btw-tarief. Aangezien de advocatenkosten niet voor zijn rekening komen, merkt de betrokkene niets van de ten laste van de algemene staatskas gaande bevoordeling die de verlaging van het btw-tarief is.<sup>21</sup> De toepassing van een verlaagd tarief beperkt in dit geval in feite de omvang van de begrotingsmiddelen die rechtstreeks bestemd zijn ter financiering van de rechtsbijstand, en tegelijkertijd betaalt de Staat minder belastingen aan zichzelf.

32. De ontvanger van gedeeltelijke rechtsbijstand daarentegen moet zijn advocaat een via

onderhandelingen tot stand gekomen aanvullend honorarium betalen. Door de toepassing van een verlaagd btw-tarief ontvangt de betrokkene weliswaar een fiscale steun naast de rechtstreekse steun in de vorm van de rechtsbijstand. Dit positieve resultaat voor de justitiabele wordt echter enkel bereikt wanneer het aanvullende honorarium (exclusief btw) wordt vastgesteld op het laagste niveau dat acceptabel is voor de advocaat. Wordt het honorarium (inclusief btw) daarentegen vastgesteld op het absolute maximum dat voor de cliënt acceptabel is, komt het belastingvoordeel ten goede aan de advocaat. Binnen deze twee uitersten wordt de marge tussen het verlaagde en het normale tarief verdeeld tussen partijen. Vaststaat dat een verlaagd btw-tarief niet noodzakelijk ten goede komt aan de eindverbruiker.<sup>22</sup>

33. Uit rechtsvergelijkend onderzoek blijkt dat de Franse Republiek niet de enige lidstaat van de Unie is met een bijzondere regeling voor de diensten van advocaten in het kader van gefinancierde rechtsbijstand. Volgens een document van de Commissie<sup>23</sup> geldt voor die diensten niet alleen in Frankrijk, maar ook in Portugal een verlaagd btw-tarief. Het

21 — Gezien het feit dat de btw voor de ontvanger van volledige rechtsbijstand pijnloos en onzichtbaar is, gaat het om een verkapte fiscale steun, zoals Roland du Luart heeft geconstateerd in een rapport van de Franse Senaat van 9 oktober 2007 (Informatief rapport van de Senaat nr. 23 van de gewone zitting 2007/2008, toegankelijk op de internetsite van de Senaat, blz. 82).

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

23 — Zie het document met de titel „Taux de TVA appliqués dans les États membres de la Communauté européenne — Situation au 1er juillet 2009” (Btw-tarieven in de lidstaten van de Europese Gemeenschap — situatie op 1 juli 2009), [taxud.d.1(2009)307669 — FR], toegankelijk op de internetsite van de Commissie, met name blz. 19 e.v. Als waarschuwing vermeldt de Commissie dat, aangezien het document is opgesteld op basis van inlichtingen van de lidstaten, maar sommige inlichtingen door een aantal lidstaten nog niet zijn geverifieerd, zij niet aansprakelijk is voor de inhoud ervan en evenmin kan worden geacht de wetgeving van de lidstaten te hebben goedgekeurd.



document vermeldt dat in laatstgenoemde lidstaat voor diensten in het kader van rechtsbijstand of van toevoeging, diensten betreffende het personen- en familierecht en diensten betreffende het arbeidsrecht een verlaagd tarief van 5% geldt tegenover 5,5% in Frankrijk, terwijl voor de overige diensten van advocaten een btw-tarief van 20% geldt tegenover 19,6% in Frankrijk.

rechtsbijstand in rekening brengen. De hoogte van de aan de begunstigden verleende bijstand, en niet het toegepaste btw-tarief is bepalend voor de toegankelijkheid van de door de advocaten verleende diensten.

34. In dit stadium rijst de prangende vraag: Zou de toepassing van het normale btw-tarief de toegang tot de rechter beperken, zoals de Franse Republiek stelt?

35. De Commissie is het met die opvatting van de Franse Republiek niet eens, want in haar verzoekschrift stelt zij dat, zoals ik zojuist heb opgemerkt, de toepassing van het normale btw-tarief zonder consequenties blijft voor de justitiabele wanneer de Staat het hem gefactureerde honorarium volledig betaalt. Alleen bij een gedeeltelijke verlening van rechtsbijstand is er sprake van een negatief gevolg. Bovendien zou de Franse Republiek bij toepassing van het normale tarief op de diensten van advocaten en procureurs in het kader van de rechtsbijstandsregeling meer middelen kunnen innen, die met name kunnen worden gebruikt voor verhoging van de voor de bijstandsverlening beschikbare kredieten. De Franse regering zou aldus alle bedragen inclusief btw kunnen betalen die advocaten en procureurs de ontvangers van

36. Anders gezegd, de Commissie stelt dat de toepassing van het normale btw-tarief geen gevolgen heeft voor de financiële positie van de begunstigden wanneer de bijdrage van de Staat de rechtsbijstand volledig zou dekken, en dat de Franse autoriteiten de regeling voor de gedeeltelijke rechtsbijstand kunnen wijzigen indien zij de betrokken justitiabelen graag financieel willen ondersteunen. Mijns inziens is de analyse die de Commissie heeft gemaakt van de economische gevolgen van de bepalingen van artikel 279, sub f, van de code général des impôts, juist.

37. Voorts zijn de fiscale neutraliteit en het ontbreken van door de regeling veroorzaakte concurrentievervalsing, waar de Franse Republiek zich op beroept, niet van doorslaggevend belang voor de uitlegging van de in punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn gebruikte bewoordingen. In dit verband merk ik op dat het argument dat een maatregel fiscaal neutraal is, in de opzet van de btw-richtlijn

en in de rechtspraak van het Hof<sup>24</sup> eerder een grond is voor beperking van de werkingssfeer van uitzonderingen op de regel van heffing tegen het normale tarief (afwijkingen, vrijstellingen, etc.) dan een rechtvaardigingsgrond voor uitbreiding van de draagwijdte ervan. Het komt ook voor dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, een minder strikte uitlegging van de betrokken begrippen ondersteunt.<sup>25</sup> Maar in casu lijkt mij dat niet essentieel, want het doel van de artikelen 96 en 98, lid 2, en van bijlage III bij de btw-richtlijn is niet zozeer het voorkomen van concurrentievervalsing als wel het bevorderen van een geleidelijke harmonisatie van de wetgeving van de lidstaten, door de btw-tarieven nader tot elkaar te brengen en door de voor verlaagde tarieven in aanmerking komende verrichtingen te beperken.

*E — Algemene opmerkingen over de uitlegging van punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn*

1. De toepassing van de rechtspraak over btw-vrijstellingen

38. Mij is geen specifieke rechtspraak op dit terrein bekend. Het Hof is mijns inziens

24 — Rosas, A., „Value Added Tax and Distortion of Competition”, in *EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tiili*, Kanninen, H., Korjus, N., en Rosas, A., Hart (red.), Oxford & Portland, Oregon, 2009, blz. 275 e.v., met name blz. 277-282 en blz. 289.

25 — Arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 19), inzake de uitlegging van de Zesde richtlijn.

althans nog niet om uitlegging gevraagd van de begrippen in punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn, en ook niet van de equivalente begrippen in categorie 14 van bijlage H bij de Zesde richtlijn.

39. Volgens de Franse Republiek moet echter de uitlegging worden toegepast die het Hof heeft gegeven aan de identieke formulering „organisatie die [...] als instelling van sociale aard wordt erkend” in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, thans artikel 132, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn. Ter onderbouwing van dit standpunt merkt zij op dat artikel 98 van de btw-richtlijn verwijst naar artikel 132, en daaruit leidt zij af dat de op het terrein van verlaagde btw-tarieven en btw-vrijstelling gebruikte termen uniform moeten worden opgevat.

40. De uitleggingsbeginselen die zijn ontwikkeld in het kader van de rechtspraak over de btw-vrijstellingen, zijn mijns inziens inderdaad relevant en kunnen zinvol worden toegepast bij de uitlegging van bijlage III inzake de verlaagde btw-tarieven.<sup>26</sup> Ik ben van mening dat ter wille van de samenhang dezelfde criteria voor identieke begrippen moeten worden toegepast, temeer daar het betrokken

26 — Ik merk evenwel op dat de vrijstellingen voor de lidstaten dwingend zijn, terwijl de verlaagde tarieven optioneel zijn.

tarief in casu zo laag is (5,5 %) in vergelijking met het normale tarief (19,6 %), dat de gevolgen van die verlaging van de btw lijken op die van een vrijstelling.

te passen op bepaalde categorieën werkzaamheden met een sociaal en/of voor het publiek belangrijk doel.<sup>29</sup>

## 2. Relevante uitleggingsmethoden

41. De rechtspraak van het Hof geeft duidelijk aan dat de bepalingen inzake de btw-vrijstellingen moeten worden uitgelegd in het licht en met eerbiediging van de met die vrijstellingen nagestreefde doeleinden.<sup>27</sup> Zo heeft het Hof onderstreept dat het doel van een vrijstelling van bepaalde diensten die van algemeen belang worden geacht, het verlichten van de fiscale last voor de consumenten is.<sup>28</sup>

42. Dezelfde teleologische benadering moet worden gehanteerd voor de bepalingen over de verlaagde btw-tarieven. Blijkens de lijst van goederen en diensten waarop het verlaagde tarief mag worden toegepast, zoals vervat in bijlage H bij de Zesde richtlijn en vervolgens in bijlage III bij de btw-richtlijn, lijkt de wetgever de lidstaten de mogelijkheid te hebben willen bieden om een verlaagd btw-tarief toe

43. Bijlage III bij de btw-richtlijn is evenwel, net als eerder bijlage H bij de Zesde richtlijn, oorspronkelijk niet gebaseerd op bepaalde coherente uitgangspunten. De verschillende daarin opgesomde categorieën vormen geen gestructureerd geheel.<sup>30</sup> Ze lijken het resultaat van de overneming van een reeks verlaagde tarieven die voorheen in de lidstaten bestonden. Die opzet, zonder interne logica, werkt niet echt en maakt een contextuele uitlegging niet mogelijk. Er zijn derhalve weinig constructieve antwoorden te verwachten van de analyse van de voorbereidende werkzaamheden.<sup>31</sup>

## 3. De meer of mindere uitlegging van de betrokken begrippen

44. Volgens de Commissie vereisen de begrippen in punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn een „strikte”, ja zelfs „enge” uitlegging, gezien het feit dat het gaat om

27 — Zie met name arresten van 6 november 2003, Dornier (C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punt 42); 26 mei 2005, Kingscrest Associates en Montecello (C-498/03, Jurispr. blz. I-4427, punt 29), en 3 april 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Jurispr. blz. I-1817, punt 30).

28 — Zie punten 23, 30 e.v. van de conclusie van advocaat-generaal Sharpston in zaak C-434/05 betreffende de Zesde richtlijn (arrest van 14 juni 2007, Horizon College, Jurispr. blz. I-4793).

29 — Zie ook punt 47 van de conclusie van advocaat-generaal Mazák in zaak C-442/05, reeds aangehaald, betreffende de bepalingen van bijlage H bij de Zesde richtlijn.

30 — In haar reeds aangehaalde conclusie in de zaak C-434/05 merkt advocaat-generaal Sharpston op dat de lijsten in de bijlagen bij de Zesde richtlijn niet systematisch zijn en daardoor ruimte laten voor gissingen omtrent de bedoeling van de gemeenschapswetgever.

31 — Zie arrest van 8 juni 2000, Epson Europe (C-375/98, Jurispr. blz. I-4243, punt 19 *in fine*).

uitzonderingen op het beginsel dat het normale btw-tarief toepasselijk is. In dit verband baseert zij zich op het arrest van het Hof in zaak C-83/99, dat betrekking heeft op het verlaagde btw-tarief dat is toegestaan volgens bijlage H, categorie 5, bij de Zesde richtlijn.<sup>32</sup>

praktijken op het gebied van het verrichten van diensten van sociale aard moeten in aanmerking worden genomen en de betrokken afwijkingen moeten wel effect kunnen sorteren. Mijns inziens was dat de filosofie van het Hof in het arrest Kingscrest.<sup>35</sup> Deze gedachte blijkt ook uit het arrest Horizon College<sup>36</sup> en uit twee recente arresten.<sup>37</sup>

45. De werkingssfeer van een regeling die een uitzondering op een algemeen beginsel invoert, in casu het beginsel van belastingheffing, moet inderdaad strikt worden opgevat.<sup>33</sup> Dit betekent echter niet dat een al te restrictieve benadering moet worden gehanteerd. Zo heeft het Hof inzake de vrijstellingen voor bepaalde diensten van algemeen belang geoordeeld dat het begrip „organisaties die als instellingen van sociale aard worden erkend [...] niet al te eng mag worden uitgelegd”.<sup>34</sup>

47. De in bijlage III bij de btw-richtlijn vervatte lijst van goederen en diensten die in aanmerking kunnen komen voor een verlaagd tarief is bewust als limitatief en niet als louter illustratief bedoeld. Deze opsomming is in beginsel uitputtend gezien artikel 98. Hoewel ook de lijst van btw-vrijstellingen limitatief is, heeft dat het Hof evenwel niet belet om een niet-beperkende kwalificatie ter zake te hanteren.

46. De uitlegging van de btw-richtlijn mag namelijk niet zo restrictief zijn dat zij oplossingen zou uitsluiten die sommige lidstaten hebben gekozen voor de organisatie van een activiteit die valt onder een in die tekst uitdrukkelijk voorziene speciale regeling. De bestaande verschillen tussen de nationale

48. Mijns inziens moet de uitlegging van de btw-richtlijn in wezen worden gebaseerd op de fiscale en economische doelstellingen van de algemene regeling van deze verbruiksbelasting, die bovendien deel uitmaakt van de grondslag van de eigen middelen van de Unie. Vanuit dit oogpunt gezien kan worden vastgesteld dat de draagwijdte van de economische activiteiten waarvoor een uitzondering

32 — Arrest van 18 januari 2001, Commissie/Spanje (C-83/99, Jurispr. blz. I-445, punten 19 en 20), waarin het Hof heeft verklaard dat de bepaling inzake het „vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben” niet van toepassing is op de tol voor wegeninfrastructuur.

33 — Met name arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13).

34 — Arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald (punten 29-32), inzake de uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn. Zie ook arrest Gregg, reeds aangehaald (punt 17); arrest van 3 april 2003, Hofmann (C-144/00, Jurispr. blz. I-2921, punten 24 e.v.), en arrest Dornier, reeds aangehaald (punt 48).

35 — Ibidem.

36 — Arrest Horizon College, reeds aangehaald (punt 16): „[...] Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 13 zijn gebruikt aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren.”

37 — Arresten van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Jurispr. blz. I-11079, punt 25), en 28 januari 2010, Eulitz (C-473/08, Jurispr. blz. I-907, punt 27).

geldt niet kan worden verruimd door een ruimhartige uitlegging.

inziens in casu geen speciale problemen op te leveren, want, zoals ik hieronder nog zal aangeven, het staat vast dat op het gebied van de btw zelfs een natuurlijke persoon die alleen handelt, als een „organisme” (organisatie) kan worden beschouwd. Die uitlegging kan ook op advocaten worden toegepast.

#### 4. De uitlegging van de gebruikte termen

51. De uitlegging van „caractère social” lijkt me problematischer. Over dit eerste deel van de voorwaarden van punt 15 van bijlage III kan namelijk, gelet op de verschillende taalversies van deze tekst, het volgende worden opgemerkt:

##### a) De verschillen tussen de taalversies

49. Uit een vergelijking van de verschillende taalversies van de btw-richtlijn blijkt dat de gebruikte termen in punt 15 van bijlage III niet precies overeenkomen met de in de Franse versie gebruikte begrippen.

— in de Duitse versie verwijst de term „gemeinnützige” naar de idee van „algemeen nut”;

50. Het begrip „organisme” in de Franse versie komt niet op dezelfde wijze in alle andere versies voor. De diversiteit van de gebruikte termen voor het begrip „organisme” en de invloed ervan op de uitleggingsproblemen zijn eerder gesignaleerd.<sup>38</sup> Die term hoeft mijns

— in de Deense versie correspondeert het woord „velgørend” rechtstreeks met het Engelse woord „charitable”, dat in de Engelse versie van bijlage H bij de Zesde richtlijn werd gebruikt, maar in de huidige Engelse versie is vervangen door „well-being”, aangezien de term „charitable” in de zaak Kingscrest te eng werd geacht.<sup>39</sup>

52. Wat de tweede reeks voorwaarden van punt 15 van bijlage III betreft, kan worden

38 — Zie met name de conclusie van advocaat-generaal Kokott in zaak C-505/07 (arrest van 1 oktober 2009, *Compañía Española de Comercialización de Aceite*, Jurispr. blz. I-8963, punt 45).

39 — Arrest *Kingscrest Associates en Montecello*, reeds aangehaald (punten 21 e.v.), en conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer (punten 23 e.v.).

opgemerkt dat de Franse versie verwijst naar de idee van een individuele handeling („œuvre”), dat de Engelse, de Deense, de Italiaanse, de Finse en de Zweedse versie eerder doen denken aan een activiteit in algemene zin, terwijl in de Duitse en de Poolse versie sprake is van een sector of een gebied, dus nog neutralere termen.

53. Uit deze verschillen tussen de taalversies blijkt een extrinsieke dubbelzinnigheid die de intrinsieke dubbelzinnigheid van de in de Franse versie van punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn gebruikte termen versterkt.<sup>40</sup>

54. Vaststaat evenwel dat om de uniforme toepassing van het recht van de Unie te waarborgen, bij verschillen tussen de taalversies van een en dezelfde handeling geen enkele versie op zichzelf mag worden beschouwd noch voorrang mag hebben boven de andere taalversies, maar dat elke versie moet worden uitgelegd aan de hand van de algemene systematiek en het doel van de regeling waarvan zij deel uitmaakt.<sup>41</sup>

40 — Vergelijk de door advocaat-generaal Mazák in zijn conclusie in zaak C-442/05 (reeds aangehaald, punt 38) genoemde dubbelzinnigheid van de bijlagen D en H bij de Zesde richtlijn.

41 — Zie met name de conclusie van advocaat-generaal Kokott in zaak C-505/07, reeds aangehaald, en de in voetnoot 29 genoemde rechtspraak, alsmede recent het arrest van 22 oktober 2009, Zurita García en Choque Cabrera (C-261/08 en C-348/08, Jurispr. blz. I-10143, punten 54 e.v., en aldaar aangehaalde arresten), en arrest Eulitz, reeds aangehaald, punt 22.

55. De harmonisatie, die het belangrijkste oogmerk van de btw-richtlijn is, impliceert voorts noodzakelijkerwijs dat identieke feitelijke situaties dezelfde kwalificatie krijgen en aan dezelfde regeling worden onderworpen. De door die tekst gestelde voorwaarden voor toepassing van een verlaagd btw-tarief vormen uiteraard autonome begrippen<sup>42</sup>, moeten derhalve een voor de Unie specifieke definitie krijgen en mogen niet worden opgevat vanuit het oogpunt van de kwalificatie die in het nationale recht eraan kan worden gegeven.

b) De „gebruikelijke betekenis van de bewoordingen”

56. Volgens de Commissie moeten de bepalingen van artikel 98, lid 2, en van bijlage III bij de btw-richtlijn worden uitgelegd conform de gebruikelijke betekenis van de gebruikte bewoordingen.

57. Dit standpunt vindt duidelijk steun in de rechtspraak van het Hof met betrekking tot andere mogelijkheden voor toepassing van

42 — Vergelijk met de rechtspraak op het gebied van btw-vrijstellingen, met name arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald, en de aangehaalde rechtspraak in punt 25 van het arrest Eulitz, reeds aangehaald.

een verlaagd btw-tarief, namelijk die toegestaan in bijlage H, vijfde en achtste categorie, bij de Zesde richtlijn.<sup>43</sup>

F — *De draagwijdte van de bepalingen van punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn*

58. Men zou zich dus kunnen afvragen of advocaten kunnen worden aangemerkt als een van de in punt 15 van bijlage III bedoelde organisaties, wanneer zij begunstigden van rechtsbijstand bijstaan, gelet op de gebruikelijke betekenis van de in de btw-richtlijn gebruikte bewoordingen.

59. Het lijkt me echter niet zo zinvol om deze analyse verder uit te werken, gezien de afwijkingen tussen de verschillende taalversies. De nuances die in de Franse terminologie zouden kunnen worden gevonden, hoeven niet per se op te gaan voor de uitgangspunten die in de overige officiële talen zijn gekozen.

60. De belangrijkste les die uit deze rechtspraak kan worden getrokken is dat bij twijfel tussen twee uitleggingen van de in punt 15 van bijlage III gebruikte woorden, niet voor de betekenis ervan in de meest ruime zin moet worden gekozen, maar voor de betekenis die de gebruikelijke betekenis van die woorden het dichtst benadert.

43 — Zie arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald (punten 18 e.v.), en arrest van 23 oktober 2003, Commissie/Duitsland (C-109/02, Jurispr. blz. I-12691, punt 23). In de eerste van deze zaken stelt advocaat-generaal Alber voor om een enge uitlegging te hanteren en uit te gaan van „wat overweegt” in het betrokken begrip, namelijk het betrokken vervoer.

1. De cumulatieve aard van de in de richtlijn vastgestelde criteria

61. Volgens punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn moet een dienstverrichting of levering van goederen aan twee voorwaarden voldoen om in aanmerking te kunnen komen voor een verlaagd btw-tarief: de betrokkenen moeten een bepaalde hoedanigheid hebben, namelijk „organisaties [zijn] die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend”, en de diensten moeten een bepaalde aard hebben, namelijk bestaan in „activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid”.<sup>44</sup>

62. De twee partijen in de procedure lijken het erover eens te zijn dat deze toepassingsvoorwaarden cumulatief zijn. Zij verschillen echter van mening over de draagwijdte van de ter omschrijving ervan gebruikte woorden.

63. De Commissie is van mening dat advocaten die handelen in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand niet als een in die

44 — Zie punten 49 e.v. hierboven voor de variaties tussen de verschillende taalversies, met name wat dit tweede criterium betreft.

bepaling bedoelde organisatie kunnen worden beschouwd, en dat hun diensten in die context niet kunnen worden gelijkgesteld met activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid.

64. Daarentegen voert de Franse Republiek aan dat artikel 279, sub f, van de code général des impôts verenigbaar is met de artikelen 96 en 98 van de btw-richtlijn, daar de diensten waarvoor advocaten in het kader van de rechtsbijstandsregeling geheel of gedeeltelijk door de Staat worden vergoed, voldoen aan de twee voorwaarden van punt 15 van bijlage III bij die richtlijn.

65. Om ter zake een standpunt te kunnen bepalen, is het mijns inziens zinvoller de volgorde van bespreking van de twee voorwaarden in de tekst om te draaien.

2. Het criterium „activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid”

a) Argumenten van partijen

66. Volgens de Commissie zijn advocaten die handelen in het kader van de gefinancierde

rechtsbijstand niet betrokken bij de in de litigieuze tekst bedoelde activiteiten. Zij stelt dat de verrichte diensten bestaan in het verlenen van rechtskundige bijstand en dus identiek zijn aan de diensten die worden verricht voor cliënten die geen recht hebben op financiële steun van de Staat. Zij betwist het door de Franse Republiek aangevoerde argument dat advocaten die een begunstigde van gefinancierde rechtsbijstand bijstaan, hun advies- en verdedigingstaken verruilen voor maatschappelijk werk: haar inziens verwacht de betrokkene bescherming van zijn rechten en geen sociale ondersteuning. De Commissie voegt hieraan toe dat het feit dat de aan advocaten in het kader van de rechtsbijstandsregeling betaalde vergoeding in het algemeen als ontoereikend wordt beschouwd, niets verandert aan de aard van de door hen verrichte diensten, gezien het feit dat zij alle met hun beroepsactiviteit samenhangende verliezen moeten dragen. Zij wijst er ook op dat advocaten diverse ethische plichten hebben, ook buiten het kader van de gefinancierde rechtsbijstand. Ten slotte is zij van mening dat bij de btw als algemene verbruiksbelasting geen verschillende belastingtarieven worden toegepast naargelang van de hoogte van de inkomsten van de afnemer van de producten of diensten.

67. De Franse Republiek stelt dat activiteiten met een identieke inhoud en aard, afhankelijk van de hoogte van de financiële middelen van de begunstigten ervan, als activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid moeten worden beschouwd of niet. Zij illustreert dit als volgt: het bereiden van maaltijden kan een activiteit op het gebied van bijstand vormen wanneer dit gebeurt voor behoeftigen, maar is dat niet wanneer het niet armlastige



cliënten betreft. Net als bij restauratie moet onderscheid worden gemaakt tussen de activiteit van advocaten die een ontvanger van gefinancierde rechtsbijstand bijstaan, en de traditionele taken van advocaten die handelen voor een solvabele persoon. Zij erkent dat de diensten in beide gevallen identiek zijn, maar het sociale doel en de minvermogenheid van de begunstigde pleiten volgens haar ervoor om de diensten die advocaten in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand verrichten als activiteiten op het gebied van bijstand aan te merken.

68. De Franse Republiek stelt met name een reeks van vier indicatoren voor om te bepalen of een organisatie betrokken is bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid: 1) het nastreven van een sociaal doel voor sociaal zwakkeren, 2) het bewerkstelligen van nationale solidariteit via een herverdelende financieringswijze, 3) het feit dat de diensten zonder winstoogmerk worden verricht, en 4) bijzondere vereisten waaraan de dienstverrichter moet voldoen. Zij is van mening dat de door advocaten verleende rechtsbijstand al deze voorwaarden vervult. Zij wijst erop dat zij, anders dan de Commissie stelt, niet beweert dat een van deze indicatoren op zichzelf volstaat om aan te tonen dat advocaten betrokken zijn bij een activiteit op het gebied van bijstand.

## b) Analyse

69. Het woord „sociaal” blijft een vaag begrip. Het omvat ten minste twee categoriegebonden aspecten die relevant zijn voor deze zaak. Het ene betreft de sfeer van menselijke interacties, relaties en instellingen die gebaseerd zijn op de kwetsbaarheid van het individu en diens behoefte aan ondersteuning en bescherming die de diverse gemeenschappen in de samenleving kunnen bieden tegen de risico's van het leven. Deze opvatting van „sociaal” is te vinden bij de instellingen die normaal gesproken worden gezien als instanties die zich met typisch sociaal werk bezighouden, zoals economische ondersteuning van behoeftigen, bescherming van kinderen en jongeren, de zorg voor zieken, gehandicapten of verslaafden. Het andere aspect van „sociaal” betreft de solidariteit of het collectief altruïsme die nodig zijn om op billijke wijze te voorzien in de behoeften van alle mensen.

70. De rechtspraak van het Hof over de btw toont zelf aan dat deze twee aspecten of dimensies van „sociaal” een complexe interactie hebben. Het Hof heeft bijvoorbeeld erkend dat een winstoogmerk niet eraan in de weg staat dat een particuliere entiteit die tehuizen voor kinderen en jongeren exploiteert, als instelling van sociale aard kan worden beschouwd, daar de speciale context van de zaak deze

beslissing mogelijk maakte.<sup>45</sup> Voorts heeft het Hof in het arrest Kügler<sup>46</sup> vastgesteld dat „algemene verzorging en huishoudelijke hulp welke een ambulante verpleegdienst verstrekt aan personen die fysiek of economisch hulpbehoevend zijn [...] in beginsel samenhangen met maatschappelijk werk”.

71. In casu ben ik van mening dat de werkzaamheden van advocaten in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand niet in de plaats treden van hun gewone advies- en verdedigingstaken, maar daarop een aanvulling vormen. Hun bijdrage aan de rechtsbijstandsverlening geeft als het ware een sociaal tintje aan de traditionele taken van advocaten.

72. Het criterium van de aard van de dienstverrichting — die in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand en van de traditionele werkzaamheden van advocaten duidelijk identiek is — waarop de Commissie zich hoofdzakelijk beroept, is mijns inziens op zich niet voldoende om een activiteit een sociaal karakter te geven of haar deze kwalificatie te weigeren. De eerdergenoemde vaststelling van het Hof in het arrest Kügler<sup>47</sup> is naar mijn mening verhelderend in dit verband.

73. Het door de Commissie aangevoerde argument dat de kans bestaat dat een verlaagd tarief wordt toegepast op alle diensten

ter ondersteuning van de meest behoeftigen, lijkt me ongefundeerd. Die kans zou bestaan indien het enige criterium dat van de afnemers van de dienst zou zijn. Maar de Franse Republiek stelt een weging voor aan de hand van andere criteria, via een reeks indicatoren die zij geeft.

74. Wat de door de Franse Republiek aangevoerde lage vergoeding van advocaten betreft, merk ik evenwel op dat het honorarium van een advocaat afhangt van zijn individuele verwachtingen over de hoogte van een in zijn ogen aanvaardbare vergoeding. Nu blijkt er in Frankrijk een groep advocaten te bestaan die de inkomsten uit de werkzaamheden in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand hoog genoeg acht; dit type taken blijkt dan ook bij die categorie advocaten geconcentreerd te zijn.<sup>48</sup>

75. Mijns inziens is de doorslaggevende factor de context waarin de diensten van een advocaat worden verricht. Er zijn, in verschillende lidstaten, tal van voorbeelden van het feit dat juridische diensten, zowel op het gebied van advisering als op dat van de vertegenwoordiging in rechte, onder zodanige voorwaarden kunnen worden verricht dat ze een sociaal karakter krijgen. Dat geldt voor de bijstand die wordt verleend door openbare

45 — Arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald (punten 29-32).

46 — Arrest van 10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 44).

47 — Ibidem.

48 — Zie het informatief rapport van de Franse Senaat van Roland du Luart van 9 oktober 2007, reeds aangehaald, blz. 64-65: „Momenteel is er sprake van een waarschijnlijk zeer grote concentratie, daar 9,4% van de advocaten (dat wil zeggen 4492 advocaten) 64% van de gefinancierde rechtsbijstand verlenen. [...] [D]e overheid kan ook vraagtekens zetten bij de aard van de bijdrage van de gefinancierde rechtsbijstand aan de rentabiliteit van sommige advocatenkantoren. Niet zelden wordt namelijk gehoord dat enkele daarvan „alleen van de toevoegingspraktijk leven.”

bureaus voor rechtshulp, door verschillende maatschappelijke organisaties en zelfs door advocaten die pro bono werken voor armlastigen, voor de slachtoffers van misdrijven of voor asielzoekers.

76. De aan de orde zijnde Franse wettelijke regeling wordt nationaal traditioneel gerechtvaardigd door verwijzing naar de sociale aard van de situatie van degenen voor wie de gefinancierde rechtsbijstand is bestemd.<sup>49</sup>

77. Mijns inziens kan de gefinancierde rechtsbijstand zonder al te veel problemen als een „activiteit op het gebied van bijstand” worden begrepen; deze bijstand is immers gebaseerd op sociale solidariteit en kan derhalve als maatregel van sociaal beleid worden aangemerkt.<sup>50</sup>

78. Daarentegen heb ik reële twijfel wat het eerste onderdeel van de voorwaarden van punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn betreft.

49 — In een rapport van de Franse Senaat van 30 juni 1999 stelt Denis Badré dat een verlaagd btw-tarief van toepassing is op door advocaten in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand verrichte diensten, omdat dit „diensten van duidelijk sociale aard” zijn volgens een officieel antwoord van de Assemblée Nationale, in aanmerking genomen dat de verlening van gefinancierde rechtsbijstand onderworpen is aan voorwaarden die met name de financiële middelen van de begunstigde betreffen (informatief rapport nr. 74 van de gewone zitting 1998/1999, toegankelijk op de internetsite van de Senaat).

50 — In die zin stelt Roland du Luart, lid van de Franse Senaat, dat de gefinancierde rechtsbijstand „een praktijk heeft geërfd waarin zowel liefdadigheid als de plicht tot solidariteit met de meest behoeftigen een rol speelt” (reeds aangehaald rapport, blz. 64). Ter vergelijking: de Zweedse autoriteit belast met de uitvoering van de rechtsbijstandsregeling (Rättshjälpsmyndigheten) definieert deze als een regeling op het gebied van sociale bescherming, om de mensen bij te staan die niet anderszins rechtsbijstand kunnen verkrijgen ([http://www.rattshjalp.se/templates/DV\\_infoPage\\_\\_3526.aspx](http://www.rattshjalp.se/templates/DV_infoPage__3526.aspx)).

3. Het criterium „organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend”

a) Argumenten van partijen

79. De Commissie stelt dat de betrokken dienstverrichters een bepaalde hoedanigheid moeten hebben, dat wil zeggen een permanent en stabiel kenmerk dat hen karakteriseert. Volgens haar vereist de btw-richtlijn een zekere duurzaamheid van de relatie tussen de lidstaat en de belastingplichtige wiens diensten worden belast tegen het verlaagde tarief. Zij stelt dat in Frankrijk de toepassing van een verlaagd tarief op sommige diensten van advocaten geen verband houdt met een stabiele hoedanigheid van de dienstverrichter, maar alleen met het feit dat die diensten — incidenteel — in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand worden verricht. Ook is zij van mening dat overneming van de door de Franse Republiek voorgestelde uitlegging een risico inhoudt, daar die neerkomt op toepassing van de in punt 15 voorziene uitzondering op om het even welke belastingplichtige, met als enige voorwaarde dat de betrokken diensten volledig of gedeeltelijk door de Staat worden vergoed, en niet op enkel de dienstverrichters die door de Staat een bevoorrechte status hebben gekregen wegens hun hoedanigheid van liefdadige instelling.

80. De Franse autoriteiten weerleggen de argumenten van de Commissie puntsgewijs. Wat de duurzaamheid van de band tussen de staat en de advocaten betreft, stelt de Franse Republiek dat die, mocht het om een relevant criterium gaan, wordt gewaarborgd door het feit dat op de betrokken diensten artikel 279, sub f, van de code général des impôts van toepassing is. Zij voegt hieraan toe dat ook al zijn niet alle advocaten noodzakelijkerwijs regelmatig actief op het gebied van de gefinancierde rechtsbijstand, elk van hen te allen tijde door de kamerpresident of door de deken van de orde van advocaten kan worden aangewezen en aan die oproep gehoor moet geven.

81. Voorts stelt zij dat het Hof heeft geoordeeld dat bij gebreke van een definitie in de Zesde richtlijn het in beginsel aan het nationale recht van elke lidstaat staat om de regels op te stellen op grond waarvan de sociale aard kan worden erkend, waarbij de rechtspraak de nationale autoriteiten de volgende aanwijzingen heeft gegeven om de sociale aard van organisaties te bepalen<sup>51</sup>: 1) het bestaan van specifieke wettelijke bepalingen, 2) het algemeen belang van de activiteiten van de betrokken belastingplichtige, 3) het feit dat andere belastingplichtigen die dezelfde diensten verrichten een soortgelijke erkenning hebben gekregen<sup>52</sup>, en 4) het feit dat de kosten van de betrokken diensten eventueel grotendeels worden gedragen door socialezekerheidsinstellingen. Volgens de Franse Republiek voldoen de bepalingen van artikel 279, sub f,

van de code général des impôts aan al deze criteria.

#### b) Analyse

82. Het Hof heeft zich reeds uitgesproken over de uitlegging van het begrip „organisatie die door een lidstaat als instelling van sociale aard wordt erkend” in artikel 13, A, lid 1, sub g, van de Zesde richtlijn, welke bepaling voorziet in „vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”, corresponderend met die genoemd in artikel 132, lid 1, sub g, van de btw-richtlijn. Van belang is dat een uniforme uitlegging wordt gehanteerd van de begrippen „organisaties” of „instellingen” en „sociale aard” die op verschillende plaatsen in de btw-richtlijn en de bijlagen voorkomen<sup>53</sup>, en dat deze begrippen niet een betekenis met een variabele geometrie krijgen.

83. De op het gebied van btw-vrijstellingen gewezen arresten geven aan dat het begrip „organisatie die als instelling van sociale aard wordt erkend” voldoende ruim is om particuliere entiteiten met winst oogmerk te omvatten, en zelfs een natuurlijke persoon die in

51 — Zie met name reeds aangehaalde arresten Kügler (punten 54 e.v.) en Kingscrest Associates en Montecello (punten 53 e.v.).

52 — Op de noodzaak om het beginsel van fiscale neutraliteit te eerbiedigen, is veelvuldig door het Hof gewezen, met name in het arrest Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, reeds aangehaald (punt 42), inzake verlaagde btw-tarieven.

53 — Zie punt 40 van de reeds aangehaalde conclusie van advocaat-generaal Mazák in zaak C-442/05.

een economisch kader opereert, met name gelet op het nagestreefde doel om bepaalde in de sociale sector verrichte diensten van algemeen belang goedkoper en bijgevolg toegankelijker te maken voor de personen die er recht op hebben.<sup>54</sup>

84. Deze ruime benadering die door het Hof op het gebied van btw-vrijstellingen is gehanteerd, geldt nog meer voor verlaagde btw-tarieven. Op basis daarvan kunnen advocaten gerekend worden tot de categorie „organisaties” die vallen binnen de werkingssfeer van punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn. De term „organisatie” roept weliswaar het beeld op van een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht.<sup>55</sup> Maar het staat wel vast dat dit autonome begrip van het recht van de Unie kan verwijzen naar een of meer particuliere personen die een onderneming exploiteren, en niet alleen naar rechtspersonen. De aan de btw-regeling onderworpen personen zijn in casu advocaten die opereren in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand, als individu. De organisatie, de balie of de raad van de orde waarbij die advocaten zijn aangesloten, is dus niet van belang, en met name is het irrelevant of de manier waarop zij voor de vervulling van die taak worden aangewezen en beloond gecentraliseerd is.

54 — Arresten Gregg, reeds aangehaald (punten 17 en 18), en Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald (punten 30, 35 en 43), en arrest van 9 februari 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, Jurispr. blz. I-1385, punt 23).

55 — Zie arrest Gregg, *ibidem*, en de conclusie van advocaat-generaal Cosmas in deze zaak (punt 27), die spreekt van een „zelfstandige marktdeelnemer”, onderscheiden van de personen die hem hebben opgericht.

85. Uit het voorgaande volgt dat advocaten die in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand werkzaam zijn, onmiskenbaar onder het begrip „organisatie” vallen. Overigens had het geschil niet hoofdzakelijk op dit punt betrekking, want beide partijen verwijzen in dit verband naar de ruime rechtspraak van het Hof. De Commissie erkent dit door haar opmerking dat uitsluitend de kwalificatie „liefdadige instelling” van de organisatie die de dienst verricht in geding is.

86. Wat laatstgenoemd criterium betreft, staan partijen lijnrecht tegenover elkaar. De btw-richtlijn preciseert net als eerder de Zesde richtlijn namelijk niet de voorwaarden en modaliteiten voor de erkenning als „liefdadige instelling” van de in punt 15 van bijlage III bedoelde organisaties. De Franse versie gebruikt in bijlage III bij de btw-richtlijn precies dezelfde terminologie als de equivalente bepaling van de Zesde richtlijn. In de Engelse versie is de formulering gewijzigd ten opzichte van de eerdere tekst, zoals reeds gezegd.<sup>56</sup>

87. Het vereiste van een duurzaamheid, zoals geformuleerd door de Commissie, vloeit mijns inziens niet uitdrukkelijk voort uit de tekst van de btw-richtlijn, noch uit de rechtspraak van het Hof. Maar is duurzaamheid wellicht impliciet vereist?

56 — De term „charitable” is gewijzigd in „as being devoted to social wellbeing”, hetgeen meer lijkt te stroken met het standpunt van het Hof in het arrest Kingscrest Associates en Montecello, reeds aangehaald.

88. Ik ben van mening dat bij sociale activiteiten een zekere mate van stabiliteit, of in elk geval continuïteit, noodzakelijk is. Duurzaamheid is echter relatief omdat het temporele criterium op zich niet voldoende is. Mijns inziens moet de voornaamste, ja zelfs nagenoeg uitsluitende activiteit van de dienstverrichter van sociale aard zijn. Alleen maar een sociaal aspect is niet voldoende. De „functionele” uitlegging van de Franse Republiek strookt niet met de tekst van de btw-richtlijn, noch met de doelstellingen ervan. Deze benadering leidt tot de merkwaardige situatie dat een organisatie twee kanten kan hebben, namelijk dat zij als liefdadige instelling kan worden beschouwd wanneer zij sociale activiteiten verricht, maar in andere gevallen niet als zodanig kan worden aangemerkt. Een dergelijke uitlegging lijkt neer te komen op een samensmelting van de twee voorwaarden, wanneer de sociale activiteiten de enige indicatie zijn voor het feit dat er sprake is van een liefdadige instelling. Indien dat het geval zou zijn, had in bijlage III bij de btw-richtlijn slechts hoeven worden bepaald dat een verlaagd tarief mogelijk is wanneer dienstverrichters activiteiten op sociaal gebied verrichten.

89. Maar dat is niet het standpunt van de wetgever. Uitgaan van twee kanten kan niet in aanmerking komen omdat de btw-richtlijn dit niet toestaat, anders dan de mogelijkheid van differentiatie die daarin uitdrukkelijk voor publiekrechtelijke instellingen is geregeld. Mijns inziens is het terrein waarop de activiteit plaatsvindt, en niet het doel van de organisatie, doorslaggevend. Uitgegaan dient te worden van de marktdeelnemers en van wat zij doen, in plaats van de doelen die zij nastreven.

90. Volgens de rechtspraak van het Hof beschikken de nationale autoriteiten over een beoordelingsbevoegdheid om de sociale aard van een organisatie te erkennen, maar moet die bevoegdheid worden uitgeoefend overeenkomstig het recht van de Unie.<sup>57</sup> Gelet op deze rechtspraak lijkt de procedure volgens welke de erkenning van een sociale aard kan geschieden, evenwel niet een louter nationale aangelegenheid te zijn. Het behoort weliswaar tot de bevoegdheid van de autoriteiten van de lidstaten om deze kwalificatie toe te kennen, maar zij zijn daarbij onderworpen aan het toezicht van de nationale rechterlijke instanties, die zelf te werk moeten gaan in het licht van de eisen van het recht van de Unie en rekening moeten houden met de niet-limitatieve criteria die in de arresten van het Hof zijn neergelegd.<sup>58</sup>

91. Bij door een advocaat in het kader van de gefinancierde rechtsbijstand uitgeoefende activiteiten als bedoeld in de Franse code général des impôts kan mijns inziens niet worden gesproken van de hoedanigheid van „liefdadige instelling” van de betrokken organisatie, daar dat begrip naar mijn mening verwijst naar een object dat een zekere duurzaamheid moet hebben en een zekere dominantie wat de aard van de activiteiten ervan betreft. Om de nuttige werking van de btw-richtlijn te waarborgen en het limitatieve karakter van bijlage III te behouden, moet een uitlegging

<sup>57</sup> — Met name reeds aangehaalde arresten Kügler (punten 54-56), Stichting Kinderopvang Enschede (punt 23) en Kingscrest Associates en Montecello (punten 52 en 53).

<sup>58</sup> — Zie naast de drie bovengenoemde arresten, arrest van 11 oktober 2001, Adam (C-267/99, Jurispr. blz. I-7467, punten 35 e.v.), en de conclusie van advocaat-generaal Sharpston van 10 september 2009 in de zaak CopyGene (C-262/08, nog aanhangig, punten 73 e.v.).

van de bepalingen van punt 15 worden gehanteerd op grond waarvan de hoedanigheid van liefdadige instelling voldoende karakteristiek en zelfs dominant moet zijn voor zowel de activiteit als de betrokken organisatie. Aan laatstgenoemd criterium, opgevat in de gebruikelijke zin van het woord, wordt evenwel niet voldaan door advocaten, gezien het feit dat mijns inziens alle activiteiten van een organisatie in aanmerking moeten worden genomen om te bepalen of zij voldoet aan de in de betrokken bepaling gestelde voorwaarden.<sup>59</sup> Omdat er geen sprake is van een gebleken dubbele „sociale aard”, vervullen de betrokken dienstverrichtingen niet alle in de richtlijn gestelde voorwaarden voor de toepassing van een verlaagd btw-tarief.

en dat ze dus niet in aanmerking kunnen komen voor een verlaagd btw-tarief.<sup>60</sup>

## VI — Kosten

92. Derhalve ben ik van mening dat het beroep wegens niet-nakoming gegrond is, daar de door advocaten en daarmee gelijkgestelden verrichte diensten bedoeld in artikel 279, sub f, van de code général des impôts, niet vallen in de in punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorie, de enige bepaling die door de Franse Republiek als verweer is aangevoerd, namelijk „de levering van goederen en diensten door organisaties die door de lidstaten als liefdadige instellingen zijn erkend en die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid”,

93. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dat is gevorderd.

94. De Franse Republiek dient derhalve overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten te worden verwezen, indien, zoals ik voorstel, het beroep wegens niet-nakoming wordt toegewezen.

59 — Vergelijk arrest van 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punten 21 e.v.) dat stelt dat „bij de kwalificatie van een instelling als „instelling zonder winstoogmerk” alle activiteiten van die instelling in aanmerking moeten worden genomen”.

60 — Zoals de Commissie heeft opgemerkt, is dit reeds in 2007 duidelijk geconstateerd door Roland du Luart, lid van de Franse Senaat, gelet op de bepalingen van de Zesde richtlijn: „[D]e lidstaten van de Europese Gemeenschap kunnen ervoor kiezen een of twee verlaagde tarieven, van 5% of hoger, toe te passen op een beperkte lijst van goederen en diensten. Diensten van advocaten komen evenwel niet op die lijst voor. [...] [D]e thans noodzakelijke en dringende hervorming van het stelsel van gefinancierde rechtsbijstand moet worden aangegrepen om Frankrijk te laten voldoen aan de voor alle lidstaten van de Europese Gemeenschap geldende regels.” (Informatief rapport van de Senaat van 9 oktober 2007, reeds aangehaald, blz. 83.)

## VII — Conclusie

95. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging te beslissen als volgt:

- „1) Door een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde toe te passen op de diensten verricht door advocaten, advocaten bij de Conseil d'État en bij de Cour de cassation en procureurs, waarvoor deze door de Staat in het kader van de rechtsbijstandsregeling geheel of gedeeltelijk worden vergoed, is de Franse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 96 en 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
  
- 2) De Franse Republiek wordt verwezen in de kosten.”