



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 10 maart 2016¹

Zaak C-543/14

**Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.
Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen vzw e.a.
Jimmy Tessens e.a.
Orde van Vlaamse Balies
Ordre des avocats du barreau d'Arlon e.a.
tegen
Ministerraad**

[verzoek van het Grondwettelijk Hof (België) om een prejudiciële beslissing]

„Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Geldigheid en uitlegging — Diensten verricht door advocaten — Niet-vrijstelling van btw — Toegang tot de rechter — Recht op de bijstand van een advocaat — Wapengelijkheid — Rechtsbijstand”

1. Op grond van een overgangsbepaling die bij de Zesde btw-richtlijn² is ingevoerd en oorspronkelijk gedurende een periode van vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari 1978, van toepassing moest zijn, maar nog in de thans geldende btw-richtlijn³ is opgenomen, heeft België door advocaten verrichte diensten tot en met 31 december 2013 vrijgesteld van btw. Het is de enige lidstaat die van deze afwijking heeft gebruikgemaakt.
2. Een aantal balies heeft, samen met verschillende mensenrechten- en humanitaire verenigingen en een aantal personen die btw over advocatenkosten hebben moeten betalen, een procedure ingesteld bij het Grondwettelijk Hof, waarin zij opkomen tegen de afschaffing van genoemde vrijstelling met ingang van 1 januari 2014. In hoofdzaak betogen zij dat dit tot een verhoging van de proceskosten leidt die in strijd is met verschillende waarborgen voor het recht op toegang tot de rechter.
3. Alvorens te beslissen of dat betoog gegrond is, verzoekt het Grondwettelijk Hof om een prejudiciële beslissing over de uitlegging en de geldigheid van een aantal bepalingen van de btw-richtlijn.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Zesde Richtlijn (77/388/EEG) 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).

3 — 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).

Toepasselijke bepalingen

Internationale overeenkomsten

4. Artikel 6, lid 1, van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: „EVRM”)⁴ bepaalt in het bijzonder: „Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging heeft eenieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld.” Artikel 6, lid 3, waarborgt eenieder tegen wie vervolging is ingesteld, bepaalde minimumrechten, waaronder het recht „zichzelf te verdedigen of daarbij de bijstand te hebben van een raadsman naar eigen keuze of, indien hij niet over voldoende middelen beschikt om een raadsman te bekostigen, kosteloos door een toegevoegd advocaat te kunnen worden bijgestaan, indien de belangen van een behoorlijke rechtspleging dit eisen”.

5. Artikel 14, lid 1, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: „IVBPR”)⁵ bepaalt inzonderheid: „Allen zijn gelijk voor de rechter en de rechterlijke instanties. Bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolging, of het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen in een rechtsgeding, heeft eenieder recht op een eerlijke en openbare behandeling door een bevoegde, onafhankelijke en onpartijdige bij de wet ingestelde rechterlijke instantie.” Krachtens artikel 14, lid 3, onder b) en d), heeft eenieder bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde strafvervolging, in volle gelijkheid, het recht „zich te verstaan met een door hemzelf gekozen raadsman” en „in zijn tegenwoordigheid te worden berecht, zichzelf te verdedigen of de bijstand te hebben van een raadsman naar eigen keuze; ingeval hij geen rechtsbijstand heeft, van het recht daarop in kennis te worden gesteld; rechtsbijstand toegewezen te krijgen, indien het belang van de rechtspraak dit eist, en zonder dat daarvoor betaling van hem kan worden verlangd, indien hij niet over voldoende middelen beschikt”.

6. Artikel 9 van het Verdrag betreffende toegang tot informatie, inspraak in besluitvorming en toegang tot de rechter inzake milieuaangelegenheden (hierna: „Verdrag van Aarhus”)⁶ heeft betrekking op de toegang tot de rechter.

7. Volgens de leden 1 en 3 van dat artikel moeten burgers toegang hebben tot een administratieve en/of gerechtelijke herzieningsprocedure voor bepaalde handelingen, of het nalaten daarvan, op het gebied van het milieu. In de leden 1 en 2 wordt gepreciseerd dat elke partij bij het verdrag in dergelijke procedures moet voorzien „binnen het kader van haar nationale wetgeving”, terwijl lid 3 verwijst naar „eventuele in haar nationale recht neergelegde criteria” en naar handelingen, en het nalaten daarvan, „die strijdig zijn met bepalingen van haar nationale recht betreffende het milieu”.

8. Krachtens lid 4 moeten de in de leden 1 tot en met 3 bedoelde procedures „voorzien [...] in passende en doeltreffende middelen, met inbegrip van, zo nodig, een dwangmiddel tot rechtsherstel, en zijn zij billijk, snel en niet onevenredig kostbaar”, terwijl de partijen op grond van lid 5 dienen te „[overwegen] passende mechanismen voor bijstand [in te stellen] om financiële of andere belemmeringen voor de toegang tot de rechter weg te nemen of te verminderen”.

4 — Ondertekend te Rome op 4 november 1950. Alle lidstaten zijn partij bij het EVRM, maar de Europese Unie als zodanig is nog niet toegetreten tot het verdrag; zie advies 2/13, EU:C:2014:2454.

5 — Op 16 december 1966 vastgesteld door de Algemene Vergadering van de Verenigde Naties, *United Nations Treaty Series*, deel 999, blz. 171, en deel 1057, blz. 407. Alle lidstaten van de Europese Unie zijn partij bij het verdrag, dat op 23 maart 1976 in werking trad.

6 — Ondertekend te Aarhus op 25 juni 1998 en namens de Europese Gemeenschap goedgekeurd bij besluit 2005/370/EG van de Raad van 17 februari 2005 (PB L 124, blz. 1). Het verdrag is in Unierecht omgezet bij richtlijn 2003/35/EG van het Europees Parlement en de Raad van 26 mei 2003 tot voorziening in inspraak van het publiek in de opstelling van bepaalde plannen en programma's betreffende het milieu en, met betrekking tot inspraak van het publiek en toegang tot de rechter, tot wijziging van de richtlijnen 85/337/EEG en 96/61/EG van de Raad (PB L 156, blz. 17).

Verdrag betreffende de Europese Unie

9. Artikel 9 VEU bepaalt: „De Unie eerbiedigt in al haar activiteiten het beginsel van gelijkheid van haar burgers [...]”

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie

10. Artikel 20 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”)⁷ luidt: „Eenieder is gelijk voor de wet.”

11. Artikel 47, met als opschrift „Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht”, luidt:

„Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.

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.”

12. Volgens artikel 51, lid 1, zijn de bepalingen van het Handvest gericht tot de instellingen, organen en instanties van de Unie, met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel, alsmede, uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen, tot de lidstaten.

13. Artikel 52, lid 1, luidt:

„Beperkingen op de uitoefening van de in dit Handvest erkende rechten en vrijheden moeten bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen.”

14. Artikel 52, lid 3, bepaalt:

„Voor zover dit Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten welke zijn gegarandeerd door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, zijn de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde als die welke er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Deze bepaling verhindert niet dat het recht van de Unie een ruimere bescherming biedt.”

7 — PB 2010, C 83, blz. 389.

Btw-richtlijn

15. Artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn luidt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

16. Volgens artikel 2, lid 1, onder c), zijn „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”, aan de btw onderworpen.

17. Op grond van artikel 97 mag het normale btw-tarief niet lager zijn dan 15 %. Ingevolge artikel 98 kunnen de lidstaten evenwel een of twee verlaagde tarieven toepassen op goederenleveringen en diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren. Door advocaten verrichte diensten zijn niet opgenomen in de lijst van bijlage III. Punt 15 van deze lijst omvat echter 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”.⁸

18. In artikel 132, lid 1, wordt melding gemaakt van een aantal „Vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Daaronder zijn geen diensten verricht door advocaten begrepen. Wel worden onder g) diensten en goederenleveringen genoemd die „nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend”.

19. Artikel 168 bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

⁸ — Vrijstellingen op grond van de artikelen 135 en 136 zijn in casu niet aan de orde.

20. Volgens artikel 371 mogen „[de] lidstaten die op 1 januari 1978 vrijstelling verleenden voor de in de lijst van bijlage X, deel B, genoemde handelingen, [...] deze onder de in iedere betrokken lidstaat op die datum bestaande voorwaarden blijven vrijstellen”. Deel B van bijlage X, met als opschrift „Handelingen die de lidstaten mogen blijven vrijstellen”, omvat onder punt 2) „diensten van auteurs, kunstenaars, vertolkers van kunstwerken, advocaten en andere beoefenaren van vrije beroepen, andere dan de medische en paramedische beroepen”, waarbij bepaalde uitzonderingen gelden die niet van belang zijn voor de onderhavige procedure.⁹

Belgisch recht

21. Artikel 23, tweede alinea, van de Belgische Grondwet waarborgt het recht van eenieder op onder meer juridische bijstand.

22. Tot 31 december 2013 bepaalde artikel 44, § 1, 1^o, van het Belgische btw-wetboek dat door advocaten¹⁰ in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid verrichte diensten vrijgesteld waren van btw. Dergelijke diensten waren vrijgesteld van btw sinds de invoering van die belasting in België op 1 januari 1971. Blijkens in de verwijzingsbeslissing aangehaalde parlementaire stukken had de vaststelling en handhaving van die vrijstelling tot doel de kosten van de toegang tot de rechter niet onnodig te verhogen.

23. Bij de artikelen 60 en 61 (hierna gezamenlijk: „bestreden maatregel”) van de wet van 30 juli 2013¹¹ werd die vrijstelling met ingang van 1 januari 2014 afgeschaft. Blijkens in de verwijzingsbeslissing aangehaalde parlementaire stukken werd met die afschaffing in het algemeen beoogd een anomalie te corrigeren, de Belgische wetgeving in overeenstemming te brengen met die van de andere lidstaten en een einde te maken aan mededingingsverstoringen. Tegelijkertijd werd met deze maatregel een budgettair doel nagestreefd.

24. Het normale btw-tarief bedraagt in België 21 %.

25. Op grond van artikel 446 ter van het Belgische Gerechtelijk Wetboek begroten advocaten hun honorarium naar eigen goeddunken „met de bescheidenheid die van hun functie moet worden verwacht”. Het bedrag ervan mag niet uitsluitend afhankelijk zijn van de uitkomst van het geding. Wanneer het honorarium niet „met een billijke gematigdheid” is vastgesteld, wordt het door de raad van de orde verminderd.

26. In de praktijk zijn de honoraria bij overeenkomst tussen de advocaat en zijn cliënt vastgelegd volgens een van de vier daarvoor in aanmerking komende methoden: een uurtarief; een vast bedrag naargelang van de aard van de zaak; een in verhouding tot de waarde van de vordering bepaald bedrag, dat evenwel tussen een vastgesteld minimum en maximum kan variëren, naargelang van de uitkomst van het geding; en (voor vaste cliënten) een terugkerend bedrag dat op gezette tijden wordt betaald of verschuldigd is wanneer een bepaalde hoeveelheid werk is verricht.¹²

Hoofdinging en prejudiciële vragen

27. Tussen november 2013 en februari 2014 werden bij het Grondwettelijk Hof vier beroepen tegen de bestreden maatregel ingesteld.

9 — Tot 1 januari 2007 bevatten artikel 28, lid 3, onder b), en bijlage F van de Zesde btw-richtlijn dezelfde bepalingen.

10 — De diensten verricht door notarissen en gerechtsdeurwaarders waren eveneens vrijgesteld tot 31 december 2011, waarna deze uitzondering werd afgeschaft.

11 — Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen.

12 — Zie bijvoorbeeld de website van de Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>

28. Het eerste beroep werd ingesteld door de Ordre des barreaux francophones et germanophone (orde van Frans- en Duitstalige balies), samen met een aantal verenigingen die in het algemeen doelstellingen nastreven op juridisch gebied, onder ander met betrekking tot de mensenrechten, en op het gebied van de bescherming van werknemers en minder bevoorrechte leden van de samenleving, en die niet btw-plichtig zijn, zodat zij geen btw kunnen aftrekken wanneer zij van de diensten van advocaten gebruikmaken. Het tweede beroep werd ingesteld door een aantal personen („Jimmy Tessens e.a.”), die van de diensten van een gespecialiseerde advocaat hebben gebruikgemaakt om procedures in te stellen tegen onteigeningen van grond, en die moesten vaststellen dat de advocatenkosten met 21 % waren verhoogd, aangezien zij als particulieren geen btw kunnen aftrekken. Het derde beroep werd ingesteld door de Orde van Vlaamse Balies. Het vierde beroep werd gezamenlijk ingesteld door 11 Franstalige balies en een individuele advocaat. De Conseil des barreaux européens (Raad van Europese Balies, „CCBE”) werd toegestaan om memories in interventie in te dienen in de drie laatstgenoemde zaken.

29. In zijn verwijzingsbeslissing zet het Grondwettelijk Hof verzoekers’ argumenten uiteen die van belang zijn voor het verzoek om een prejudiciële beslissing.

30. Ten eerste voeren zij in de context van het recht op een eerlijk proces aan dat de bestreden maatregel afbreuk doet aan het recht op toegang tot de rechter en aan het recht op bijstand van een advocaat, en dat hiervoor geen compensatie wordt geboden door een aanpassing van het rechtsbijstandstelsel.

31. Ten tweede worden diensten van advocaten door de bestreden maatregel op dezelfde voet behandeld als de levering van gewone goederen en diensten, terwijl dienstverrichtingen in verband met de uitoefening van grondrechten om redenen van financiële toegankelijkheid zijn vrijgesteld van btw.

32. Ten derde kunnen diensten van advocaten niet met die van andere beoefenaren van andere vrije beroepen worden vergeleken, aangezien zij kenmerkend zijn voor en van wezenlijk belang zijn voor de rechtsstaat.

33. Ten vierde discrimineert de bestreden maatregel rechtzoekenden die geen btw-plichtigen zijn die voor belaste handelingen gebruikmaken van de diensten van advocaten, en die daarom de btw over die diensten niet kunnen aftrekken; bovendien verkeren zulke personen vaak in een economisch zwakkere positie.

34. Ten vijfde voeren zij subsidiair aan dat een verlaagd btw-tarief had moeten worden toegepast gezien de aard van door advocaten verrichte diensten, die vergelijkbaar zijn met die van artsen, en gezien het feit dat de toegang tot die diensten een grondrecht vormt en geen luxe is.

35. Tot slot had de wetgever in een ontheffing moeten voorzien voor gevallen waarin particulieren een procedure instellen tegen een overheidsorgaan, teneinde een billijk evenwicht tussen de partijen te waarborgen.

36. Het Grondwettelijk Hof onderzoekt een aantal uitspraken van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: „Hof van Straatsburg”) betreffende de artikelen 6 en 14 EVRM en komt tot de conclusie dat de wetgever concreet gestalte moet geven aan algemene beginselen zoals het recht op toegang tot de rechter en wapengelijkheid tussen de gedingvoerende partijen.

37. Vervolgens merkt de verwijzende rechter op dat een toename van de kosten van advocatendiensten met 21 % voor sommige rechtzoekenden zou kunnen indruisen tegen het recht op juridisch advies. Bovendien kan het feit dat sommige rechtzoekenden de op dergelijke diensten geheven btw wel, maar anderen deze niet kunnen aftrekken (hoewel sommigen van hen in aanmerking komen voor rechtsbijstand), en dat gedingvoerende partijen in dit opzicht mogelijkermits in verschillende omstandigheden verkeren, strijdig zijn met de wapengelijkheid tussen de partijen in het geding.

38. Het Grondwettelijk Hof stelt zich op het standpunt dat de met de bestreden maatregel in de eerste plaats een budgettaire doelstelling werd nagestreefd. In dit opzicht beschikt de wetgever weliswaar over een ruime discretionaire bevoegdheid, maar een dergelijke doelstelling kan redelijkerwijs niet als rechtvaardiging dienen voor discriminatie met betrekking tot de toegang tot de rechter en juridisch advies of met betrekking tot de wapengelijkheid tussen gedingvoerende partijen. De verwijzende rechter merkt tevens op dat het Hof in zijn arrest in de zaak Commissie/Frankrijk¹³ van oordeel was dat, zelfs indien wordt verondersteld dat de diensten die advocaten verrichten in het kader van de rechtsbijstandsregeling, een liefdadige strekking hebben en kunnen worden beschouwd als een betrokkenheid „op het gebied van bijstand en sociale zekerheid”, op basis van deze omstandigheid niet kan worden geconcludeerd dat deze advocaten kunnen worden aangemerkt als „liefdadige instellingen [...] die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid” in de zin van punt 15 van bijlage III bij richtlijn 2006/112. In die zaak heeft het Hof evenwel geen onderzoek verricht naar de verenigbaarheid van de richtlijn met het recht op een eerlijk proces. Tot slot merkt het Grondwettelijk Hof op dat de btw-richtlijn een harmonisatierichtlijn is en dat het niet aan de Belgische wetgever staat om eigen, afwijkende regels uit te werken, maar dat de zinsnede „onder de in iedere betrokken lidstaat op die datum bestaande voorwaarden” in artikel 371 van die richtlijn in dat verband wellicht enige speelruimte laat.

39. In het licht van deze overwegingen verzoekt het Grondwettelijk Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) a) Is, door de diensten verricht door advocaten aan de btw te onderwerpen zonder rekening te houden, ten aanzien van het recht op de bijstand van een advocaat en het beginsel van de wapengelijkheid, met de omstandigheid dat de rechtzoekende die geen juridische bijstand geniet, al dan niet aan de btw is onderworpen, de [btw-richtlijn] bestaanbaar met artikel 47 van het [Handvest], in samenhang gelezen met artikel 14 van het [IVBPR] en met artikel 6 van het [EVRM], in zoverre dat artikel aan eenieder het recht toekent op een eerlijke behandeling van zijn zaak, de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen, en het recht op rechtsbijstand voor diegenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, wanneer die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen?
- b) Is, om dezelfde redenen, de [btw-richtlijn] bestaanbaar met artikel 9, leden 4 en 5, van het [Verdrag van Aarhus], in zoverre die bepalingen voorzien in een recht op toegang tot de rechter zonder dat die procedures onevenredig kostbaar mogen zijn en op voorwaarde van ‚het instellen van passende mechanismen voor bijstand om financiële of andere belemmeringen voor de toegang tot de rechter weg te nemen of te verminderen’?
- c) Kunnen diensten die advocaten leveren in het kader van een nationaal stelsel van rechtsbijstand worden begrepen onder de in artikel 132, lid 1, onder g), van [de btw-richtlijn] bedoelde diensten welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, of kunnen zij op grond van een andere bepaling van de richtlijn worden vrijgesteld? Is, in geval van ontkennend antwoord op die vraag, [de btw-richtlijn], in die zin geïnterpreteerd dat zij niet toelaat de diensten verricht door advocaten ten gunste van de rechtzoekenden die het

13 — Arrest Commissie/Frankrijk, C-492/08, EU:C:2010:348, punten 45-47.

voordeel van de juridische bijstand genieten in het kader van een nationaal stelsel van rechtsbijstand, van de btw vrij te stellen, bestaanbaar met artikel 47 van het [Handvest], in samenhang gelezen met artikel 14 van het [IVBPR] en met artikel 6 van het [EVRM]?

- 2) Is, in geval van ontkennend antwoord op de onder punt 1 vermelde vragen, artikel 98 van [de btw-richtlijn], in zoverre het niet voorziet in de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen voor de diensten verricht door advocaten, in voorkomend geval naargelang de rechtzoekende die niet het voordeel van de juridische bijstand geniet, al dan niet btw-plichtig is, bestaanbaar met artikel 47 van het [Handvest], in samenhang gelezen met artikel 14 van het [IVBPR] en met artikel 6 van het [EVRM], in zoverre dat artikel aan eenieder het recht toekent op een eerlijke behandeling van zijn zaak, de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen, en het recht op rechtsbijstand voor diegenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, wanneer die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen?
- 3) Is, in geval van ontkennend antwoord op de onder punt 1 vermelde vragen, artikel 132 van [de btw-richtlijn] bestaanbaar met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie opgenomen in de artikelen 20 en 21 van het [Handvest] en in artikel 9 [VEU], in samenhang gelezen met artikel 47 van het Handvest, in zoverre het, onder de activiteiten van algemeen belang, niet voorziet in de vrijstelling van de btw voor de diensten van advocaten, terwijl andere diensten als activiteiten van algemeen belang zijn vrijgesteld, bijvoorbeeld de door openbare postdiensten verrichte diensten, verschillende medische diensten of nog diensten in verband met onderwijs, sport of cultuur, en terwijl dat verschil in behandeling tussen de diensten van advocaten en de diensten die bij artikel 132 van de [btw-richtlijn] zijn vrijgesteld, voldoende twijfel doet ontstaan omdat de diensten van advocaten bijdragen tot de eerbiediging van bepaalde grondrechten?
- 4) a) Kan, in geval van ontkennend antwoord op de onder de punten 1 en 3 vermelde vragen, artikel 371 van [de btw-richtlijn], overeenkomstig artikel 47 van het [Handvest], in die zin worden geïnterpreteerd dat het een lidstaat van de Unie ertoe machtigt de vrijstelling van de diensten van advocaten gedeeltelijk te handhaven wanneer die diensten worden verricht ten gunste van rechtzoekenden die niet aan de btw zijn onderworpen?
- b) Kan artikel 371 van [de btw-richtlijn], overeenkomstig artikel 47 van het [Handvest], eveneens in die zin worden geïnterpreteerd dat het een lidstaat van de Unie ertoe machtigt de vrijstelling van de diensten van advocaten gedeeltelijk te handhaven wanneer die diensten worden verricht ten gunste van rechtzoekenden die het voordeel van de juridische bijstand in het kader van een nationaal stelsel van rechtsbijstand genieten?"

40. Bij het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a., de Orde van Vlaamse Balies, de CCBE, de Belgische, de Franse en de Griekse regering, de Raad van de Europese Unie en de Europese Commissie. Ter terechtzitting van 16 december 2015 hebben deze partijen – alsook Jimmy Tessens e.a., maar met uitzondering van de Franse en de Griekse regering – pleidooi gehouden.

Beoordeling

41. Ik geef er de voorkeur aan om eerst de aspecten van de prejudiciële vragen te behandelen die betrekking hebben op de uitlegging van de btw-richtlijn in de thans geldende versie, om vervolgens in te gaan op de verschillende vraagstukken die aan de orde worden gesteld met betrekking tot de verenigbaarheid van de bepalingen van die richtlijn die in de weg staan aan de btw-vrijstelling voor diensten van advocaten of aan de toepassing van een verlaagd btw-tarief op deze diensten, met bepaalde fundamentele beginselen die zijn geformuleerd in instrumenten die bindend zijn voor de instellingen van de Unie.

Vierde vraag (mogelijkheid van een gedeeltelijke handhaving van de vrijstelling)

42. Hoewel de verwijzende rechter deze vraag alleen heeft gesteld voor het geval de eerste en de derde vraag ontkennend worden beantwoord, is het passend om eerst deze vraag te behandelen, los van het antwoord op die twee andere vragen.

43. Het staat vast dat België, aanvankelijk op grond van artikel 28, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn en vervolgens op grond van artikel 371 van de btw-richtlijn, gerechtigd was om na 1 januari 1978 in feite voor een onbeperkte periode vast te houden aan zijn bestaande vrijstelling voor diensten van advocaten en dat het dit heeft gedaan tot en met 31 december 2013, toen de vrijstelling werd afgeschaft.

44. De verwijzende rechter vraagt in wezen of een lidstaat die aldus rechtmatig heeft vastgehouden aan zijn volledige vrijstelling voor diensten van advocaten, gelet op artikel 47 van het Handvest gerechtigd was om deze daarna in een beperktere omvang te handhaven.

45. Het antwoord op die vraag, zoals deze is gesteld, moet zonder meer bevestigend luiden, en daarbij hoeft in het geheel niet naar artikel 47 van het Handvest te worden verwezen.

46. Volgens het Hof was het de lidstaten bij artikel 28, lid 3, onder b), van de Zesde richtlijn toegestaan bepaalde bestaande vrijstellingen van btw verder toe te passen, en mochten zij dergelijke vrijstellingen daarom in een beperktere omvang handhaven, maar hadden zij niet het recht om nieuwe vrijstellingen in te voeren of de draagwijdte van bestaande vrijstellingen uit te breiden.¹⁴ Hetzelfde dient te gelden voor artikel 371 van de btw-richtlijn.

47. De Franse regering en de Commissie wijzen er echter op dat de vraag is gesteld op een tijdstip waarop de vrijstelling in België reeds volledig was afgeschaft.

48. Indien de vraag letterlijk wordt opgevat, kan zij dus niet relevant zijn voor het hoofdgeding, aangezien er helemaal geen grondslag meer bestaat voor de handhaving van de vrijstelling, ongeacht of de draagwijdte ervan wordt beperkt. In zoverre ben ik het eens met de Franse regering en de Commissie dat de vraag niet-ontvankelijk is.

49. Indien de vraag echter aldus wordt opgevat dat de verwijzende rechter wenst te vernemen of de vrijstelling na de afschaffing ervan opnieuw kan worden ingevoerd met een beperktere omvang, luidt het antwoord zonder meer ontkennend. Dat zou namelijk neerkomen op de invoering van een nieuwe vrijstelling waarin de btw-richtlijn niet voorziet, wat artikel 371 niet toestaat.

Eerste vraag, onder c), eerste deel (mogelijkheid van een vrijstelling voor diensten verricht in het kader van een nationaal rechtsbijstandsstelsel)

50. De verwijzende rechter vraagt of door advocaten in het kader van een nationaal rechtsbijstandsstelsel verrichte diensten op grond van artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn kunnen worden vrijgesteld als diensten die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, dan wel of deze diensten kunnen worden vrijgesteld op grond van een andere bepaling van deze richtlijn.

51. Deze vraag moet zonder meer ontkennend worden beantwoord.

14 — Zie arresten Kerrutt, 73/85, EU:C:1986:295, punt 17; Norbury Developments, C-136/97, EU:C:1999:211, punt 19, en Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, punt 32. Zie ook naar analogie arrest Danfoss en AstraZeneca, C-371/07, EU:C:2008:711, punten 24-44 (met betrekking tot de vergelijkbare mogelijkheid tot handhaving van uitzonderingen op het recht om btw af te trekken als voorbelasting).

52. Wat, in de eerste plaats, artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn betreft, zijn de vrijstellingen waarin artikel 132 voorziet, volgens vaste rechtspraak van het Hof bedoeld om *bepaalde* activiteiten van algemeen belang te bevorderen. Zij gelden niet voor alle activiteiten van algemeen belang, maar slechts voor die welke aldaar worden opgesomd en nader worden omschreven. De bewoordingen waarin die vrijstellingen zijn omschreven, moeten strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke door een belastingplichtige onder bezwarende titel verrichte prestatie. Dit vereiste betekent echter niet dat de bewoordingen die in artikel 132 worden gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat de vrijstellingen geen effect meer sorteren. Deze bewoordingen dienen dus te worden uitgelegd in het licht van hun context, de doelstellingen en de algemene opzet van de btw-richtlijn, waarbij in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de ratio legis van de betrokken vrijstelling.¹⁵

53. Artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn voorziet in de vrijstelling van „diensten en goederenleveringen welke nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, waaronder begrepen die welke worden verricht door bejaardentehuizen, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instellingen van sociale aard worden erkend”.

54. Het Hof is niet eerder in de gelegenheid geweest zich te buigen over de toepassing van die bepaling op diensten die door advocaten worden verricht in het kader van een nationaal rechtsbijstandsstelsel.

55. Wel heeft het Hof onderzocht of punt 15 van bijlage III bij de btw-richtlijn (dat, gelezen in samenhang met artikel 98 van die richtlijn, de lidstaten toestaat een verlaagd btw-tarief toe te passen op 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 [...] vrijgesteld zijn”), van toepassing kan zijn op de diensten waarvoor advocaten in het kader van de rechtsbijstandsregeling door de staat geheel of gedeeltelijk worden vergoed.¹⁶

56. In dit verband kwam het Hof onder verwijzing naar rechtspraak over artikel 132, lid 1, onder g), van de btw-richtlijn tot de slotsom dat advocaten die diensten verrichten in het kader van de rechtsbijstandsregeling, niet a priori buiten de categorie diensten als bedoeld in punt 15 van bijlage III vallen louter op grond dat zij particuliere entiteiten met winstoogmerk zijn, en dat de lidstaten over een beoordelingsvrijheid beschikken bij de erkenning van een aantal organisaties als liefdadige instellingen. Zij moeten deze beoordelingsvrijheid evenwel uitoefenen binnen de bij de btw-richtlijn gestelde grenzen.¹⁷

57. Met betrekking tot die grenzen heeft het Hof opgemerkt dat de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen volgens de wil van de Uniewetgever uitsluitend van toepassing diende te zijn op diensten die worden verricht door organisaties die aan de tweevoudige voorwaarde voldoen dat zij zelf als liefdadige instelling zijn erkend en dat zij betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid. Naar het oordeel van het Hof zou het tegen die wil indruisen wanneer een lidstaat particuliere entiteiten met winstoogmerk vrijelijk kon beschouwen als organisaties in de zin van punt 15, alleen op grond dat deze entiteiten tevens diensten met een liefdadige strekking verrichten. Bijgevolg mag een lidstaat, wil hij de bewoordingen van dat punt eerbiedigen, geen verlaagd tarief toepassen op diensten die worden verricht door particuliere entiteiten met winstoogmerk, uitsluitend op basis van een beoordeling van de aard van deze diensten, zonder rekening te houden met de doelstellingen die deze entiteiten, globaal beschouwd, nastreven, en met de duurzaamheid van hun sociaal engagement. De beroepscategorie van advocaten kan in het algemeen niet worden beschouwd als een liefdadige instelling. Gesteld dat de diensten die advocaten verrichten

15 — Zie bijvoorbeeld arrest *Žamberk*, C-18/12, EU:C:2013:95, punten 17-20 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

16 — Arrest *Commissie/Frankrijk*, C-492/08, EU:C:2010:348.

17 — Arrest *Commissie/Frankrijk*, C-492/08, EU:C:2010:348, punten 36-41 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

in het kader van de rechtsbijstandsregeling, een liefdadige strekking hebben en kunnen worden beschouwd als een betrokkenheid „op het gebied van bijstand en sociale zekerheid”, kan bijgevolg op basis van deze omstandigheid niet worden besloten dat deze advocaten kunnen worden aangemerkt als „liefdadige instellingen [...] die betrokken zijn bij activiteiten op het gebied van bijstand en sociale zekerheid” in de zin van punt 15 van bijlage III.¹⁸

58. Uit die rechtspraak, en uit de algemene behoefte aan een coherente uitlegging van bepalingen van de btw-richtlijn met soortgelijke bewoordingen, volgt dat een lidstaat aan artikel 132, lid 1, onder g), niet het recht ontleent om door advocaten in het kader van de rechtsbijstandsregeling verrichte diensten vrij te stellen van btw.

59. Wat in de tweede plaats een eventuele „andere bepaling van de richtlijn” betreft, moet de vraag in dezelfde zin worden beantwoord. Zoals de Franse regering opmerkt, heeft de verwijzende rechter nagelaten een andere bepaling voor te stellen die mogelijk een grondslag voor een dergelijke vrijstelling biedt, en zou een dergelijke bepaling, mocht zij bestaan, in strijd zijn met artikel 371 van de btw-richtlijn, voor zover zij de lidstaten zou toestaan *een nieuwe vrijstelling in te voeren* voor diensten van advocaten, terwijl artikel 371 slechts de *handhaving van een reeds bestaande vrijstelling* toestaat waarin de richtlijn niet anderszins voorziet.

Eerste tot en met derde vraag (verenigbaarheid van de btw-richtlijn met internationale instrumenten en fundamentele beginselen, voor zover zij de lidstaten niet toestaat diensten van advocaten vrij te stellen van btw of daarop een verlaagd tarief toe te passen)

60. Met zijn eerste tot en met derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het feit dat diensten van advocaten niet zijn vrijgesteld van btw en evenmin in aanmerking komen voor de toepassing van een verlaag btw-tarief, verenigbaar is met een aantal fundamentele beginselen die zijn neergelegd in het EVRM, het IVBPR, het Verdrag van Aarhus, het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Handvest.¹⁹

61. De eerste vraag, onder a), en de tweede vraag hebben betrekking op het recht op een eerlijk proces, met inbegrip van het recht op bijstand van en vertegenwoordiging door een raadsman en het recht op rechtsbijstand voor degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken. De eerste vraag, onder b), betreft tegen de achtergrond van het Verdrag van Aarhus het recht op toegang tot de rechter zonder dat de procedures in kwestie onevenredig kostbaar mogen zijn, en de eerste vraag, onder a), en de eerste vraag, onder b), zien op de wapengelijkheid tussen de gedingvoerende partijen, terwijl de eerste vraag, onder c), betrekking heeft op het recht op rechtsbijstand voor degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken. De derde vraag betreft het algemene beginsel van gelijkheid en non-discriminatie (dat ook onder de noemer „fiscale neutraliteit” kan worden gebracht) in de context van de verschillende behandeling voor de btw van mogelijk vergelijkbare diensten.

18 — Arrest Commissie/Frankrijk, C-492/08, EU:C:2010:348, punten 43-47.

19 — Enerzijds zijn het EVRM en het IVBPR niet formeel opgenomen in de rechtsorde van de Unie (zie arrest Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Commissie, C-398/13 P, EU:C:2015:535, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Anderzijds verwijst het Hof bij de uitlegging van het Handvest steeds naar het EVRM en de rechtspraak van het Hof van Straatsburg op grond van het feit dat de door het Handvest gewaarborgde rechten dezelfde inhoud en reikwijdte hebben als de overeenkomstige door het EVRM gewaarborgde rechten. Bovendien heeft het Hof erop gewezen dat het EVRM op het gebied van de mensenrechten van bijzonder belang is en dat het IVBPR tot de internationale instrumenten behoort waarmee het bij de toepassing van de algemene beginselen van het Unierecht rekening houdt (zie bijvoorbeeld arrest Parlement/Raad, C-540/03, EU:C:2006:429, punten 35-38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62. Een afzonderlijke en opeenvolgende behandeling van de eerste vraag, onder a), b) en c), en de tweede en de derde vraag zou een zekere mate van herhaling met zich meebrengen, aangezien hierbij identieke of soortgelijke kwesties verschillende malen aan de orde worden gesteld. Daarom geef ik er de voorkeur aan om die kwesties te behandelen in het licht van de verschillende fundamentele beginselen die in deze zaak een rol spelen, waarbij het om verschillende aspecten gaat van het recht op een eerlijk proces dat aan deze beginselen ten grondslag ligt.

63. Om te beginnen wil ik opmerken dat ik begrip en sympathie heb voor de door verzoekers in het hoofdgeding geuite zorgen en nagestreefde doelstellingen. De toegang tot de rechter is inderdaad een fundamenteel recht dat moet worden gewaarborgd (maar dat nooit een absoluut recht kan zijn of voorrang kan genieten boven alle andere overwegingen) in het recht van zowel de lidstaten als het Unierecht. De uitoefening van dat recht wordt onvermijdelijk bemoeilijkt als de kosten voor juridisch advies of vertegenwoordiging door een raadsman stijgen ten gevolge van de afschaffing van een belastingvrijstelling.

64. Om de hierna uiteen te zetten redenen ben ik echter niet van mening dat de onderwerping van advocatendiensten aan btw op de een of andere wijze onverenigbaar is met enig aspect van het fundamentele recht op toegang tot de rechter.

65. In dit verband wordt in een deel van de door de partijen bij het Hof ingediende opmerkingen niet zozeer aandacht besteed aan het feit op zich dat België zijn uitzonderlijke btw-vrijstelling voor advocatendiensten heeft afgeschaft, maar wel aan de wijze waarop dat is gebeurd. Zo is bijvoorbeeld opgemerkt dat overgangs- of begeleidend maatregelen hadden moeten worden getroffen om moeilijkheden te reduceren die uit de plotselinge wijziging voortvloeien, of dat het rechtsbijstandsstelsel had moeten worden hervormd.

66. Maatregelen om de gevolgen in te dammen die de invoering van btw op advocatendiensten heeft voor de kosten van de toegang tot de rechter in België, waren mijns inziens wenselijk geweest en hadden de nakoming van de verplichtingen van het Handvest en het EVRM wellicht beter kunnen waarborgen. Het Hof is evenwel verzocht vast te stellen of het feit dat advocatendiensten volgens de btw-richtlijn in beginsel dienen te worden onderworpen aan btw, verenigbaar is met de grondrechten waarop verzoekers zich beroepen, en niet of de wijze waarop België de vrijstelling heeft afgeschaft die voorheen in dat land in afwijking van de btw-richtlijn werd toegepast, met die grondrechten strookt.

Recht op rechtsbijstand

67. Het recht op rechtsbijstand voor degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken om zich de diensten van een advocaat te kunnen veroorloven, is neergelegd in artikel 6, lid 3, van het EVRM, artikel 14, lid 3, onder d), van het IVBPR en artikel 47 van het Handvest. Met iets minder nadruk wordt naar dat recht ook verwezen in artikel 9, lid 5, van het Verdrag van Aarhus, dat bepaalt dat de partijen bij het verdrag „het instellen van passende mechanismen voor bijstand [overwegen] om financiële of andere belemmeringen voor de toegang tot de rechter weg te nemen of te verminderen”.

68. Nationale rechtsbijstandsstelsels – anders dan rechtsbijstandverzekeringen of vrijwillige dienstverlening door advocaten pro bono publico – worden voor het overgrote deel, zo niet volledig, met overheidsmiddelen bekostigd. Afgaand op de door de Belgische regering aangehaalde bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek lijkt dat althans het geval te zijn in België. Advocaten die diensten verrichten in het kader van een dergelijk stelsel, worden dus door de overheid betaald. Indien hun vergoedingen met 21 % toenemen omdat er btw op wordt geheven, stijgen de kosten voor de overheid met 21 %. Aan de andere kant wordt die 21 % btw door de overheid geheven, zodat de kosten van het rechtsbijstandsstelsel voor de overheid gelijk blijven.

69. Ter terechtzitting is gebleken dat België, om over-en-weerboekingen van btw-bedragen te vermijden, op vergoedingen voor gesubsidieerde rechtsbijstandsdiensten een btw-tarief van 0 % toepast.²⁰

70. Het lijkt er dus op dat de afschaffing van de vrijstelling voor advocatendiensten er niet toe heeft geleid dat in België in mindere mate rechtsbijstand wordt verleend.

71. Hoewel de heffing van btw op advocatendiensten voor de overheid in wezen kostenneutraal uitvalt wat de financiering van het rechtsbijstandsstelsel betreft, zullen in het geval van buiten dit stelsel verrichte diensten naar verwachting hogere inkomsten worden gegenereerd. Daardoor zou een lidstaat in de omstandigheden van België over meer middelen kunnen beschikken, die desgewenst zouden kunnen worden gebruikt voor extra financiering van dat stelsel, zodat bijvoorbeeld de inkomensdrempel voor gesubsidieerde rechtsbijstand kan worden verhoogd indien de btw-heffing te belastend mocht blijken voor rechtzoekenden met een inkomen net boven die drempel. Ik benadruk echter dat de lidstaten, rekening houdend met alle omstandigheden die van belang zijn voor de financiering van procedurekosten in het kader van hun rechtssstelsel, zelf kunnen beslissen om dit te doen en dat die beslissing noch is ingegeven noch is uitgesloten door de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel dat is vastgesteld bij de btw-richtlijn.²¹

72. Tot slot zij opgemerkt dat de heffing van btw op advocatendiensten niet geldt voor pro-Deodiensten, die om niet worden verricht, en dat een eventuele toename van de kosten van een rechtsbijstandsverzekering hieronder zal worden besproken in de context van de kosten voor toegang tot de rechter bij ontstentenis van rechtsbijstand.

73. Ik ben daarom van mening dat de heffing van btw op advocatendiensten niet van invloed is op het recht op rechtsbijstand zoals dat door artikel 47 van het Handvest gegarandeerde of andere, voor de instellingen van de Unie bindende instrumenten wordt gewaarborgd.

Kosten voor toegang tot de rechter bij ontstentenis van rechtsbijstand

74. Het recht op een eerlijk proces houdt onmiskenbaar in dat een rechtzoekende of verdachte niet wegens te hoge kosten verstoken blijft van degelijk juridisch advies en vertegenwoordiging door een raadsman.

75. Tevens staat vast dat voor juridisch advies en vertegenwoordiging moet worden betaald (behalve voor pro-Deodiensten die door individuele advocaten naar eigen goeddunken worden aangeboden).

20 — Een dergelijke benadering levert voor de overheid weliswaar hetzelfde resultaat op als de heffing van btw en de terugstorting van de geheven bedragen ten gunste van het rechtsbijstandsstelsel, maar ik vraag mij af of deze benadering wel verenigbaar is met de btw-richtlijn. Zij is wellicht niet alleen in formeel opzicht onverenigbaar met de btw-richtlijn, maar zou bovendien van invloed kunnen zijn op de inning van de eigen middelen van de Unie, waarin een percentage van de geharmoniseerde btw-grondslag is begrepen [zie artikel 2, lid 1, onder b), van besluit 2007/436/EG, Euratom van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 163, blz. 17)]. Deze kwestie is echter in casu niet aan de orde en is niet relevant voor de vragen van de nationale rechter.

21 — De rechtsbijstandsstelsels van de lidstaten vertonen enorme verschillen qua financiering en dekking. Zie bijvoorbeeld *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise*, opgesteld door de European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ). Uit deze studie komt naar voren dat het rechtsbijstandsbudget in Oostenrijk in 2012 2,25 EUR per hoofd van de bevolking bedroeg, en daarmee in totaal iets lager was dan het bedrag aan inkomsten van de overheid uit griffierechten, terwijl het budget in Zweden 24,74 EUR per hoofd van de bevolking bedroeg en slechts voor 1 % werd gedekt door griffierechten. Volgens het thans geldende Unierecht is de regeling van deze kwesties evenwel geheel overgelaten aan de lidstaten, voor zover het Handvest, het EVRM en de rechtspraak van het Hof van Straatsburg worden geëerbiedigd; zie bijvoorbeeld overweging 48 van richtlijn 2013/48/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2013 betreffende het recht op toegang tot een advocaat in strafprocedures en in procedures ter uitvoering van een Europees aanhoudingsbevel en het recht om een derde op de hoogte te laten brengen vanaf de vrijheidsbeneming en om met derden en consulaire autoriteiten te communiceren tijdens de vrijheidsbeneming (PB L 294, blz. 1).

76. In sommige gevallen worden de door onbemiddelde rechtzoekenden of verweerders te dragen proceskosten geheel of gedeeltelijk uit de schatkist voldaan, en – zoals ik hierboven heb uiteengezet – is er geen reden om aan te nemen dat de heffing van btw op de betrokken diensten daaraan op enigerlei wijze afbreuk doet.

77. Wanneer een rechtzoekende of verweerder de diensten van een advocaat geheel of gedeeltelijk uit eigen zak moet betalen, zal een verhoging van de kosten van die diensten daarentegen tot gevolg hebben dat de lasten die met de uitoefening van het recht op toegang tot de rechter en een eerlijk proces gemoeid zijn, in meer of mindere mate zullen toenemen. In dit opzicht kan de heffing van btw op voorheen van die belasting vrijgestelde honoraria van advocaten leiden tot een verhoging van de advocatenkosten voor niet-belastingplichtigen of voor belastingplichtigen die het btw-bedrag niet als voorbelasting kunnen aftrekken omdat de betrokken advocatendiensten geen kostenelement van hun belastbare prestaties vormen.

78. In dit verband is echter een aantal preciseringen geboden.

79. In de eerste plaats is door de verwijzende rechter zelf opgemerkt – en door de Franse en de Griekse regering benadrukt – dat het Hof van Straatsburg in de context van het EVRM heeft geoordeeld dat het recht op toegang tot de rechter geen absoluut karakter heeft. Dit recht kan onderhevig zijn aan beperkingen, aangezien het recht op toegang uit de aard der zaak regulering door de overheid vereist, die hierbij over een zekere beoordelingsruimte beschikt mits de gestelde beperkingen de toegang tot de rechter voor individuele burgers niet op zodanige wijze of in zodanige mate beknotten dat dit recht in zijn wezen zelf wordt aangetast, en mits met die beperkingen een legitiem doel wordt nagestreefd en de verhouding tussen de aangewende middelen en het beoogde doel redelijk en evenredig is.²²

80. Het Hof van Straatsburg heeft eveneens geoordeeld dat – wat een mogelijke vrijstelling van de betaling van proces- of advocatenkosten betreft – aan de toepassing van het in artikel 47 van het Handvest neergelegde beginsel van een doeltreffende voorziening in rechte voorwaarden kunnen worden gesteld, mits deze geen zodanige beperking van het recht op toegang tot de rechter vormen dat aan het wezen zelf van dat recht afbreuk wordt gedaan, mits met die beperkingen een legitiem doel wordt nagestreefd, en mits een redelijke mate van evenredigheid tussen de aangewende middelen en het beoogde doel wordt gewaarborgd.²³

81. Zelfs al zouden de kosten van advocatendiensten met 21 % toenemen, kan mijns inziens niet worden gesteld dat het recht op toegang tot de rechter door deze toename in zijn wezen zelf wordt aangetast. Wat het nagestreefde doel betreft, moet bovendien worden gezegd dat een budgettaire doelstelling (die aan elke belastingheffing ten grondslag ligt) alsook de wens om het Belgische recht in overeenstemming te brengen met dat van de andere lidstaten (en met het stelsel van een harmonisatierichtlijn) en om mededingingsverstoringen te voorkomen, uit het oogpunt van het Unierecht als legitiem moeten worden beschouwd. Tot slot zij in dit verband opgemerkt dat de heffing van het normale nationale btw-tarief niet geacht kan worden onevenredig te zijn aan de nagestreefde doelstellingen.

82. In de tweede plaats wijst de Belgische regering er met name op dat Belgische advocaten, van wie de diensten sinds 1 januari 2014 zijn onderworpen aan btw, ook het recht verkregen om de als voorbelasting betaalde btw op goederen en diensten die zij betrekken voor de door hen verrichte diensten, af te trekken. Hun eigen kosten werden derhalve verminderd met het bedrag aan btw dat zij over dergelijke ontvangen goederen en diensten verschuldigd waren. Voor zover advocaten van andere wijzigingen afzagen en op hun nettohonoraria slechts het normale btw-tarief toepassen en de

22 — Zie bijvoorbeeld arrest *Jones e.a. tegen Verenigd Koninkrijk*, nrs. 34356/06 en 40528/06, punt 186, EHRM 2014.

23 — Zie bijvoorbeeld beschikking *GREP*, C-156/12, EU:C:2012:342, punten 35 e.v. en dictum. Zie met betrekking tot het in artikel 47 van het Handvest neergelegde recht op een doeltreffende voorziening in rechte eveneens arrest *Orizzonte Salute*, C-61/14, EU:C:2015:655, punt 49.

voorbelasting aftrekken, zijn die honoraria niet met 21 % toegenomen, maar met 21 % minus een bepaald percentage dat overeenkomt met de voorbelasting die zij voortaan mogen aftrekken. Weliswaar zijn advocaten doorgaans minder voorbelasting voor belaste verrichtingen verschuldigd dan tal van andere marktdeelnemers, maar het effect daarvan kan niet geheel worden veronachtzaamd.

83. In de derde plaats is het algemeen bekend dat marktdeelnemers die goederen leveren of diensten verrichten ten behoeve van niet-belastingplichtigen (dat wil zeggen eindgebruikers), niettegenstaande de fiscale theorie die aan het btw-stelsel ten grondslag ligt, hun nettoprijzen normaliter niet autonoom bepalen om daarop vervolgens mechanisch het geldende btw-tarief toe te passen. Op een door mededinging gekenmerkte consumentenmarkt moeten zij rekening houden met – om slechts twee voorbeelden te noemen – de hoogste prijs inclusief btw die op de markt nog aanvaardbaar is, of met de laagste prijs die, ondanks een lagere winstmarge, nog de moeite waard is omdat zij een hogere omzet kunnen behalen. Wanneer het btw-tarief stijgt of daalt, berekenen marktdeelnemers de effecten daarvan daarom vaak niet (of niet volledig) door aan de klant.

84. In de praktijk kan dus niet worden volgehouden dat er sprake is van een noodzakelijk en nauw verband tussen een verhoging van het toepasselijke btw-tarief (in casu 21 % met een volledig recht op aftrek in plaats van vrijstelling van btw zonder recht op aftrek) en een verhoging van de kosten van de geleverde goederen of verrichte diensten.

85. Honoraria van advocaten zijn in België niet bij de wet geregeld, maar worden overeengekomen tussen advocaat en cliënt. Hierbij dienen advocaten te handelen met „de bescheidenheid die van hun functie moet worden verwacht” en mogen hun tarieven „met een billijke gematigdheid vastgesteld” worden.²⁴ Het honorarium kan onder meer worden berekend volgens de volgende methoden: de vaststelling van een uurtarief voor verrichte werkzaamheden, een vast bedrag naargelang van de aard van het betreffende geding, of een percentage van het in geding zijnde bedrag, waarbij het in rekening gebrachte bedrag mag variëren naargelang van de uitkomst van het geding (zij het dat dit bedrag niet volledig afhankelijk mag zijn van die uitkomst). Daarnaast kan de hoogte van de honoraria worden aangepast aan de hand van andere criteria – bijvoorbeeld de financiële situatie van de cliënt dan wel de ervaring, de specialistische kennis of de reputatie van de advocaat.²⁵ Ook vóór dergelijke aanpassingen lijken de honoraria in België sterk te variëren.²⁶

86. Het lijkt mij daarom onwaarschijnlijk dat de afschaffing van de btw-vrijstelling voor advocatendiensten onvermijdelijk in een algehele verhoging van de kosten van de toegang tot de rechter zal resulteren. Bovendien zullen rechtzoekenden (zoals de Commissie heeft opgemerkt) de kwaliteit van de verrichte dienst en de prijs-kwaliteitverhouding waarschijnlijk belangrijker vinden dan de (overeen te komen) prijs van die dienst op zichzelf.

87. In de vierde plaats kunnen individuele advocaten in hun praktijk een zekere mate van kruissubsidiëring toepassen door hun honoraria aan te passen teneinde rekening te houden met het feit dat voortaan btw op hun diensten wordt geheven, en teneinde het effect daarvan te beperken voor rechtzoekenden die anders mogelijk anderszins worden afgeschrikt door de kosten van die diensten. Volgens de website van de Ordre des barreaux francophones et germanophone is de financiële situatie van de cliënt de eerste factor waarmee advocaten rekening houden om hun tarieven met billijke gematigdheid vast te stellen. Het moet dus mogelijk worden geacht voor cliënten die niet in aanmerking komen voor

24 — Artikel 446 ter van het Belgische Gerechtelijk Wetboek.

25 — Zie de website van de Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>

26 — Volgens de in opdracht van de Europese Commissie uitgevoerde *Study on the Transparency of Costs of Civil Judicial Proceedings in the European Union* (december 2007) lopen de gemiddelde uurtarieven exclusief btw uiteen van 100 tot 250 EUR (zie https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do). Uit de raadpleging van een aantal websites van advocaten in 2015 komt naar voren dat de basistarieven per uur van advocaten buiten Brussel tussen 80 en 150 EUR variëren, terwijl uit een recent nieuwsbericht over een door de Belgische regering in de arm genomen advocatenkantoor valt op te maken dat de tarieven van het kantoor – na aftrek van kortingen, maar exclusief btw – tussen 225 en 600 EUR per uur bedroegen (zie http://www.rtbf.be/info/belgique/detail_la-ministre-galant-appellee-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926).

rechtsbijstand, een schaal van honoraria te hanteren en zo te waarborgen dat niemand het fundamentele recht op toegang tot de rechter wordt ontzegd. Ik ben het volkomen eens met het ter terechtzitting door de raadsman van Jimmy Tessens e.a. aangevoerde argument dat deze mogelijkheid niet voor alle advocaten in dezelfde mate openstaat, maar afhankelijk is van de samenstelling van de cliëntèle van de betrokken advocaat.

88. Mijns inziens duidt er derhalve niets op dat de btw-richtlijn of het besluit van België om de door de btw-richtlijn geboden optie van een btw-vrijstelling voor advocatendiensten niet langer uit te oefenen, in strijd zou zijn met artikel 47 van het Handvest op grond dat de heffing van btw op dergelijke diensten een verhoging van de kosten van de toegang tot de rechter met zich meebrengt.

89. In wezen geldt dezelfde redenering voor artikel 9, leden 4 en 5, van het Verdrag van Aarhus. In dit verband is echter een aantal verdere preciseringen geboden.

90. Om te beginnen heeft het Hof de (in artikel 9, lid 4, van het Verdrag van Aarhus) gebruikte formulering „niet onevenredig kostbaar” in de context van artikel 10 bis van richtlijn 85/337²⁷ aldus uitgelegd dat de betrokkenen er niet van mogen worden weerhouden om een beroep in rechte in te stellen of voort te zetten wegens de financiële last die hieruit kan voortvloeien. Bij de beoordeling van vraagstukken met betrekking tot dit vereiste moet de nationale rechter rekening houden met zowel het belang van de persoon die zijn rechten wil verdedigen als het algemeen belang dat verband houdt met de bescherming van het milieu. Hierbij kan de rechter zich niet uitsluitend op de economische situatie van de betrokkene baseren, maar moet hij ook een objectieve analyse van het bedrag van de kosten maken en kan hij rekening houden met de situatie van de betrokken partijen, de redelijke kans van slagen van de verzoeker, het belang dat voor de verzoeker en voor de bescherming van het milieu op het spel staat, de complexiteit van het toepasselijke recht en van de toepasselijke procedure en het eventueel roekeloze karakter van de verschillende beroepsstadia, alsook met het bestaan van een nationaal stelsel van rechtsbijstand of een regeling tot beperking van de proceskosten.²⁸

91. Hieruit volgt dus dat de naleving van het vereiste dat voorzieningen in rechte niet buitensporig kostbaar mogen zijn, per geval concreet moet worden beoordeeld. Het Hof heeft echter geoordeeld dat dit vereiste alleen geacht kan worden correct in nationaal recht te zijn omgezet wanneer „de nationale rechter krachtens een rechtsregel gehouden is te verzekeren dat de procedure voor de verzoekende partij geen buitensporig kostbaar karakter heeft”.²⁹ In de onderhavige zaak heeft geen van de partijen in het hoofdgeding betoogd dat het bedoelde vereiste niet correct zou zijn omgezet in Belgisch recht.

92. Artikel 9, lid 4, van het Verdrag van Aarhus heeft bovendien betrekking op de procedures bedoeld in artikel 9, leden 1 tot en met 3, waarin is uiteengezet welke criteria in het nationale recht dienen te worden opgenomen. Op grond hiervan heeft het Hof geoordeeld dat artikel 9, lid 3, geen enkele onvoorwaardelijke en voldoende nauwkeurig omschreven verplichting bevat die de rechtspositie van particulieren rechtstreeks kan regelen, en dat de uitvoering of werking van die bepaling een verdere handeling vereist. Dientengevolge kan dat artikel niet worden aangevoerd om de geldigheid van een bepaling van de Uniewetgeving te betwisten.³⁰

27 — Richtlijn 85/337/EEG van de Raad van 27 juni 1985 betreffende de milieu-effectbeoordeling van bepaalde openbare en particuliere projecten (PB L 175, blz. 40); zie hierboven voetnoot 6. Volgens artikel 10 bis, vijfde alinea, moeten beroepsprocedures „eerlijk, billijk en snel zijn en [mogen zij] niet buitensporig kostbaar zijn”.

28 — Arrest Edwards en Pallikaropoulos, C-260/11, EU:C:2013:221, punten 36 e.v. en dictum.

29 — Arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-530/11, EU:C:2014:67, punt 55.

30 — Zie bijvoorbeeld arrest Raad e.a./Vereniging Milieudefensie en Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P–C-403/12 P, EU:C:2015:4, punten 54-55 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

93. Met betrekking tot artikel 9, lid 5, van het Verdrag van Aarhus zij slechts opgemerkt dat deze bepaling de partijen daarbij alleen verplicht te „overwegen” passende mechanismen voor bijstand in te stellen om financiële of andere belemmeringen voor de toegang tot de rechter weg te nemen of te verminderen. Die bepaling kan dan ook niet worden aangevoerd om de geldigheid van een bepaling van de vastgestelde Uniewetgeving te betwisten.

Wapengelijkheid tussen rechtzoekenden

94. In wezen gaat het er hierbij om dat belastingplichtigen die voor hun belaste handelingen gebruikmaken van de diensten van een advocaat het recht hebben om de over die diensten verschuldigde voorbelasting af te trekken van de ontvangen btw die zij aan de belastingdienst moeten afdragen, terwijl eindgebruikers (of belastingplichtigen die voor andere dan hun belastbare handelingen van de diensten van advocaten gebruikmaken) geen recht op aftrek genieten. Verzoekers in het hoofdgeding betogen derhalve dat laatstgenoemden in juridische geschillen met eerstgenoemden (financieel) worden benadeeld.

95. Het Hof van Straatsburg heeft in verband met artikel 6 van het EVRM vastgesteld dat het begrip „eerlijk proces” het vereiste van wapengelijkheid omvat, in die zin dat elke partij een redelijke mogelijkheid moet worden geboden om haar zaak onder zodanige omstandigheden voor te dragen dat zij tegenover de tegenpartij niet wezenlijk wordt benadeeld.³¹ In zijn rechtspraak heeft dit Hof verschillende zaken behandeld waarin sprake was van een schending van het beginsel van wapengelijkheid³², maar bij mijn weten heeft het zich tot dusver niet gebogen over een geval waarin vergoedingen voor juridische diensten onderworpen waren aan een ad-valoremheffing die onmiskenbaar van toepassing was op de ene partij, maar niet op de andere.

96. De zaak die de grootste analogie met die situatie lijkt te vertonen, is de zaak „the McDonald’s Two”³³, waarin aan twee personen die wegens laster jegens de fastfoodketen McDonald’s werden vervolgd omdat zij een kritische brochure over het bedrijf hadden gepubliceerd, geen rechtsbijstand voor hun verdediging werd toegekend.³⁴ Het Hof van Straatsburg was op grond van met name de ongebruikelijk lange duur en de juridische complexiteit van het geding van mening dat de verweerders door de niet-toekenning van rechtsbijstand de mogelijkheid werd ontnomen om hun zaak doeltreffend te bepleiten en dat dit in een in onaanvaardbare procedurele ongelijkheid tussen verweerders en McDonald’s resulteerde, zodat er sprake was van een schending van artikel 6, lid 1, van het EVRM.

31 — Zie bijvoorbeeld *Dombo Beheer B.V. tegen Nederland*, 27 oktober 1993, nr. 14448/88, punt 33, reeks A, nr. 274; *Ankerl tegen Zwitserland*, 23 oktober 1996, punt 38, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-V; *Kress tegen Frankrijk* [GC], nr. 39594/98, punt 72, EHRM 2001; en *Komanický tegen Slowakije*, nr. 32106/96, punt 45, 4 juni 2002. In zijn analyse van het beginsel van wapengelijkheid heeft het Hof hetzelfde standpunt ingenomen: zie *arresten Otis e.a.*, C-199/11, EU:C:2012:684, punt 71, en *Guardian Industries en Guardian Europe/Commissie*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punt 31.

32 — Bijvoorbeeld in zaken waarin: het door een van de partijen ingestelde beroep niet werd betekend aan de wederpartij (*Beer tegen Oostenrijk*, nr. 30428/96, punt 19, 6 februari 2001); een termijn voor slechts één van de partijen was verstreken (*Platakou tegen Griekenland*, nr. 38460/97, punt 48, EHRM 2001-I; *Wynen/België*, nr. 32576/96, punt 32, EHRM 2002-VIII); slechts één van de twee belangrijkste getuigen werd gehoord (*Dombo Beheer B.V. tegen Nederland*, 27 oktober 1993, nr. 14448/88, punten 34-35, reeks A, nr. 274); één van de betrokken partijen aanzienlijk werd bevoordeeld met betrekking tot de toegang tot relevante informatie, een dominante positie had in de procedure en aanzienlijk invloed uitoefende op de beoordeling door de rechter (*Yvon tegen Frankrijk*, nr. 44962/98, punt 37, EHRM 2003-V); of één van de partijen op grond van de door haar beklede posities of uitgeoefende functies voordelen genoot en de rechter de andere partij niet in de gelegenheid stelde relevante stukken over te leggen of getuigen te doen oproepen, zodat zij nauwelijks de mogelijkheid had het standpunt van de wederpartij te weerleggen (*De Haes en Gijssels tegen België*, 24 februari 1997, nr. 19983/92, punten 54-58, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-I).

33 — *Steel en Morris tegen Verenigd Koninkrijk*, nr. 68416/01, punten 59-72, EHRM 2005-II.

34 — Hoewel de verweerders aan de criteria voor de toekenning van rechtsbijstand voldeden, sloot het rechtsbijstandsstelsel lasterzaken in beginsel uit; van de discretionaire bevoegdheid om in uitzonderlijke gevallen toch rechtsbijstand toe te kennen, werd in deze zaak geen gebruik gemaakt.

97. Ik ben echter niet van mening dat de uitspraak in die zaak verzoekers in het hoofdgeding veel verder helpt. Weliswaar betreft die zaak een situatie waarin de ene partij zich de diensten van een advocaat gemakkelijker kan veroorloven dan de andere, maar het Hof van Straatsburg heeft in zijn arrest erkend dat een bepaalde mate van procedurele ongelijkheid ten gevolge van verschillen met betrekking tot het vermogen om zulke diensten te bekostigen, kan en zelfs moet worden aanvaard. De vaststelling dat er sprake was van een schending van artikel 6, lid 1, van het EVRM beruiste op de bijzondere omstandigheden van de zaak, namelijk de langdurige en ingewikkelde procedure die door een rijke multinationale onderneming was aangespannen tegen twee personen met een laag inkomen, aan wie geen rechtsbijstand werd toegekend ondanks het feit dat de rechter daartoe de nodige discretionaire bevoegdheid had.

98. Zoals gezegd staan de regels voor rechtsbijstand volledig los van de voorschriften inzake de toepassing van btw op advocatendiensten. De lidstaten kunnen echter rechtsbijstand toekennen ter compensatie van procedurele ongelijkheid en kunnen daartoe in bepaalde gevallen verplicht zijn (zoals in de zaak „the McDonalds Two”). De rechtspraak van het Hof van Straatsburg kan mijns inziens evenwel niet aldus worden opgevat dat de lidstaten verplicht zijn af te zien van de heffing van 21 % btw als die door sommige rechtzoekenden wel, maar door andere niet kan worden afgetrokken.

99. Bovendien komt het mij voor dat een maximaal kostenverschil dat overeenkomt met een verhouding van 121:100, weliswaar een benadeling van de ene ten opzichte van de andere rechtzoekende behelst, maar dat dit geen inbreuk maakt op het wezen zelf van het recht op toegang tot de rechter. Hoe dan ook is de overheid niet verplicht om voor absolute wapengelijkheid te zorgen.

100. Ik merk tevens op dat een daadwerkelijke procedurele ongelijkheid wordt bepaald door andere factoren, in het bijzonder door verschillen in de prijs-kwaliteitverhouding die door verschillende advocaten wordt geboden en door de financiële middelen waarover de respectieve partijen in het algemeen beschikken. In een geschil tussen een goeude consument en een handelaar die in financiële moeilijkheden verkeert, zal bijvoorbeeld het feit dat de handelaar de over de honoraria van zijn advocaat verschuldigde btw kan aftrekken, hem ten opzichte van de klant geen voordeel opleveren indien hij zich geen advocaat van dezelfde kwaliteit als die van zijn tegenpartij kan veroorloven. Indien omgekeerd de man in de straat de strijd aangaat met een meedogenloos multinationaal concern, zal het feit dat de multinational de btw over de vergoedingen voor externe advocaten kan aftrekken nauwelijks van doorslaggevend belang zijn voor de onmiskenbare procedurele ongelijkheid.

Gelijke behandeling, non-discriminatie en fiscale neutraliteit

101. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het feit dat diensten van advocaten niet zijn vrijgesteld van btw, een ongeoorloofde discriminatie van die diensten vormt in vergelijking met andere „activiteiten van algemeen belang” als bedoeld in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn.

102. Volgens vaste rechtspraak „vereist het gelijkheidsbeginsel, waarvan het beginsel van fiscale neutraliteit de vertaling op btw-vlak vormt, dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is”.³⁵

35 — Zie voor een recent voorbeeld arrest *Jetair en BTW- eenheid BTWE Travel4you*, C-599/12, EU:C:2014:144, punt 53.

103. Zoals ik reeds heb opgemerkt, hebben de vrijstellingen van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn niet ten doel alle activiteiten van algemeen belang te stimuleren, maar slechts bepaalde van die activiteiten, namelijk die welke „aldaar worden opgesomd en nader worden omschreven”.³⁶ In dit verband heb ik er in mijn conclusie in de zaak Horizon College en Haderer op gewezen dat de lijst van vrijstellingen niet systematisch is, zodat teleologische conclusies niet zonder meer van de ene vrijstelling op de andere kunnen worden geprojecteerd.³⁷

104. Gesteld evenwel dat mijn conclusie in die zaak onjuist was of althans in te algemene termen was geformuleerd, is het dan toch mogelijk om de een of andere interne logica te onderkennen die aan de vrijstellingen van artikel 132, lid 1, ten grondslag ligt?

105. Deze vrijstellingen hebben, kort samengevat, betrekking op: postdiensten [onder a)], verschillende gezondheids- en gezondheidsgerelateerde diensten [onder b) tot en met e) en p)], verenigingen van personen die vrijgestelde activiteiten uitoefenen [onder f)], maatschappelijk werk en sociale zekerheid [onder g)], het welzijn van en onderwijs aan kinderen en jongeren [onder h) tot en met j)], sportactiviteiten [onder m)], religieuze, culturele en aanverwante activiteiten [onder k), l) en n)], activiteiten ter verkrijging van financiële steun voor de onder b), g) tot en met i) en l) tot en met n) genoemde activiteiten [onder o)], en activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties [onder q)].

106. Sommige van de bedoelde activiteiten zijn van btw vrijgesteld op voorwaarde dat geen winstoogmerk wordt nagestreefd [zie bijvoorbeeld onder g) en h)], terwijl andere voor commerciële doeleinden kunnen worden uitgeoefend [zie bijvoorbeeld onder j)]. In sommige gevallen geldt als voorwaarde dat de betreffende activiteiten niet tot een verstoring van de mededinging mogen leiden [onder f), l) en o)].

107. Voor zover er sprake is van een gemeenschappelijke noemer van deze activiteiten, kan worden geconstateerd dat zij in vier categorieën kunnen worden ingedeeld, te weten openbare communicatie, gezondheid en welzijn, onderwijs, en cultuur in brede zin. Het valt niet in te zien dat diensten van advocaten in het algemeen onder een van de hierboven beschreven ruime categorieën, laat staan onder een van de nader omschreven activiteiten, vallen dan wel ermee concurreren of ermee vergelijkbaar³⁸ zijn.

108. Indien zou worden geoordeeld dat andere activiteiten dan die welke in artikel 132, lid 1, worden opgesomd en beschreven, naar analogie in aanmerking moeten komen voor vrijstelling van btw, zou dit hoe dan ook een fundamentele wijziging inhouden van de rechtspraak volgens welke „[d]e bewoordingen waarin die vrijstellingen zijn omschreven, [...] strikt [moeten] worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke door een belastingplichtige onder bezwarende titel verrichte prestatie”.³⁹

109. Mijns inziens volgt hieruit dat er geen aanwijzingen zijn dat het feit dat advocatendiensten niet zijn opgenomen in de lijst van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn, neerkomt op een verschillende behandeling van vergelijkbare situaties.

36 — Zie punt 52 hierboven.

37 — C-434/05 en C-445/05, EU:C:2007:149, punt 64.

38 — Zie in die zin arrest Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49, waarin het Hof vaststelt dat „[v]an schending van het beginsel van fiscale neutraliteit [...] slechts sprake [kan] zijn tussen concurrerende handelaars [...], terwijl schending van het algemene gelijkheidsbeginsel in belastingzaken de vorm kan aannemen van andere soorten van discriminatie jegens handelaars die niet noodzakelijk concurrenten zijn, maar zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie bevinden”.

39 — Zie punt 52 hierboven.

Conclusie

110. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van het Grondwettelijk Hof te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 371 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat die de btw-vrijstelling voor advocatendiensten overeenkomstig die bepaling heeft gehandhaafd, de omvang van die vrijstelling kan inperken zonder deze volledig af te schaffen. Wanneer die vrijstelling eenmaal is afgeschaft, kan een lidstaat die vrijstelling evenwel niet opnieuw invoeren, ook niet in beperktere omvang.
- 2) De lidstaten ontlenen noch aan artikel 132, lid 1, onder g), noch aan enige andere bepaling van richtlijn 2006/112 het recht om door advocaten in het kader van een nationaal rechtsbijstandsstelsel verrichte diensten als nauw met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid samenhangende diensten vrij te stellen van btw.
- 3) Bij het onderzoek van de prejudiciële vragen is niet gebleken van feiten of omstandigheden die de geldigheid van richtlijn 2006/112 kunnen aantasten.”