

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NIILA JÄÄSKINENA

przedstawiona w dniu 11 lutego 2010 r.¹

I — Wprowadzenie

1. Od dnia 1 kwietnia 1991 r. Republika Francuska stosuje na podstawie art. 279 code général des impôts (kodeksu podatkowego) stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) obniżoną do 5,5% do usług świadczonych przez adwokatów, adwokatów przed Conseil d’État oraz przed Cour de cassation oraz zastępców prawnych (zwanych dalej „adwokatami”), które są w całości lub częściowo opłacane przez państwo w ramach pomocy prawnej.

2. W skardze Komisja Wspólnot Europejskich wniosła do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez stosowanie obniżonej stawki Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na podstawie art. 96 i art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

3. W odpowiedzi na skargę Republika Francuska podniosła, że usługi świadczone przez adwokatów w ramach pomocy prawnej należą do „świadczenia usług przez instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”, o którym mowa w pkt 15 załącznika III do dyrektywy VAT, a tym samym mogą zostać objęte obniżoną stawką podatku VAT.

II — Ramy prawne

*A — Prawo Unii Europejskiej*²

4. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) dokonała w trosce o przejrzystość i logikę gruntownego przekonstruowania przepisów

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Ponieważ uzasadniona opinia skierowana przez Komisję do Republiki Francuskiej nosi datę 15 grudnia 2006 r., w niniejszej opinii będę się powoływać na przepisy traktatu WE zgodnie z numeracją stosowaną przed wejściem w życie traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

dyrektywy 77/388/WE Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L, s. 145, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), ponieważ ostatnia z wymienionych dyrektyw wielokrotnie podlegała istotnym zmianom.

8. Artykuł 97 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, że od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 31 grudnia 2010 r. stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%.

5. Przepisy dyrektywy VAT, które weszły w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., uchylili i zastąpiły szóstą dyrektywę ze skutkiem od tej daty. Ciągłość pomiędzy dwoma tekstami wynika wyraźnie z art. 411 ust. 2 dyrektywy VAT, w szczególności w zakresie w jakim odsyła on do tabeli zbieżności znajdującej się w załączniku XII.

9. Zgodnie z art. 98 dyrektywy VAT:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

6. Artykuł 96 i nast. dyrektywy VAT co do zasady odpowiadają art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

7. Artykuł 96 dyrektywy VAT przewiduje:

[...]”.

„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

10. Załącznik III do dyrektywy VAT, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”

wymienia w pkt 15 „dostawę towarów i świadczenie usług przez instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego, o ile te rodzaje działalności nie są zwolnione na mocy art. 132, 135 i 136”³.

f. usług, za które adwokaci, adwokaci przed Conseil d'État oraz przed Cour de cassation oraz zastępcy sądowi są opłacani w całości lub częściowo przez państwo w ramach pomocy prawnej [...]”⁵.

B — Prawo krajowe

11. Artykuł 279 code général des impôts, wynikający z art. 32 IV loi de finances pour 1991 (ustawy budżetowej na rok 1991 – ustawa nr 90-1168 z dnia 29 grudnia 1990 r.), stanowi ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 1991 r.⁴, że:

„Pobiera się podatek przy zastosowaniu stawki 5,5% od: [...]”

3 — Załącznik H do szóstej dyrektywy, który został wprowadzony przez dyrektywę Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG (zbliżenie stawek VAT) (Dz.U. L 316, s. 1), również zawierał „wykaz dostaw towarów i usług, które mogą podlegać obniżonym stawkom VAT” i wymieniał w kategorii czternastej „dostarczanie towarów i usług przez organizacje uznawane przez państwa członkowskie za charytatywne, działające w zakresie zabezpieczenia społecznego, o ile nie są one zwolnione z podatku na mocy art. 13”.

4 — Przepis ten, jako że nie obowiązywał przed wejściem w życie szóstej dyrektywy, nie jest objęty przewidzianymi w niej przepisami przejściowymi, a w szczególności przepisem art. 28 ust. 2 tej dyrektywy, na który powołuje się Komisja w skardze.

III — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

12. Twierdząc, że stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do usług adwokatów, adwokatów przed Conseil d'État i przed Cour de cassation oraz przez zastępców prawnych na podstawie art. 279 lit. f code général des impôts należy uznać za sprzeczne z przepisem art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z jej załącznikiem H, Komisja postanowiła wszcząć procedurę przewidzianą w art. 226 WE i pismem z dnia 10 kwietnia 2006 r. wezwała Republikę Francuską do usunięcia uchybień.

13. Nie będąc przekonana przez argumenty przedstawione przez organy francuskie w odpowiedzi z dnia 12 czerwca 2006 r., Komisja skierowała do nich pismem z dnia 15 grudnia 2006 r. uzasadnioną opinię, wzywając je do

5 — Artykuł 279 code général des impôts został zmieniony ostatnio przez art. 22 ustawy nr 2009-888 z dnia 22 lipca 2009 r., przy czym zmiana ta nie ma żadnego znaczenia dla lit. f.

przyjęcia środków wymaganych dla dostosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy liczonych od jej otrzymania.

14. W piśmie z dnia 13 lutego 2007 r. Republika Francuska wskazała, że uważa, iż przedstawiony jej zarzut jest bezzasadny. Stwierdziwszy, że Republika Francuska nie usunęła zarzucanego jej naruszenia, Komisja wniosła niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 96 i art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT, które zastąpiły art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy z dniem 1 stycznia 2007 r.

IV — Postępowanie przed Trybunałem

15. W skardze Komisja wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez stosowanie obniżonej stawki podatku do usług świadczonych przez adwokatów, za które są wynagradzani w całości lub częściowo przez państwo w ramach pomocy prawnej, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 96 i art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT. Podnosi ona, że wspomniani usługodawcy nie mogą być uważani za „instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego” w rozumieniu rzeczony dyrektywy. Komisja wnosi również o obciążenie Republiki Francuskiej kosztami postępowania.

16. Pozwane państwo członkowskie wnosi o oddalenie skargi, proponując inną wykładnię przywołanych przepisów, a także o obciążenie Komisji kosztami postępowania.

V — Ocena uchybienia

17. Wydaje mi się, iż w pierwszej kolejności należy przypomnieć prawo podstawowe, w które wpisuje się pomoc prawna, a także system, do którego ona należy we Francji. Kolejno omówię aspekty ekonomiczne sprawy, a następnie właściwe metody wykładni w niniejszej sprawie, przed przystąpieniem do analizy właściwych przepisów. Jednakże najpierw należy dokonać uściślenia odnośnie do stosowania w czasie rzeczonych przepisów.

A — Przepisy właściwe *ratione temporis*

18. W pierwszej kolejności, co podniosła Komisja, a które to stanowisko nie spotkało się ze sprzeciwem ze strony Republiki Francuskiej, należy stwierdzić, że zastosowane

powinny być przepisy dyrektywy VAT, a nie przepisy szóstej dyrektywy, ponieważ termin wyznaczony organom francuskim na dostosowanie się do uzasadnionej opinii upłynął po dacie uchylecia szóstej dyrektywy, co nastąpiło w dniu 1 stycznia 2007 r.

B — Pomoc prawna – element podstawowego prawa dostępu do wymiaru sprawiedliwości

19. Prawo do rzeczywistego dostępu do sądu, przede wszystkim dzięki zniesieniu ewentualnych przeszkód finansowych, zostało uznane za prawo fundamentalne zarówno przez Europejską konwencję praw człowieka⁶ (zwaną dalej „EKPC”), jak i przez Międzynarodowy pakt praw obywatelskich i politycznych przyjęty przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych⁷. Możliwość bezpłatnego skorzystania z pomocy adwokata wyznaczonego z urzędu została wyraźnie zagwarantowana w owych tekstach wyłącznie osobie oskarżonej, to znaczy w ramach procesu karnego.

20. Niemniej jednak Europejski Trybunał Praw Człowieka rozciągnął to uprawnienie

na postępowanie cywilne⁸. W wyroku z dnia 9 listopada 1979 r.⁹ wyjaśnił on, że art. 6 ust. 1 EKPC zobowiązuje umawiające się państwa do podjęcia wszelkich niezbędnych kroków w celu udostępnienia bezpłatnej pomocy prawnej tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla zagwarantowania rzeczywistego prawa do sądu, bądź to dlatego, iż ustawa przewiduje reprezentację przez adwokata, bądź to z powodu złożoności danego postępowania lub sprawy¹⁰. Trybunał interpretował ten artykuł jako ustanawiający zasadę, zgodnie z którą pomoc prawna jest przydatnym instrumentem, ale nie zawsze koniecznym dla urzeczywistnienia prawa dostępu do sądu i zapewnienia w ten sposób sprawiedliwego procesu w rozumieniu tego aktu. Prawo to nie jest zatem prawem absolutnym. Obowiązek przyznania pomocy prawnej istnieje jedynie wtedy, gdy jej brak uczyniłby bezskuteczną gwarancję rzeczywistego wystąpienia do sądu.

21. Wydaje mi się, że pomoc prawna jest coraz częściej zapewniana ze elementu socjalny konieczny dla zapewnienia skuteczności prawa podstawowego, jakim jest dostęp do sądu, a tym samym ogólnie dostępu do prawa.

6 — Artykuł 6 ust. 3 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r.

7 — Artykuł 14 ust. 3 pkt d) in fine Międzynarodowego paktu praw obywatelskich i politycznych, otwartego do podpisu w dniu 19 grudnia 1966 r.

8 — W wyroku w sprawie Golder z dnia 21 lutego 1975 r. (seria A, nr 18, §§ 35 i nast.) Trybunał ten stwierdził bowiem, że „art. 6 ust. 1 (art. 6-1) [EKPC] gwarantuje każdej osobie prawo do rozpoznania przez sąd każdego sporu dotyczącego praw i obowiązków o charakterze cywilnym. Ustanawia on rodzaj »prawa do sądu«, w stosunku do którego prawo dostępu, to znaczy prawo do wystąpienia do sądu w sprawie cywilnej, jest jedynie jednym z aspektów”.

9 — Wyrok w sprawie Airey przeciwko Irlandii (seria A, nr 32, § 26).

10 — W tym ostatnim przypadku Trybunał podkreślił, że brak pomocy prawnej może pozbawić jednostki możliwości obrony ich sprawy w skuteczny sposób przed sądami i spowodować brak równości broni, co jest niedopuszczalne z punktu widzenia sprawiedliwego procesu. Zobacz w szczególności wyrok ETPC z dnia 15 lutego 2005 r. w sprawie Steel i Morris (*Recueil des arrêts et décisions* 2005-II, § 72).

22. Ów proces ewolucyjny wynika w szczególności z Karty praw podstawowych Unii Europejskiej¹¹, której art. 47, zatytułowany „Prawo do skutecznego środka prawnego i do sprawiedliwego procesu sądowego”, przewiduje i określa prawo do pomocy prawnej i to przed wszystkimi sądami. Zgodnie z ostatnim akapitem tego artykułu „[p]omoc prawna jest dostępna dla tych osób, które nie posiadają wystarczających środków, jeśli jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości”. Wydaje się, że rzeczony akt został sformułowany zgodnie z linią orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka.

23. Podobnie dyrektywa Rady 2002/8/WE z dnia 27 stycznia 2003 r. w celu usprawnienia dostępu do wymiaru sprawiedliwości w sporach transgranicznych poprzez ustanowienie minimalnych wspólnych zasad odnoszących się do pomocy prawnej w sporach o tym charakterze¹² odnosi się bezpośrednio do EKPC oraz do Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

24. Tytułem wstępu należy stwierdzić, że cel popierania dostępu do wymiaru sprawiedliwości i w sposób ogólny do prawa osób, które nie dysponują wystarczającymi środkami finansowymi, jest zgodny z podstawowymi

wartościami systemu ochrony prawnej rządzącego w Unii Europejskiej.

C — System pomocy prawnej we Francji

25. Z przepisów loi n° 91-647 du 10 juillet 1991 relative à l'aide juridique¹³ (ustawy nr 91-647 w sprawie pomocy prawnej z dnia 10 lipca 1991 r.) wynika, że osoby fizyczne lub prawne nieposiadające wystarczających środków¹⁴ dla dochodzenia swych praw przed sądem mogą korzystać z pomocy.

26. Osoba korzystająca z pomocy jest zwolniona od początku lub od czasu przyznania jej tej pomocy z zapłaty wszelkich kosztów związanych z postępowaniem, w ramach którego pomoc ta została przyznana.

11 — Karta, ogłoszona w Nicei w dniu 7 grudnia 2000 r. (Dz.U. C 364, s. 1), została zmieniona i uzyskała obowiązującą moc prawną wraz z przyjęciem traktatu z Lizbony (Dz.U. 2007, C 303, s. 1).

12 — Dz.U. L 26, s. 41.

13 — Artykuł 1 rzeczony ustawy stanowi, że zmierza ona, po pierwsze, do zagwarantowania dostępu do sądów i do prawa oraz po drugie, do pomocy prawnej obejmującej pomoc sądową, pomoc w dostępie do prawa, a także w razie interwencji adwokata przy zatrzymaniu i przesłuchaniu oraz w dziedzinie mediacji karnej i ugody karnej.

14 — Niektóre kategorie osób, o których mowa w art. 4, 6, 9-1 oraz 9-2 ustawy nie podlegają przesłance niewystarczających środków finansowych. Są to między innymi nieletni oraz ofiary najcięższych przestępstw.

27. W przypadku pełnej pomocy państwo przejmuje na siebie wszystkie wydatki poniesione przez dany podmiot (wynagrodzenie adwokatów i innych prawników, wynagrodzenie komorników sądowych, wynagrodzenie notariuszy, koszty ekspertyz etc.¹⁵). Ryczałtowa kwota wynagrodzenia adwokatów jest określana na podstawie tabeli obrachunkowej opartej na współczynniku podstawowym obejmującym liczbę jednostek wartości¹⁶ ustaloną dla każdego rodzaju postępowania, które może toczyć się przed sądami¹⁷.

28. W przypadku pomocy częściowej państwo pokrywa jedynie część wynagrodzenia zastępcy sądowego. Kontrybucja państwa jest określona za pomocą procentu pełnej pomocy sądowej, który jest odwrotnie proporcjonalny do zasobów finansowych osoby korzystającej z pomocy¹⁸. Adwokat ma wówczas prawo do uzupełnienia wynagrodzenia, które jest mniej więcej proporcjonalne. Kwota wynagrodzenia uzupełniającego jest przedmiotem swobodnych negocjacji pomiędzy adwokatem i jego klientem w świetle kryteriów określonych przez ustawę, które obejmują

głównie względy finansowe¹⁹. Do porozumienia powinno dojść przed jakąkolwiek czynnością adwokacką; powinno ono zostać zawarte w formie pisemnej umowy, która podlega pod rygorem nieważności kontroli dziekana rady adwokackiej.

29. We Francji nie istnieją publiczne biura pomocy prawnej, które uzupełniają usługi świadczone przez adwokatów, w przeciwieństwie do sytuacji istniejącej w innych państwach, takich jak Finlandia²⁰ i niektóre landy niemieckie.

D — Ekonomiczne aspekty sprawy

30. Podatek VAT jest ogólnym podatkiem od konsumpcji, który dotyczy wszystkich towarów lub usług konsumowanych lub używanych w państwach członkowskich Unii. Jeżeli chodzi o usługi świadczone przez adwokatów,

15 — Należy zauważyć, że w przeciwieństwie do usług adwokatów i podmiotów z nimi zrównanych świadczenia innych doradców prawnych nie korzystają ze zmniejszonej stawki podatku VAT na podstawie przepisów art. 279 code général des impôts.

16 — Zobacz art. 27 akapit drugi i nast. ustawy z dnia 10 lipca 1991 r. oraz art. 90 i nast. décret n°91-1266 du 19 décembre 1991 (dekretu nr 91-1266 z dnia 19 grudnia 1991 r.) wykonującego tę ustawę. Wynagrodzenie płacone przez państwo francuskie adwokatom wykonującym usługi na rzecz osoby korzystającej z pełnej pomocy prawnej określone jest iloczynem kwoty jednostki wartości (unité de valeur – UV) przewidzianej w ustawie budżetowej oraz współczynnika określonego w dekrete.

17 — Dotyczy to postępowań sądowych administracyjnych, cywilnych, karnych lub społecznych, zarówno pierwszego, jak i drugiego stopnia, a także postępowań przed Conseil d'État oraz Cour de cassation.

18 — Stawki procentowe mogą wynosić 85%, 70%, 55%, 40%, 25% i 15%.

19 — Artykuł 35 akapit drugi ustawy z dnia 10 lipca 1991 r. przewiduje, że strony ustalają „z uwzględnieniem złożoności sprawy, czynności i kosztów związanych z charakterem sprawy kwotę i sposób płatności owego uzupełnienia wynagrodzenia, na warunkach odpowiadających zasobom finansowym i majątkowi osoby korzystającej”. W akapicie czwartym dodaje się, że „[j]eżeli izba, do której należy adwokat, ustali metodę obliczania wynagrodzenia z uwzględnieniem powyżej wymienionych kryteriów, kwota uzupełnienia jest obliczana na podstawie owej metody”.

20 — Zobacz: wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja przeciwko Finlandii, Zb.Orz. s. I-10605, pkt 5 i nast.; opinia rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera w tej sprawie, pkt 8 i nast., pkt 28, która dotyczyła pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy.

to klient posiada status konsumenta, który korzysta z usługi i jest, zgodnie z logiką podatku VAT, obciążony tym podatkiem. W ramach pomocy prawnej ów ciężar finansowy jest całkowicie lub częściowo ponoszony przez państwo.

31. W przypadku pełnej pomocy prawnej stosowanie obniżonej stawki podatkowej nie ma odczuwalnego skutku dla osób korzystających z takiej pomocy. Ponieważ osoba zainteresowana korzysta z pełnego przejęcia kosztów adwokackich, nie dostrzega ona w żaden sposób ulgi przyznanej ze szkodą dla ogólnego budżetu państwa, jaką jest obniżenie stawki podatku VAT²¹. Chciałbym zauważyć, że w ten sposób stosowanie obniżonej stawki zmniejsza ilość środków budżetowych przeznaczanych w sposób bezpośredni na finansowanie pomocy, jednakże jednocześnie państwo sobie samemu płaci mniej podatków.

32. Z kolei osoba korzystająca z częściowej pomocy prawnej powinna uiścić swojemu adwokatowi uzgodnione w negocjacjach

21 — Przy założeniu, że podatek VAT jest bezbolesny i nieodczuwalny dla osoby korzystającej z pełnej pomocy prawnej, chodzi o soutien fiscal opaque (nieprzejrzystą pomoc podatkową), jak to stwierdził Roland du Luart w sprawozdaniu do francuskiego senatu z dnia 9 października 2007 r. (Rapport d'information du Sénat nr 23 z sesji zwykłej 2007–2008, dostępny na stronie internetowej senatu, s. 82).

wynagrodzenie uzupełniające. Dzięki zastosowaniu obniżonej stawki podatku VAT zainteresowany może oczywiście skorzystać z pomocy podatkowej, która uzupełnia pomoc bezpośrednią otrzymaną w formie pomocy sądowej. Niemniej jednak muszę podkreślić, że ów pozytywny dla owej jednostki rezultat zostanie osiągnięty tylko wtedy, jeżeli uzupełnienie wynagrodzenia (bez podatku VAT) zostanie ustalone na najniższym akceptowalnym przez adwokata poziomie. Z kolei jeżeli wynagrodzenie (wraz z VAT) jest ustalone na maksymalnym akceptowalnym przez klienta poziomie, z ulgi podatkowej korzysta adwokat. Pomiędzy dwoma skrajnymi możliwościami różnica między obniżoną stawką podatkową a stawką normalną jest dzielona pomiędzy strony. Oczywiście jest, że z obniżenia stawki podatku VAT niekoniecznie korzysta konsument końcowy²².

33. Analiza prawnoporównawcza ukazuje, że Republika Francuska nie jest jedynym państwem członkowskim Unii, które postanowiło zastosować szczególny system do usług świadczonych przez adwokatów w ramach pomocy prawnej. W rzeczywistości bowiem z dokumentu przygotowanego przez Komisję²³ wynika, że rzeczony usługi podlegają obniżonej stawce podatku VAT nie tylko we Francji, ale także w Portugalii. W dokumencie

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

23 — Zobacz dokument zatytułowany „Stawki podatku VAT stosowane w państwach członkowskich Wspólnoty Europejskiej – Sytuacja na dzień 1 lipca 2009 r.” dostępny na stronie internetowej Komisji taxud.d.1(2009)307669 – FR, w szczególności s. 19 i nast. Tytułem informacyjnym Komisja wskazuje, że w zakresie w jakim został „sporządzony na bazie informacji otrzymanych od państw członkowskich, lecz niektóre z tych informacji nie zostały jeszcze sprawdzone przez niektóre z tych państw, dokument nie powoduje powstania odpowiedzialności Komisji ani nie stanowi aprobaty przepisów państw członkowskich”.

tym stwierdza się, że w ostatnim z wymienionych państw „usługi przejęte w ramach pomocy prawnej lub wyznaczenie z urzędu, usługi związane z prawem osobowym i rodzinnym oraz usługi związane z prawem pracy” podlegają obniżonej stawce podatku VAT w wysokości 5%, a nie tak jak we Francji 5,5%, podczas gdy inne usługi adwokatów podlegają w Portugalii stawce podatku VAT w wysokości 20%, a we Francji 19,6%.

34. W tym miejscu pojawia się szczególnie wyraźne pytanie: czy stosowanie podstawowej stawki podatku VAT skutkowałoby ograniczeniem dostępu do sądu, tak jak to twierdzi Republika Francuska?

35. Komisja nie podziela tego stanowiska, ponieważ wskazuje w skardze, tak jak to wcześniej zauważyłem, że w chwili gdy państwo przejmuje w całości wynagrodzenia zafakturowane na dany podmiot, dla podmiotu tego nie ma znaczenia zastosowanie podstawowej stawki podatku VAT. Negatywne skutki zaistnieją jedynie w przypadku przyznania częściowej pomocy prawnej. Ponadto stosowanie podstawowej stawki do usług świadczonych przez adwokatów i zastępców sądowych w ramach pomocy prawnej pozwoliłoby Republice Francuskiej na zebranie jeszcze większej ilości środków finansowych, które mogłyby zostać w szczególności poświęcone na zwiększenie środków dostępnych na przyznanie tej pomocy. Rząd francuski może w ten sposób przejąć na siebie całość kwot wraz z podatkiem VAT zafakturowanym

przez adwokatów i zastępców sądowych na rzecz osób korzystających pomocy. To poziom pomocy udzielanej korzystającym, a nie stosowana stawka podatku VAT, decyduje o dostępności usług świadczonych przez owe podmioty.

36. Innymi słowy, Komisja podnosi, że stosowanie podstawowej stawki podatku VAT nie ma wpływu na sytuację finansową podmiotów korzystających z pomocy prawnej, jeżeli jest ona w całości pokrywana przez wkład państwa, oraz że organy francuskie mogą zmienić stosowane uregulowanie odnośnie do pomocy sądowej przyznawanej częściowo, jeżeli chcą one przyznać pomoc finansową zainteresowanych podmiotom. Ocena finansowych skutków przepisu art. 279 lit. f code général des impôts dokonana przez Komisję wydaje mi się uzasadniona.

37. Poza tym ustanowione w tym przepisie neutralność podatkowa i brak zakłócenia konkurencji, na które powołuje się Republika Francuska, nie mają decydującego znaczenia jeżeli chodzi o interpretację terminów stosowanych w pkt 15 załącznika III do dyrektywy VAT. W tym zakresie chciałbym zauważyć, że argument, zgodnie z którym dana transakcja jest neutralna na płaszczyźnie podatkowej, wydaje się w systematyce dyrektywy VAT,

a także w orzecznictwie Trybunału²⁴ być raczej czynnikiem używanym w celu ograniczenia zakresu stosowania wyjątków od zasady opodatkowania według stawki podstawowej (odstępstwa, zwolnienia etc.) niż kryterium stosowanym dla uzasadnienia poszerzenia ich zakresu. Podobnie zasada neutralności podatkowej, która jest właściwa dla wspólnego systemu podatku VAT, przemawia za mniej ścisłą interpretacją odnośnych pojęć²⁵. Niemniej jednak w niniejszej sprawie względem ten nie wydaje mi się istotny, ponieważ celem zamierzonym przez art. 96 i art. 98 ust. 2 oraz załącznik III dyrektywy VAT jest nie tyle unikanie zakłóceń konkurencji, co sprzyjanie progresywnej harmonizacji przepisów państw członkowskich poprzez zbliżenie stawek podatku VAT i ograniczenie transakcji, które mogą podlegać obniżonej stawce podatku VAT.

E — *Uwagi ogólne dotyczące wykładni pkt 15 załącznika III do dyrektywy VAT*

1. W kwestii transpozycji orzecznictwa dotyczącego zwolnień z podatku VAT

38. O ile mi wiadomo, brak jest szczególnych precedensów w tej dziedzinie. Okazuje się, że

24 — A. Rosas, „Value Added Tax and Distortion of Competition” w *EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tiili*, pod kierownictwem H. Kanninen, N. Korjus i A. Rosas, Hart, Oxford & Portland, Oregon, 2009, s. 275 i nast., w szczególności s. 277–282, s. 289.

25 — Wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 19, dotyczący wykładni szóstej dyrektywy.

do Trybunału dotychczas nie wniesiono o dokonanie wykładni pojęć zawartych w pkt 15 załącznika III do dyrektywy VAT ani też pojęć równoznacznych objętych wcześniej w czternastą kategorią załącznika H do szóstej dyrektywy.

39. Niemniej jednak Republika Francuska twierdzi, że należy posłużyć się interpretacją, jaką Trybunał nadał identycznemu wyrażeniu „organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny]”, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, obecnie art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Na poparcie tego stanowiska podnosi ona, że art. 98 dyrektywy VAT odsyła do art. 132 oraz że można z tego wnioskować, iż należy przyjąć jednolitą koncepcję pojęć stosowanych w dziedzinie obniżonej stawki podatku VAT oraz zwolnienia z podatku VAT.

40. Rzeczywiście, zasady interpretacyjne wypracowane w orzecznictwie dotyczącym zwolnień z podatku VAT wydają mi się właściwe i mogą skutecznie zostać transponowane w celu interpretacji załącznika III dotyczącego obniżonej stawki podatku VAT²⁶. Według mnie w imię spójności należy zastosować te same kryteria dla identycznych pojęć, tym bardziej że w omawianym przypadku

26 — Chciałbym zauważyć jednak, że zwolnienia mają obowiązkowy charakter dla państw członkowskich, podczas gdy obniżenie stawki podatku stanowi opcję.

odnośna stawka jest tak niska (5,5%) w porównaniu ze stawką podstawową (19,6%), że skutki obniżenia stawki podatku VAT zbliżają się do skutków zwolnienia.

2. W kwestii właściwej metody interpretacyjnej

41. Orzecznictwo Trybunału wyraźnie wskazuje, że wykładnia przepisów dotyczących zwolnień z podatku VAT powinna być dokonywana w świetle i przy poszanowaniu zamierzonych przez nie celów²⁷. Podobnie podkreślono, że celem zwolnień niektórych usług uznanych za usługi w interesie powszechnym było zmniejszenie ciężaru podatkowego ciążącego na konsumentach²⁸.

42. To samo celowościowe podejście należy przyjąć odnośnie do przepisów dotyczących obniżonej stawki podatku VAT. Z listy towarów i usług, które mogą zostać objęte obniżoną stawką podatkową, zamieszczonej w załączniku H do szóstej dyrektywy, a następnie w załączniku III do dyrektywy VAT, wynika, że prawodawca chciał umożliwić państwom

członkowskim stosowanie obniżonej stawki podatku VAT do niektórych kategorii działalności o celach społecznych lub publicznych²⁹.

43. Niemniej jednak załącznik III do dyrektywy VAT, tak jak wcześniej załącznik H do szóstej dyrektywy, nie opiera się na podejściu spójnym z jego źródłem. Poszczególne kategorie wymienione w tym tekście nie tworzą strukturalnej całości³⁰. Wydają się one być wynikiem przejścia szeregu obniżonych stawek istniejących wcześniej w państwach członkowskich. Zestawienie bez logiki wewnętrznej nie ma rzeczywiście sensu i nie pozwala na wykładnię kontekstualną. W związku z tym nie można oczekiwać wielu konstruktywnych wniosków z analizy prac przygotowawczych³¹.

3. W kwestii stosunkowo szerokiej wykładni odnośnych pojęć

44. Komisja uważa, że pojęcia zawarte w załączniku III do dyrektywy VAT wymagają wykładni „ściślej”, to znaczy „zawężonej”,

27 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 42; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Rec. s. I-4427, pkt 29; z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-442/05 Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, Zb.Orz. s. I-1817, pkt 30.

28 — Zobacz: opinia rzecznik generalnej E. Sharpston w sprawie C-434/05 Horizon College, dotyczącej szóstej dyrektywy (wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r., Zb.Orz. s. I-4793, pkt 23, 30 i nast.

29 — Zobacz również pkt 47 opinii rzecznika generalnego J. Mazáka w ww. sprawie Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, dotyczącej przepisów załącznika H do szóstej dyrektywy.

30 — W ww. opinii w sprawie Horizon College rzecznik generalna E. Sharpston podnosi, że wykazy zamieszczone w załącznikach do szóstej dyrektywy nie odpowiadają prawidłowo rozumianej logice i to nie pozostawia miejsca na rozważania dotyczące intencji prawodawcy wspólnotowego.

31 — Podobnie wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-375/98 Epson Europe, Rec. 2000 s. I-4243, pkt 19 in fine.

ponieważ chodzi o odstępstwa od zasady, zgodnie z którą stosuje się podstawową stawkę podatku VAT. W tym zakresie opiera się ona na wyroku wydanym przez Trybunał w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, dotyczącym obniżonej stawki podatku VAT dozwolonej przez załącznik H, kategoria piąta, do szóstej dyrektywy³².

45. Zakres zastosowania przepisu ustanawiającego wyjątek od zasady ogólnej, w niniejszym przypadku od zasady opodatkowania, powinien być oczywiście określony w sposób ścisły³³. Niemniej jednak nie oznacza to przyjęcia podejścia zawężającego. Trybunał w odniesieniu do zwolnień dozwolonych w przypadku niektórych rodzajów działalności w interesie powszechnym orzekł, że pojęcie „podmiotów uznanych za mające charakter społeczny nie wymaga szczególnie zawężającej wykładni”³⁴.

46. W rzeczywistości bowiem wykładnia dyrektywy VAT nie powinna być aż tak wąska, aby wykluczała rozwiązania przyjęte przez niektóre państwa członkowskie w celu organizacji działalności objętej szczególnym reżimem przewidzianym przez ten akt. Należy wziąć pod uwagę różnice w praktykach krajowych w odniesieniu do świadczenia

usług o charakterze społecznym i powstrzymać się od uniemożliwiania zapewnienia skuteczności odnośnych odstępstw. Wydaje mi się, że takie stanowisko przyjął Trybunał w ww. wyroku w sprawie Kingscrest³⁵. Wniosek ten wynika również z wyroku w sprawie Horizon College³⁶ oraz z dwóch najnowszych wyroków³⁷.

47. Wykaz towarów i usług, które mogą zostać objęte obniżoną stawką podatkową, zamieszczony w załączniku III do dyrektywy VAT został celowo skonstruowany w sposób ograniczający, a nie czysto obrazowy. Lista ta jest co do zasady wyczerpująca, zgodnie art. 98. Niemniej jednak to że wykaz dotyczący zwolnień z podatku VAT również jest ograniczający, nie przeszkodziło Trybunałowi w przyjęciu niezawężonej kwalifikacji w tej dziedzinie.

48. Moim zdaniem wykładnia dyrektywy VAT powinna opierać się co do zasady na celach podatkowych i gospodarczych systemu powszechnego tego podatku konsumpcyjnego, który stanowi ponadto część podstawy zasobów finansowych wspólnoty. Wychodząc z tego stanowiska można stwierdzić, że zakres działalności gospodarczej objętej

32 — Wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-445, pkt 19, 20), w którym Trybunał orzekł, że przepisy dotyczące „transportu osób oraz przewożonego przez nie bagażu” nie ma zastosowania do płatności za korzystanie z infrastruktury drogowej.

33 — W szczególności wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. 1989, s. 1737, pkt 13).

34 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 29–32, dotyczący wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy. Zobacz również ww. wyrok w sprawie Gregg, pkt 17; wyrok z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C-144/00 Hoffmann, Rec. s. I-2921, pkt 24 i nast.; ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 48.

35 — Ibidem.

36 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Horizon College, pkt 16: „owa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że terminy używane dla określenia zwolnień przewidzianych w rzeczonem art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który pozbawia te zwolnienia skutku”.

37 — Wyroki: z dnia 19 października 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Oureoend Goud, Zb.Orz. s. I-11079, pkt 25; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Eulitz, Zb.Orz. s. I-907, pkt 27.

zwolnieniem nie może zostać powiększony w drodze liberalnej wykładni.

szej sprawie, ponieważ, o czym będzie mowa poniżej, nie budzi wątpliwości, że w dziedzinie podatku VAT nawet osoba fizyczna działająca sama może zostać uznana za podmiot. Wykładnię tę można również stosować do adwokatów.

4. W przedmiocie wykładni zastosowanych terminów

a) W kwestii rozbieżności istniejących pomiędzy wersjami językowymi:

49. Porównanie poszczególnych wersji językowych dyrektywy VAT ukazuje, że pojęcia stosowane w pkt 15 załącznika III nie odpowiadają dokładnie pojęciom przyjętym w wersji francuskiej.

50. Można zauważyć, że pojęcie „organisme” (organizacji [podmiotu]), które znajduje się w wersji francuskiej, nie znajduje identycznego odpowiednika we wszystkich innych wersjach językowych. Różnorodność zastosowanych terminów dotyczących pojęcia podmiotu i jej wpływ na trudności interpretacyjne były już wielokrotnie podkreślane³⁸. Wydaje mi się, że termin ten nie powinien powodować szczególnych problemów w niniej-

51. Wydaje mi się, że różnice dotyczą raczej wykładni pojęcia „caractère social” (charytatywne [mające charakter społeczny]). W rzeczywistości bowiem jeżeli chodzi o pierwszą część warunków postawionych przez pkt 15 załącznika III, można poczynić następujące uwagi z punktu widzenia poszczególnych wersji językowych tego aktu:

— w wersji niemieckiej termin „gemeinnützige” odsyła do idei „dobra powszechnego”;

— w wersji duńskiej słowo „velgørende” odpowiada bezpośrednio angielskiemu wyrażeniu „charitable”, które w wersji aktualnej zostało zastąpione pojęciem „wellbeing”, gdyż słowo „charitable” użyte w angielskiej wersji załącznika H do szóstej dyrektywy zostało uznane za zbyt wąskie w sprawie Kingscrest³⁹.

52. Jeżeli chodzi o drugi szereg warunków stawianych przez pkt 15 załącznika III, to

38 — Zobacz w szczególności: opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie C-505/07 Compañía Española de Comercialización de Aceite (wyrok z dnia 1 października 2009 r., Zb.Orz. s. I-8963), pkt 45.

39 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, pkt 21 i nast., oraz opinia rzecznik generalnego D. Ruizza-Jaraba Colomera, pkt 23 i nast.

można zauważyć, że wersja francuska odsyła do idei pojedynczej czynności („œuvre”), podczas gdy wersje angielska, duńska, włoska, fińska i szwedzka przywołują raczej koncept działalności w rozumieniu ogólnym. Z kolei wersja niemiecka i polska odnoszą się do sektora lub zakresu, terminów jeszcze bardziej neutralnych.

53. Z owych rozbieżności pomiędzy wersjami językowymi wynika zewnętrzna niejednoznaczność, która powiększa wewnętrzną niejednoznaczność terminów użytych we francuskiej wersji pkt 15 załącznika III dyrektywy VAT⁴⁰.

54. Tymczasem wiadomo, że w celu zagwarantowania jednolitego stosowania prawa Unii w przypadku rozbieżności pomiędzy wersjami językowymi tego samego aktu żadna z nich nie powinna być rozważana oddzielnie lub mieć przewagę nad innymi, lecz każda z nich powinna być interpretowana w świetle ogólnej systematyki i celu uregulowania, których akt ów stanowi część⁴¹.

40 — Porównaj z niejednoznacznością wskazaną przez rzecznika generalnego J. Mazáka w opinii w ww. sprawie *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, pkt 38, odnoszącą się do załączników D i H szóstej dyrektywy.

41 — Zobacz w szczególności: opinia rzecznika generalnego J. Kokotta w ww. sprawie *Compañía Española de Comercialización de Aceite* oraz orzecznictwo przywołane w przypisie 29; a także najnowsze: wyrok z dnia 22 października 2009 r. w sprawach połączonych C-261/08 i C-348/08 *Zurita García*, Zb.Orz. s. I-10143, pkt 54 i nast. oraz wyroki przywołane w pkt 54 i nast.; ww. wyrok w sprawie *Eulitz*, pkt 22.

55. Ponadto harmonizacja, na którą w pierwszej kolejności powołuje się dyrektywa VAT, oznacza koniecznie, że identyczne sytuacje faktyczne są przedmiotem identycznej kwalifikacji i podlegają temu samemu systemowi. Z tego wynika, że warunki wymagane przez ten akt dla skorzystania z obniżenia stawki podatku VAT stanowią pojęcia autonomiczne⁴² i powinny w związku z tym otrzymać własną definicję unijną, a nie być rozumiane z punktu widzenia klasyfikacji, jaka mogłaby istnieć w prawie krajowym.

b) W kwestii „zwykłego znaczenia pojęć”:

56. Zdaniem Komisji przepisy art. 98 ust. 2 i załącznika III do dyrektywy VAT powinny być interpretowane zgodnie ze zwyczajowym znaczeniem odnośnych pojęć.

57. Stanowisko to znajduje rzeczywiste potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału dotyczącym innych możliwości obniżenia stawki podatku VAT, to znaczy możliwości

42 — Porównaj z orzecznictwem w dziedzinie zwolnień z podatku VAT, a w szczególności z ww. wyrokiem w sprawie *Kingscrest Associates i Montecello* oraz z wyrokami przywołanymi w pkt 25 ww. wyroku w sprawie *Eulitz*.

dozwolonych przez załącznik H, kategoria piąta i ósma szóstej dyrektywy⁴³.

F — *Zakres przepisów pkt 15 załącznika III do dyrektywy VAT*

58. Należy w związku z tym zastanowić się nad kwestią, czy adwokaci mogą zostać zaklasyfikowani jako podmioty, o których mowa w pkt 15 załącznika III, jeżeli świadczą usługi na rzecz osób korzystających z pomocy prawnej z punktu widzenia zwykłego znaczenia słów zastosowanych w dyrektywie VAT.

59. Niemniej jednak wydaje mi się mało użyteczne pogłębienie tej oceny, z uwagi na rozbieżności istniejące pomiędzy poszczególnymi wersjami językowymi. Niuanse, które można znaleźć w terminologii francuskiej, niekoniecznie będą występować w innych pojęciach przyjętych w innych językach oficjalnych.

60. Główną wskazówką, jaką należy wyciągnąć z tego orzecznictwa, jest ta, że w razie wątpliwości co do tego, która z dwóch wykładni wyrazów użytych w pkt 15 załącznika III jest właściwa, należy wykluczyć pojęcie o najszerszym znaczeniu i wybrać znaczenie najbliższe zwykłemu znaczeniu tych pojęć.

43 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 18 i nast.; wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-12691, pkt 23. W pierwszej z wymienionych spraw rzecznik generalny S. Alber proponuje przyjęcie ścisłej wykładni i odniesienie się do „elementu dominującego” w danym pojęciu, to jest w omawianej sprawie do transportu.

1. W kwestii kumulatywnego charakteru kryteriów ustalonych w akcie

61. Punkt 15 załącznika III do dyrektywy przewiduje dwa warunki, po których spełnieniu świadczenie usług lub dostawa towarów mogą zostać objęte na ich podstawie obniżoną stawką podatku VAT: po pierwsze, usługodawcy muszą posiadać określony przymiot, to znaczy być „instytucją uznawaną przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym”, oraz po drugie, świadczone usługi muszą mieć określony charakter, to znaczy musi być to działalność „w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”⁴⁴.

62. Strony postępowania wydają się podzielać stanowisko, zgodnie z którym owe warunki zastosowania mają charakter kumulatywny. Z kolei ich stanowiska różnią się co do zakresu pojęć przyjętych przy ich ustanawianiu.

63. Komisja twierdzi, po pierwsze, że adwokaci działający w ramach pomocy społecznej nie mogą być uznawani za instytucje

44 — Jeżeli chodzi o rozbieżności istniejące pomiędzy dwoma wersjami językowymi, w szczególności w odniesieniu do drugiego kryterium, zob. powyżej pkt 49 i nast.

przewidziane w tym przepisie, oraz po drugie, że ich usługi w tym kontekście nie mogą zostać zrównane z działaniem w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego.

64. Z kolei Republika Francuska podnosi, że art. 279 lit. f code général des impôts jest zgodny z art. 96 i 98 dyrektywy VAT, ponieważ usługi, za które adwokaci są w całości lub częściowo wynagradzani przez państwo w ramach pomocy prawnej, spełniają dwa warunki ustanowione w pkt 15 załącznika III do rzeczonyj dyrektywy.

65. Dla zajęcia stanowiska w tym zakresie wydaje mi się przydatne odwrócenie porządku oceny dwóch warunków ustanowionych w akcie.

2. W kwestii kryterium „działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”

a) Argumentacja stron

66. Komisja twierdzi, że adwokaci działający w ramach pomocy prawnej nie działają

w zakresie przewidzianym w spornym akcie. Podnosi ona, że świadczone usługi polegają na pomocy prawnej i mają w związku z tym identyczny charakter jak usługi świadczone na rzecz klientów, którzy nie korzystają z pomocy finansowej państwa. Kwestionuje argument podniesiony przez Republikę Francuską, zgodnie z którym adwokat, który pomaga osobie korzystającej z pomocy prawnej, przechodzi od zadania doradcy i obrońcy do zadania o charakterze społecznym, podkreślając, że oczekiwania zainteresowanego dotyczą ochrony prawnej, a nie pomocy społecznej. Dodaje, że okoliczność, iż wynagrodzenie płacone adwokatowi w ramach pomocy prawnej powszechnie jest uznawane za niewystarczające, w niczym nie zmienia charakteru usług świadczonych przez adwokata, jako że musi on ponieść wszelkie deficyty związane z jego działalnością zawodową. Komisja podkreśla również, że adwokaci podlegają licznym zasadom natury deontologicznej, nawet poza ramami pomocy prawnej. Wreszcie stwierdza, że podatek VAT jako podatek powszechny od konsumpcji nie pozwala na stosowanie różnych stawek podatku w zależności od poziomu dochodów konkretnego odbiorcy towarów lub usług.

67. Republika Francuska podnosi, że czynności o tej samej treści i charakterze powinny być postrzegane lub też nie postrzegane jako działalność o charakterze społecznym w zależności od poziomu dochodów ich odbiorców. Ilustruje to w następujący sposób: przygotowanie posiłku może stanowić działalność o charakterze społecznym, jeżeli jest wykonywane na rzecz osób nieposiadających pieniędzy, podczas gdy ta sama działalność

nie będzie nią, jeżeli będzie wykonywana na rzecz klientów niebędących ubogimi. Na wzór usług restauracyjnych należy rozróżnić działalność adwokatów działających na rzecz osób korzystających z pomocy prawnej oraz tradycyjną funkcję adwokatów działających na rzecz osoby wypłacalnej. Republika Francuska twierdzi, że usługi świadczone w tych dwu przypadkach są identyczne, lecz utrzymuje, że społeczny cel oraz znikomość dochodów osoby korzystającej prowadzą do przyznania usługom pomocy prawnej świadczonym przez adwokata przymiot działania o charakterze społecznym.

68. Przede wszystkim Republika Francuska proponuje zestawienie czterech wskazówek w celu określenia, czy dana instytucja jest zaangażowana w działalność o charakterze pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego: 1) realizacja celu społecznego na rzecz osób znajdujących się w niekorzystnym położeniu, 2) wdrożenie solidarności narodowej za pomocą finansowania redystrybucyjnego, 3) nieprzynoszący zysków charakter świadczonych usług, 4) wygórowane warunki, jakim podlega usługodawca. Republika Francuska twierdzi, że pomoc prawna świadczona przez adwokatów spełnia wszystkie te warunki. Wyjaśnia, że w przeciwieństwie do tego, co twierdzi Komisja, nie twierdzi ona, że tylko jedna, rozpatrywana oddzielnie wskazówka wystarczałaby do ustalenia, iż adwokaci są zaangażowani w działalność o charakterze społecznym.

b) Ocena

69. Termin „społeczny” nadal jest pojęciem niejasnym. Obejmuje on co najmniej dwie płaszczyzny kategorii mających znaczenie w niniejszej sprawie. Jeden z tych aspektów dotyczy sfery interakcji, stosunków i instytucji ludzkich, które opierają się na wrażliwości jednostki i jej potrzebach pomocy oraz ochrony, które mogą być oferowane przez różne wspólnoty społeczne wobec niebezpieczeństw związanych z życiem. Takie pojęcie społecznego charakteru znajduje odzwierciedlenie w instytucjach rozumianych jako stanowiące typowe przejawy fenomenu społecznego, takie jak pomoc finansowa dla osób znajdujących się w niekorzystnej sytuacji, ochrona dzieci i młodzieży, usługi opieki, które zaspokajają szczególne potrzeby osób chorych, niepełnosprawnych lub uzależnionych od leków psychotropowych. Drugi aspekt „społecznego” charakteru dotyczy solidarności i altruizmu zbiorowości, które są niezbędne do tego, aby zaspokoić potrzeby wszystkich w sprawiedliwy sposób.

70. Z samego już orzecznictwa Trybunału dotyczącego podatku VAT wynika, że owe dwa aspekty lub dwie płaszczyzny społeczne mają złożone interakcje. Na przykład Trybunał przyznał, że zamiar osiągnięcia zysków nie stanowi przeszkody w tym, aby podmiot prawa prywatnego, który świadczy usługi świetlicy dla dzieci i młodzieży, został uznany za posiadający społeczny charakter

w szczególnych okolicznościach sprawy, która pozwalała na taki wniosek⁴⁵. Ponadto w wyroku w sprawie Kügler⁴⁶ Trybunał stwierdził, że „ogólne usługi opieki i pomocy w zadaniach gospodarstwa domowego świadczone przez serwis usług pomocy dojazdowej [...] są co do zasady związane z pomocą społeczną”.

71. Wydaje mi się, że w niniejszej sprawie zadanie pomocy wykonywane przez adwokata w ramach pomocy prawnej nie zastępuje jego zwykłego zadania doradztwa i obrony, lecz je uzupełnia. W ten sposób jego udział w usługach pomocy prawnej daje zabarwienie społeczne tradycyjnej funkcji adwokata.

72. Kryterium charakteru usługi, odnośnie do którego wiadomo, iż jest identyczny zarówno w ramach pomocy prawnej, jak i w ramach tradycyjnej działalności adwokatów, na które zasadniczo powołuje się Komisja, nie wydaje mi się wystarczające do tego, aby nadać danej działalności charakter społeczny lub by odmówić jej takiej kwalifikacji. Moim zdaniem wyjaśnienia w tym zakresie dostarcza wcześniej zacytowane stwierdzenie dokonane przez Trybunał w wyroku w sprawie Kügler⁴⁷.

73. Niebezpieczeństwo stosowania obniżonej stawki do wszystkich usług będących

pomocą dla osób najuboższych, na które powołuje się Komisja, nie wydaje mi się uzasadnione. Niebezpieczeństwo to istniałoby, jeżeli jedynym przyjętym kryterium byłoby kryterium dotyczące odbiorców usług. Niemniej jednak Republika Francuska proponuje ocenę na podstawie innych kryteriów, za pomocą zaproponowanego przez nią zestawienia czterech wskazówek.

74. Jeżeli chodzi o niski poziom wynagrodzenia adwokatów, na który powołuje się Republika Francuska, chciałbym zauważyć jednak, że wynagrodzenie adwokata zależy od oczekiwania jednostek co do akceptowanego przez nie wynagrodzenia. Tymczasem wydaje się, że we Francji istnieje grupa adwokatów, którzy uznają za wystarczający poziom przychodów z tytułu pomocy prawnej, ponieważ okazuje się, że zadania tego typu koncentrują się w rękach tej kategorii adwokatów⁴⁸.

75. Wydaje mi się, że decydującym czynnikiem jest kontekst, w jakim usługi są świadczone przez adwokata. Istnieje wiele przykładów, i to w różnych państwach członkowskich, na to, że usługi prawne, obejmujące usługi zarówno doradztwa, jak i reprezentacji przed sądem, mogą być świadczone w warunkach, które nadają im charakter społeczny.

45 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kingscrest Associates y Montecello, pkt 29–32.

46 — Wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. S. I-6833, pkt 44.

47 — Ibidem.

48 — Zobacz ww. sprawozdanie dla senatu francuskiego przygotowane przez Rolanda du Luarta z dnia 9 października 2007 r. s. 64, 65: „Dochodzi najprawdopodobniej do zbyt dużej koncentracji, ponieważ 9,4% adwokatów (to jest 4492 adwokatów) wykonuje 64% zadań z zakresu pomocy prawnej [...]. Ze strony organów publicznych może pojawić się podejrzenie co do charakteru wynagrodzenia za pomoc prawną i rentowność finansową niektórych kancelarii. Nierzadko można usłyszeć, że niektóre z tych kancelarii żyją wyłącznie z pomocy prawnej”.

Tak jest w przypadku pomocy świadczonej przez publiczne biura pomocy prawnej, przez różne organizacje społeczne, a nawet przez adwokatów, którzy działają pro bono osób znajdujących się w niekorzystnej sytuacji, na rzecz ofiar przestępstw, na rzecz osób wnioskujących o azyl.

76. Jeżeli chodzi o sporny francuski przepis ustawy, to jest on tradycyjnie uzasadniany na płaszczyźnie krajowej przez społeczny charakter właściwy dla sytuacji odbiorcy pomocy prawnej⁴⁹.

77. Wydaje mi się, że pomoc prawna może bez zbytnich trudności być rozumiana jako „działalność w zakresie pomocy społecznej”, ponieważ opiera się ona na solidarności społecznej i może zostać zaklasyfikowana jako środek polityki społecznej⁵⁰.

78. Z kolei poważne wątpliwości pojawiają się odnośnie do pierwszej części warunków

49 — W sprawozdaniu do francuskiego senatu z dnia 30 czerwca 1999 r. Denis Badré wskazał, iż obniżona stawka podatku VAT jest stosowana do usług świadczonych przez adwokatów w ramach pomocy prawnej ze względu na posiadany przez nie charakter „usług mających wyraźnie charakter pomocy społecznej”, na podstawie oficjalnej odpowiedzi udzielonej przez Zgromadzenie Narodowe uwzględniającej okoliczność, iż przyznanie pomocy prawnej podlega warunkom dotyczącym w szczególności zasobów finansowych osoby korzystającej (sprawozdanie informacyjne nr 74 z sesji zwykłej 1998/1999, dostępne na stronie internetowej senatu).

50 — Podobnie Roland du Luart, członek francuskiego senatu, przypomniał, że pomoc prawna jest „dziedzictwem praktyki, która wynika jednocześnie z charytatywności oraz z obowiązku solidarności z najuboższymi” (ww. sprawozdanie, pkt 64). Tytułem porównania: szwedzki autorytet w dziedzinie pomocy prawnej (Rättshjälpsmyndigheten) określa pomoc prawną jako ustawodawstwo o charakterze ochrony społecznej w celu udzielenia pomocy tym, którzy nie mogą otrzymać pomocy prawnej w inny sposób (http://www.rattshjalp.se/templates/DV_infoPage___3526.aspx).

postawionych w pkt 15 załącznika III dyrektywy VAT.

3. W kwestii kryterium „instytucji uznawanej przez państwa członkowskie za instytucję o charakterze społecznym”

a) Argumentacja stron

79. Komisja twierdzi, że rozważane usługi powinny posiadać określony przymiot, to znaczy charakteryzujący je stały atrybut. Podnosi, że dyrektywa VAT wymaga określonego stopnia trwałości stosunku pomiędzy państwem członkowskim a podmiotem, którego usługi objęte są obniżoną stawką. Komisja uważa, że we Francji stosowanie obniżonej stawki do niektórych usług adwokatów nie jest związane z przymiotem stałości usługodawcy, a jedynie okolicznością świadczenia tych usług w sposób okazyny w ramach pomocy prawnej. Twierdzi ona również, że podążenie drogą interpretacji proponowanej przez Republikę Francuską wiązałoby się z niebezpieczeństwem, ponieważ prowadziłoby do stosowania pkt 15 do dowolnego podatnika pod jednym warunkiem – że sporne usługi byłyby opłacane w całości lub częściowo przez państwo, a nie pod warunkiem posiadania przez usługodawcę uprzywilejowanego statusu przyznanego przez państwo ze względu na jego społeczny charakter.

80. Francuskie organy punkt po punkcie odpierają argumenty Komisji. Odnosnie do trwałości więzów pomiędzy państwem i adwokatami Republika Francuska podnosi, że nawet jeżeliby przyjąć, iż jest to właściwe kryterium, to jego spełnienie byłoby zapewnione przez okoliczność, iż sporne usługi stanowią przedmiot art. 279 lit. f code général des impôts. Dodaje ona, iż adwokaci niekoniecznie wykonują zadania z zakresu pomocy prawnej w sposób regularny, ponieważ każdy z nich może w każdej chwili zostać wyznaczony przez prezesa izby lub dziekana rady adwokackiej i ma obowiązek odpowiedzieć na to wezwanie.

81. Ponadto przypomina ona, że w braku definicji w szóstej dyrektywie Trybunał orzekł, że co do zasady to do prawa krajowego każdego z państw członkowskich należy wydanie przepisów, na podstawie których może zostać uznany społeczny charakter pomocy, wyjaśniając, że orzecznictwo udzieliło organom krajowym następujących wskazówek dla określenia instytucji mających charakter pomocy społecznej⁵¹: 1) istnienie szczególnych przepisów ustawowych, 2) fakt, że czynności danego podatnika muszą leżeć w interesie powszechnym, 3) okoliczność świadczenia przez innych podatników świadczących podobne usługi powinno być uznawane w ten sam sposób⁵², a także 4) okoliczność, iż dane usługi są ewentualnie przejmowane w większej części przez instytucje pomocy społecznej. Zdaniem Republiki Francuskiej przepisy

art. 279 lit. f code général des impôts spełniają wszystkie te kryteria.

b) Ocena

82. Trybunał wypowiedział się już w kwestii wykładni pojęcia „organizacje [podmioty] uznane za charytatywne [mające charakter społeczny]” w świetle przepisów art. 13 część A ust. 1 lit. g) szóstej dyrektywy, który przewidywał „zwolnienia na rzecz określonej działalności leżącej w interesie powszechnym”, odpowiadającej działalności, o której mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT. Należy jednak przyjąć jednolitą koncepcję pojęć instytucji i charakteru społecznego, które są powtarzane w wielu miejscach w dyrektywie VAT i załącznikach do niej⁵³, a nie nadawać im znaczenia o zmiennej geometrii.

83. Wyroki wydane w dziedzinie zwolnień z podatku VAT wskazują, że pojęcie „instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym” jest wystarczająco szerokie, aby objąć podmioty prywatne dążące do osiągnięcia zysku, a nawet jedną tylko osobę fizyczną prowadzącą

51 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie Kügler, pkt 54 i nast.; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 53 i nast.

52 — Konieczność przestrzegania zasady neutralności podatkowej była wielokrotnie przypomniana przez Trybunał, w szczególności w ww. wyroku w sprawie Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, pkt 42, dotyczącym obniżonych stawek podatku VAT.

53 — Zobacz pkt 40 ww. opinii rzecznika generalnego J. Mazáka w sprawie Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien.

działalność gospodarczą, ze względu na zamierzony cel obniżenia ceny niektórych usług leżących w interesie powszechnym wykonywanych w sektorze pomocy społecznej i uczy-nienia ich w ten sposób bardziej dostępnymi dla osób, które mogą z nich korzystać⁵⁴.

84. Takie szerokie stanowisko, które zostało przyjęte przez Trybunał w zakresie zwolnień z podatku VAT, tym bardziej rację bytu w odniesieniu do obniżenia stawek podatku VAT. Pozwala ono objąć adwokatów kategorią instytucji należących do zakresu zastosowania pkt 15 załącznika III dyrektywy VAT. Termin „instytucja” sugeruje określony zindywidualizowany podmiot pełniący szczególną funkcję⁵⁵. Niemniej jednak wiadomo, że owo autonomiczne pojęcie prawa Unii może odsyłać do kilku osób fizycznych prowadzących przedsiębiorstwo, a nie tylko do osób prawnych. W niniejszej sprawie osobami podlegającymi systemowi podatku VAT są adwokaci działający w ramach pomocy prawnej, postrzegani w sposób indywidualny. Nie ma znaczenia zatem organizacja, izba lub rada, do której należy adwokat, a szczególności bez znaczenia jest to, że sposób wyznaczania i wynagradzania adwokatów za wykonywanie tego zadania jest scentralizowany.

54 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie Gregg, pkt 17, 18; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 30, 35, 43; wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. s. I-1385, pkt 23.

55 — Zobacz: ww. wyrok w sprawie Gregg, ibidem; opinia rzecznika generalnego G. Cosmasa przedstawiona w tej sprawie, pkt 27, który przywołuje pojęcie „autonomicznego podmiotu”, innego od osób, które go utworzyły.

85. Z powyższego wynika, że adwokaci działający w ramach pomocy prawnej objęci są bez jakiegokolwiek wątpliwości pojęciem instytucji. Ponadto spór nie dotyczył głównie tej kwestii, ponieważ w tym zakresie obydwie strony odniosły się do szerokiego orzecznictwa Trybunału. Komisja przyznaje to, podnosząc, że sporny jest wyłącznie „społeczny charakter” instytucji świadczącej usługę.

86. Odnośnie do ostatniego z wymienionych kryteriów strony pozostają w silnej opozycji. W rzeczywistości bowiem dyrektywa VAT, tak jak wcześniej szósta dyrektywa, nie określa warunków i sposobów uznania „społecznego charakteru” instytucji, o których mowa w pkt 15 załącznika III. Należy zauważyć, że w wersji francuskiej owo wyrażenie z załącznika III do dyrektywy VAT jest dokładnym przejęciem równoważnego przepisu szóstej dyrektywy. Z kolei w wersji angielskiej sformułowanie to uległo zmianie w stosunku do poprzedniego tekstu, o czym już wspomniałem⁵⁶.

87. Sformułowany przez Komisję wymóg trwałości nie wynika wyraźnie z postanowień dyrektywy VAT ani też, jak mi się wydaje, z orzecznictwa Trybunału. Jednakże czy należy przyznać, iż wymóg trwałości jest dorozumiany?

56 — Pojęcie „charitable” zostało zastąpione przez „as being devoted to social wellbeing”, co wydaje się być bardziej zgodne ze stanowiskiem przyjętym przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Kingscrest Associates i Montecello.

88. Moim zdaniem określona stabilność działalności społecznej jest pożądana, o ile nie konieczna. Trwałość jest jednak relatywna, z którego to względu kryterium czasowe nie jest wystarczające samo w sobie. Wydaje mi się, że konieczne jest, aby przeważająca, a nawet wyłączna działalność usługodawcy miała charakter społeczny. Sam społeczny aspekt nie jest wystarczający. Wykładnia „funkcjonalna”, popierana przez Republikę Francuską, nie jest zgodna ani z tekstem dyrektywy VAT, ani z jej celami. Stanowisko to prowadzi do dziwnej sytuacji, w której instytucja może posiadać dwie twarze, to znaczy może być uznawana za posiadającą społeczny charakter, kiedy dokonuje czynności o charakterze społecznym, oraz za nieposiadającą charakteru społecznego w innych przypadkach. Taka interpretacja wydaje się prowadzić do spełnienia dwóch warunków w sytuacji, w której czynności o charakterze społecznym są jedynym wyznacznikiem społecznego charakteru. Jeżeli tak by było, wystarczyłoby, aby załącznik III do dyrektywy VAT przewidywał, że obniżona stawka jest możliwa, jeżeli usługodawcy prowadzą działalność o charakterze społecznym.

89. Jednakże nie jest to stanowisko przyjęte przez prawodawcę. Przyjęcie koncepcji dwulicowości nie jest pożądanym w zakresie, w jakim dyrektywa VAT na to nie pozwala, w przeciwieństwie do wariacji, która została wyraźnie przewidziana w odniesieniu do instytucji publicznej. Wydaje mi się, że decyduje znaczenie ma zakres, w jakim prowadzona jest działalność, nie zaś cel instytucji. Należy zwrócić uwagę raczej na podmioty i to, co one czynią, a nie na cele, do których dążą.

90. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że organy krajowe dysponują swobodnym uznaniem przy nadawaniu danemu podmiotowi statusu instytucji mającej charakter społeczny, jednak powinny one korzystać z owego swobodnego uznania zgodnie z prawem Unii Europejskiej⁵⁷. Niemniej jednak w świetle tego orzecznictwa okazuje się, że proces, w którym dochodzi do uznania społecznego charakteru, nie należy wyłącznie do stanowiska czysto krajowego. Oczywiście to do organów państw członkowskich należy przyznanie tego przymiotu, jednakże pod kontrolą sądów krajowych, które z kolei muszą postępować zgodnie z wymogami prawa Unii Europejskiej i uwzględniać nieograniczające kryteria ustalone w wyrokach Trybunału⁵⁸.

91. Jeżeli chodzi o działalność prowadzoną przez adwokatów w ramach pomocy prawnej, o której mowa we francuskim *code général des impôts français*, to wydaje mi się, że nie można mówić o „społecznym charakterze” tej instytucji, ponieważ moim zdaniem pojęcie to odsyła do przedmiotu, który powinien posiadać określoną trwałość oraz przeważać nad charakterem działalności tej instytucji. W celu zapewnienia skuteczności dyrektywy VAT oraz zachowania ograniczającego charakteru załącznika III konieczne jest przyjęcie

57 — W szczególności ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 54–56; w sprawie Stichting Kinderopvoeg Enschede, pkt 23; w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 52, 53.

58 — Poza ww. wyrokami zobacz: wyrok z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. s. I-7467, pkt 35 i nast., a także opinia rzecznik generalnej E. Sharpston przedstawiona w dniu 10 września 2009 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, w toku, pkt 73 i nast.

interpretacji przepisów pkt 15, zgodnie z którą nie tylko działalność, ale także sporna instytucja powinny posiadać wystarczająco wyraźny, a nawet dominujący społeczny charakter. Tymczasem ostatnie z wymienionych kryteriów, rozumiane zgodnie ze zwykłym znaczeniem pojęć, nie jest spełnione przez adwokatów, ponieważ należy moim zdaniem uwzględnić całą działalność danej instytucji w celu ustalenia, czy odpowiada ona warunkom wymaganym przez odnośny przepis⁵⁹. W braku wyraźnego podwójnego „społecznego charakteru” sporne usługi nie spełniają wszystkich ustanowionych przez dyrektywę warunków zastosowania obniżonej stawki podatku VAT.

w związku z tym korzystać z obniżenia stawki podatku VAT⁶⁰.

VI — Koszty

92. W związku z tym uważam, że skarga zmierzająca do stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom jest uzasadniona w zakresie, w jakim usługi świadczone przez adwokatów i podmioty z nimi zrównane, o których mowa w art. 279 lit. f code général des impôts, nie należą do kategorii znajdującej się w pkt 15 tego załącznika, jedynego przepisu, na który powołuje się Republika Francuska w swojej obronie, to znaczy do kategorii „dostawy towarów i świadczenia usług przez instytucje uznawane przez państwa członkowskie za instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”, i nie powinny one

93. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrująca sprawę.

94. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Francuskiej kosztami postępowania, a Republika Francuska przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

59 — Porównaj z wyrokiem z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. s. I-3293, pkt 21 i nast., który stanowi, że „zaklasyfikowanie danej instytucji jako »nieposiadającej celu zarobkowego« powinno zostać dokonane z uwzględnieniem całej działalności tej instytucji”.

60 — Ponadto, tak jak to podniosła Komisja, takie stwierdzenie padło wyraźnie w 2007 r. z ust Rolanda du Luarda, członka francuskiego senatu, w świetle przepisów szóstej dyrektywy: „państwa członkowskie Wspólnoty Europejskiej mogą wybrać jedną lub dwie obniżone stawki większe lub równe 5% spośród ograniczonej listy towarów i usług. Tymczasem usługi adwokatów nie znajdują się na tej liście [...]. Konieczna i pilna reforma systemu pomocy prawnej powinna również być okazją dla dostosowania Francji do zasad nałożonych na wszystkie państwa członkowskie Wspólnoty Europejskiej (wv. sprawozdanie informacyjne senatu z dnia 9 października 2007 r., s. 83).

VII — Wnioski

95. W świetle powyższych rozważań sugeruję, aby Trybunał orzekł w następujący sposób:

- 1) Stosując obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej do usług świadczonych przez adwokatów, adwokatów Conseil d'État i Cour de cassation oraz przez zastępców sądowych, za które są opłacani w całości lub w części przez państwo w ramach pomocy prawnej, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które ciążyą na niej na mocy art. 96 i art. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

- 2) Republika Francuska zostaje obciążona kosztami postępowania.