



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 10 marca 2016 r.*

Sprawa C-543/14

**Ordre des barreaux francophones et germanophone i in.
Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen ASBL e.a.,
Jimmy Tessens i in.
Orde van Vlaamse Balies
Ordre des avocats du barreau d'Arlon i in.
przeciwko
Conseil des ministres**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny, Belgia)]

Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Ważność i wykładnia — Usługi świadczone przez prawników — Wyłączenie zwolnienia z podatku VAT — Dostęp do wymiaru sprawiedliwości — Prawo do skorzystania z pomocy prawnika — Równość broni — Pomoc prawna

1. Na mocy przepisu przejściowego pochodzącego z szóstej dyrektywy VAT**, który pierwotnie miał mieć zastosowanie przez okres pięciu lat od dnia 1 stycznia 1978 r., ale nadal widnieje w obecnej dyrektywie VAT***, rząd belgijski objął usługi świadczone przez prawników zwolnieniem z podatku VAT do dnia 31 grudnia 2013 r. Belgia była jedynym państwem członkowskim, które skorzystało z tego odstępstwa.
2. Szereg belgijskich rad adwokackich, a także grupa organizacji praw człowieka i organizacji humanitarnych oraz osoby fizyczne, które zapłaciły wynagrodzenie za usługi świadczone przez prawników podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT wnieśli skargę do Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego), kwestionując zniesienie tego zwolnienia ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2014 r. Główny element argumentacji tych skarżących dotyczy tego, że będący konsekwencją takiego stanu rzeczy wzrost kosztów postępowania sądowego stanowi naruszenie rozmaitych gwarancji prawa dostępu do wymiaru sprawiedliwości.
3. Przed wydaniem rozstrzygnięcia w przedmiocie wspomnianych argumentów Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) zwraca się z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni i ważności określonych przepisów dyrektywy VAT.

* Język oryginału: angielski.

** Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

*** 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).

Ramy prawne

Umowy międzynarodowe

4. Artykuł 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (zwanej dalej „EKPC”)^{****} stanowi, w szczególności: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej”. Jednym z praw minimalnych zagwarantowanych na mocy art. 6 ust. 3 każdemu oskarżonemu o popełnienie czynu zagrożonego karą jest prawo „bronienia się osobiście lub przez ustanowionego przez siebie obrońcę, a jeśli nie ma wystarczających środków na pokrycie kosztów obrony – do bezpłatnego korzystania z pomocy obrońcy wyznaczonego z urzędu, gdy wymaga tego dobro wymiaru sprawiedliwości”.

5. Artykuł 14 ust. 1 Międzynarodowego paktu praw obywatelskich i politycznych (zwanego dalej „MPPOiP”)^{*****} stanowi, w szczególności: „Wszyscy ludzie są równi przed sądami i trybunałami. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia sprawy przez właściwy, niezależny i bezstronny sąd, ustanowiony przez ustawę, przy orzekaniu co do zasadności oskarżenia przeciw niemu w sprawach karnych bądź co do jego praw i obowiązków w sprawach cywilnych”. Na mocy art. 14 ust. 3 lit. b) i d) każda osoba oskarżona o popełnienie przestępstwa ma prawo, na zasadach pełnej równości, do „porozumienia się z obrońcą przez siebie wybranym” oraz do „obecności na rozprawie, bronienia się osobiście lub przez obrońcę przez siebie wybranego; do otrzymania informacji, jeżeli nie posiada obrońcy, o istnieniu powyższego prawa oraz posiadania obrońcy wyznaczonego dla niej w każdym przypadku, kiedy interesy sprawiedliwości tego wymagają, bez ponoszenia kosztów obrony w przypadkach, kiedy oskarżony nie posiada dostatecznych środków na ich pokrycie”.

6. Artykuł 9 Konwencji o dostępie do informacji, udziale społeczeństwa w podejmowaniu decyzji oraz dostępie do wymiaru sprawiedliwości w sprawach dotyczących środowiska (zwanej dalej „konwencją z Aarhus”)^{*****} dotyczy dostępu do wymiaru sprawiedliwości.

7. W ust. 1–3 rzeczonoego artykułu przewidziano wymóg zapewnienia procedur umożliwiających członkom społeczeństwa uzyskanie dostępu do administracyjnych lub sądowych środków odwoławczych względem określonych działań lub zaniechań w dziedzinie środowiska. Ustępy 1 i 2 stanowią, że każda ze stron konwencji zapewni dostęp do tego rodzaju procedur „w ramach krajowego porządku prawnego”, z kolei ust. 3 odnosi się do „wymaga[ń], o ile takie istnieją, określonych w prawie krajowym” oraz naruszenia „postanowie[ń] jej prawa krajowego w dziedzinie środowiska”.

8. Zgodnie z ust. 4 procedury, o których mowa w ust. 1–3, „przewidywać będą odpowiednie i prawnie skuteczne środki zaradcze, włączając w to, jeśli okaże się to potrzebne, wstrzymanie wykonania kwestionowanego działania, oraz będą bezstronne, oparte na zasadzie równości, terminowe i niedyskryminacyjne ze względu na koszty”, podczas gdy ust. 5 określa wymóg, zgodnie z którym każda ze stron „rozważy stworzenie odpowiedniego mechanizmu udzielania pomocy, aby zlikwidować lub zredukować finansowe i inne ograniczenia dostępu do wymiaru sprawiedliwości”.

^{****} Podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. Wszystkie państwa członkowskie są sygnatariuszami EKPC, ale Unia Europejska jako taka jeszcze do niej nie przystąpiła; zob. opinia 2/13, EU:C:2014:2454.

^{*****} Przyjętego w dniu 16 grudnia 1966 r. przez Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych, United Nations Treaty Series, tom 999, s. 171 i tom 1057, s. 407. Wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej są stronami paktu, który wszedł w życie w dniu 23 marca 1976 r.

^{*****} Podpisana w dniu 25 czerwca 1998 r. w Aarhus i zatwierdzona w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 2005/370/WE z dnia 17 lutego 2005 r. (Dz.U. L 124, s. 1). Konwencję wdrożono do prawa Unii dyrektywą 2003/35/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 maja 2003 r. przewidującą udział społeczeństwa w odniesieniu do sporządzania niektórych planów i programów w zakresie środowiska oraz zmieniającą w odniesieniu do udziału społeczeństwa i dostępu do wymiaru sprawiedliwości dyrektywy Rady 85/337/EWG i 96/61/WE (Dz.U. L 156, s. 17).

Traktat o Unii Europejskiej

9. Artykuł 9 TUE stanowi: „We wszystkich swoich działaniach Unia przestrzega zasady równości swoich obywateli [...]”.

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

10. Artykuł 20 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”)***** stanowi: „Wszyscy są równi wobec prawa”.

11. Artykuł 47, zatytułowany „Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu”, stanowi:

„Każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule.

Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela.

Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości”.

12. W myśl art. 51 ust. 1 postanowienia karty mają zastosowanie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii.

13. Zgodnie z art. 52 ust. 1:

„Wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób”.

14. Artykuł 52 ust. 3 stanowi:

„W zakresie, w jakim niniejsza karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę”.

***** Dz.U. 2010, C 83, s. 389.

Dyrektywa VAT

15. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy VAT stanowi:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

16. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) przewiduje, że „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze” podlega opodatkowaniu VAT.

17. Zgodnie z art. 97 stawka podstawowa podatku VAT nie może być niższa niż 15%. Jednakże w myśl art. 98 państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III. Wykaz zawarty w załączniku III nie obejmuje usług świadczonych przez prawników. Jednakże w pkt 15 obejmuje on „dostaw[ę] 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”*****.

18. W art. 132 ust. 1 wymienia się szereg „zwolnie[n] dotycząc[ych] określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”. Także tym razem czynności te nie obejmują usług świadczonych przez prawników. Obejmują one natomiast, w lit. g), „świadczenie usług i dostaw[ę] towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie”.

19. Artykuł 168 stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

20. W myśl art. 371 „państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. zwalniały transakcje, których wykaz znajduje się w załączniku X część B, mogą utrzymać zwolnienia dla tych transakcji na warunkach obowiązujących w każdym z tych państw członkowskich w tym dniu”. Część B załącznika X zatytułowana „Transakcje, dla których państwa członkowskie mogą utrzymać

***** Zwolnienia na mocy art. 135 i 136 nie są przedmiotem rozważań w niniejszej sprawie.

zwolnienia” w pkt 2 obejmuje „świadczenie usług przez twórców, artystów, wykonawców, prawników i innych przedstawicieli wolnych zawodów, innych niż zawody medyczne i paramedyczne”, z zastrzeżeniem określonych wyjątków, które nie są istotne z punktu widzenia niniejszego postępowania *****.

Prawo belgijskie

21. Artykuł 23 ust. 2 konstytucji belgijskiej gwarantuje wszystkim, między innymi, prawo do pomocy prawnej.

22. Do dnia 31 grudnia 2013 r. art. 44 ust. 1 pkt 1 belgijskiego kodeksu VAT przewidywał, że usługi świadczone w ramach wykonywania zwykłej działalności przez prawników***** podlegały zwolnieniu z podatku VAT. Zwolnienie tego rodzaju w odniesieniu do wspomnianych usług obowiązywało w Belgii od chwili wprowadzenia w Belgii podatku VAT w dniu 1 stycznia 1971 r. Z dokumentów parlamentarnych powołanych w postanowieniu odsyłającym można wywieść, że ustanowienie, a następnie utrzymanie zwolnienia miało na celu uniknięcie dodatkowego obciążenia kosztami w związku z dostępem do sądu.

23. Artykuły 60 i 61 (zwane dalej łącznie „spornymi przepisami”) ustawy z dnia 30 lipca 2013 r.***** znosiły wspomniane zwolnienie ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2014 r. Na podstawie dokumentów parlamentarnych powołanych w postanowieniu odsyłającym można wnioskować, że cel polegał zasadniczo na uregulowaniu nietypowej sytuacji, dostosowaniu prawa belgijskiego do prawa obowiązującego w pozostałych państwach członkowskich oraz zakończeniu praktyk polegających na zakłóceniu konkurencji, przy jednoczesnej realizacji celu budżetowego.

24. Podstawowa stawka podatku VAT w Belgii wynosi 21%.

25. W myśl art. 446 ter belgijskiego kodeksu sądowego prawnicy mogą swobodnie ustalać wysokość swojego wynagrodzenia, „zgodnie z zakresem uznania, jakiego oczekuje się od nich w związku z wykonywaniem przez nich obowiązków”. Kwota wynagrodzenia nie może być całkowicie uzależniona od wyniku postępowania. Wynagrodzenie, którego wysokość przekracza kwotę uznawaną za „uczciwą i umiarkowaną”, podlega obniżeniu przez właściwą radę adwokacką.

26. W praktyce wysokość wynagrodzenia ustalana jest w drodze porozumienia pomiędzy prawnikiem a klientem, z zastosowaniem jednej z czterech metod: według stawki godzinowej; według stawki ryczałtowej w zależności od charakteru danej sprawy; według kwoty ustalonej poprzez odniesienie do wartości przedmiotu sporu, ale mieszczącej się w przedziale wyznaczonym przez wartość minimalną i maksymalną, w zależności od wyniku postępowania; oraz (w przypadku stałych klientów) według odnawialnej opłaty uiszczanej w określonych odstępach czasu lub po wykonaniu określonego zakresu usług*****.

Postępowanie i pytania prejudycjalne

27. W okresie od listopada 2013 r. do lutego 2014 r. do Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego) wpłynęły cztery skargi kwestionujące sporne przepisy.

***** Do dnia 1 stycznia 2007 r. takie same przepisy określał art. 28 ust. 3 lit. b) i załącznik F do szóstej dyrektywy VAT.

***** Przez co należy rozumieć adwokatów (avocats/advokaten). Usługi notariuszy i komorników także podlegały zwolnieniu do dnia 31 grudnia 2011 r, kiedy to zniesiono rzeczone zwolnienie.

***** Loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses.

***** Zobacz na przykład strona internetowa Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

28. Pierwszą z nich wniosła Ordre des barreaux francophones et germanophone (rada francusko- i niemieckojęzycznych izb adwokackich) wraz z szeregiem organizacji, których cele zasadniczo mieszczą się w dziedzinie sprawiedliwości, w tym praw człowieka oraz obrony pracowników i mniej uprzywilejowanej części społeczeństwa i które nie są podatnikami, którym przysługuje uprawnienie do odliczenia podatku VAT z tytułu korzystania z usług prawników. Drugą skargę wniosła grupa osób fizycznych (zwanych dalej „Jimmy Tessens i in.”), które korzystały z usług prawników, specjalistów w danej dziedzinie, w celu wniesienia skarg w sprawach dotyczących wywłaszczenia gruntów, i stwierdziły, że wynagrodzenie za usługi świadczone przez prawników wzrosło o 21%, a wspomniani skarżący, działając jako osoby prywatne, nie są upoważnieni do uzyskania odliczenia. Trzecią skarżącą jest Orde van Vlaamse Balies (rada flamandzkich izb adwokackich). Czwartą skargę wniosło wspólnie 11 francuskojęzycznych rad adwokackich oraz jeden prawnik. Conseil des barreaux européens (Rada Adwokatur i Stowarzyszeń Prawniczych Europy, zwana dalej „CCBE”) została dopuszczona do spraw od drugiej do czwartej w charakterze interwenienta i mogła przedstawić swoje uwagi.

29. W postanowieniu odsyłającym Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) przedstawia argumenty podniesione przez skarżących istotne z punktu widzenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

30. Po pierwsze, skarżący podnoszą, że w kontekście prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy sporne przepisy utrudniają wykonywanie prawa dostępu do sądu oraz prawa do skorzystania z pomocy prawnika, przy czym nie zostały one zrównoważone poprzez dostosowanie systemu pomocy prawnej.

31. Po drugie, sporne przepisy stawiają usługi świadczone przez prawników w jednej linii z dostawami zwykłych towarów i usług, podczas gdy dostawy związane z wykonywaniem praw podstawowych są zwolnione z opodatkowania podatkiem VAT z powodu dostępności finansowej.

32. Po trzecie, usług świadczonych przez prawników nie można porównać do usług świadczonych przez innych przedstawicieli wolnych zawodów, ponieważ te pierwsze stanowią cechę charakterystyczną państwa prawa oraz jego istotę.

33. Po czwarte, sporne przepisy są wyrazem dyskryminacji względem podmiotów prawa niebędących podatnikami korzystających z usług świadczonych przez prawników dla celów realizowanych przez nich transakcji podlegających opodatkowaniu, którzy nie mają w związku z tym możliwości odliczenia podatku VAT od tych usług; ponadto podmioty te są często słabsze ekonomicznie.

34. Po piąte, tytułem ewentualnym, należało zastosować obniżoną stawkę podatku VAT celem odzwierciedlenia charakteru usług świadczonych przez prawników, które można porównać do usług świadczonych przez lekarzy, a do których dostęp jest prawem podstawowym, a nie luksusem.

35. Wreszcie prawodawca powinien był przewidzieć zwolnienie w przypadku postępowań wszczętych z inicjatywy osób fizycznych przeciwko organom władzy publicznej w celu zapewnienia sprawiedliwej równowagi pomiędzy stronami.

36. Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) bada szereg wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (zwanego dalej „Trybunałem w Strasburgu”) dotyczących art. 6 i 14 EKPC i wysnuwa wnioski, że prawodawca musi nadać rzeczywisty skutek zasadom ogólnym, takim jak prawo dostępu do sądu i równości broni pomiędzy podmiotami prawa.

37. Sąd ten w dalszej kolejności zauważa, że wzrost opłat za usługi świadczone przez prawników o 21% mógłby, w przypadku niektórych podmiotów prawa, naruszać prawo dostępu do porady prawnej. Ponadto okoliczność, iż niektóre podmioty prawa mają możliwość odliczenia podatku VAT z tytułu tego rodzaju usług, a inne nie (choć niektóre spośród tych ostatnich będą korzystały z pomocy prawnej) oraz że przeciwne strony postępowania mogą znajdować się w odmiennym położeniu pod tym względem, może naruszać zasadę równości broni pomiędzy podmiotami prawa.

38. Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) staje na stanowisku, że cel spornych przepisów miał charakter głównie budżetowy. W tym względzie prawodawca dysponował szerokim zakresem uznania, jednak cel ten nie mógłby w sposób racjonalny uzasadniać dyskryminacji w zakresie dostępu do sądu i porady prawnej lub w odniesieniu do zasady równości broni pomiędzy stronami postępowania. Sąd ten zauważa ponadto, że w wyroku Komisja/Francja***** Trybunał uznał, iż nawet jeżeliby przyjąć, że usługi świadczone przez adwokatów w ramach pomocy prawnej mają charakter społeczny i mogą zostać zaklasyfikowane jako „działa[lność] w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”, to jednak okoliczność ta nie wystarcza do stwierdzenia, że wspomniani adwokaci mogą zostać zaklasyfikowani jako „instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego” w rozumieniu pkt 15 załącznika III do dyrektywy VAT. W powyższej sprawie Trybunał nie wypowiedział się jednak co do zgodności dyrektywy z prawem do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy. Wreszcie Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) zauważa, że z uwagi na to, iż dyrektywa VAT jest dyrektywą harmonizującą, w kompetencji ustawodawcy belgijskiego nie leży opracowywanie własnych, odmiennych przepisów, ale wyrażenie „na warunkach obowiązujących w każdym z tych państw członkowskich w tym dniu” w art. 371 wspomnianej dyrektywy może pozostawiać pewien margines swobody w tym zakresie.

39. Mając na uwadze powyższe rozważania, Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) zwraca się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

- „1 a) Czy poddając usługi świadczone przez adwokatów podatkowi VAT bez uwzględnienia, w świetle prawa do korzystania z pomocy adwokata i zasady równości broni, okoliczności, że podmiot, który nie korzysta z pomocy prawnej, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT lub nie podlega takiemu opodatkowaniu, [dyrektywa VAT] jest zgodna z art. 47 [karty] w związku z art. 14 [MPPOiP] i z art. 6 [EKPC] w zakresie, w jakim art. 47 karty przyznaje każdemu prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia jego sprawy, możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela oraz prawo do pomocy prawnej, o ile dana osoba nie posiada wystarczających środków, jeżeli pomoc ta jest konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości?
- b) Czy z tych samych względów [dyrektywa VAT] jest zgodna z art. 9 ust. 4, 5 [konwencji z Aarhus], w zakresie, w jakim przytoczone przepisy konwencji z Aarhus przewidują prawo dostępu do wymiaru sprawiedliwości i wskazują, że dostęp taki ma być niedyskryminujący ze względu na koszty dzięki »stworzeni[u] odpowiedniego mechanizmu udzielania pomocy, aby zlikwidować lub zredukować finansowe i inne ograniczenia dostępu do wymiaru sprawiedliwości«?
- c) Czy usługi świadczone przez adwokatów w ramach krajowego systemu pomocy prawnej mogą zostać zaliczone do usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. g) [dyrektywy VAT], czy też mogą one zostać zwolnione na mocy innego przepisu dyrektywy? W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na to pytanie, czy wykładnia [dyrektywy VAT], zgodnie z którą dyrektywa ta nie zezwala na zwolnienie z podatku VAT usług świadczonych przez adwokatów na rzecz podmiotów, które korzystają z pomocy prawnej w ramach krajowego systemu pomocy prawnej, jest zgodna z art. 47 [karty] w związku z art. 14 [MPPOiP] i z art. 6 [EKPC]?
2. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytania sformułowane w pkt 1, czy art. 98 [dyrektywy VAT] w zakresie, w jakim nie przewiduje on możliwości zastosowania stawki obniżonej podatku VAT do usług świadczonych przez adwokatów w danym przypadku w zależności od tego,

***** Wyrok Komisja/Francja, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 45–47.

czy podmiot niekorzystający z pomocy prawnej podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, czy też nie podlega takiemu opodatkowaniu, jest zgodny z art. 47 [karty] w związku z art. 14 [MPPOiP] i z art. 6 [EKPC] w zakresie, w jakim art. 47 karty przyznaje każdemu prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia jego sprawy, możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela oraz prawo do pomocy prawnej, o ile dana osoba nie posiada wystarczających środków, jeżeli pomoc ta jest konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości?

3. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytania sformułowane w pkt 1, czy art. 132 [dyrektywy VAT] jest zgodny z zasadą równości i niedyskryminacji w rozumieniu art. 20 i 21 [karty] i art. 9 [TUE] w związku z art. 47 karty, w zakresie, w jakim nie przewiduje on, w ramach działalności wykonywanej w interesie publicznym, zwolnienia z podatku VAT usług świadczonych przez adwokatów, podczas gdy inne usługi podlegają takiemu zwolnieniu jako usługi świadczone w interesie publicznym, na przykład: usługi świadczone przez pocztę państwową, różne usługi medyczne czy też usługi związane z kształceniem, sportem lub kulturą, i podczas gdy rozpatrywana różnica w traktowaniu usług świadczonych przez adwokatów i usług zwolnionych z podatku przez art. 132 [dyrektywy VAT] budzi uzasadnione wątpliwości, ponieważ usługi świadczone przez adwokatów przyczyniają się do poszanowania niektórych praw podstawowych?
- 4 a) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytania sformułowane w pkt 1 i 3, czy wykładnia art. 371 [dyrektywy VAT] może zostać dokonana, zgodnie z art. 47 [karty], w taki sposób, że zezwala on państwu członkowskiemu na częściowe utrzymanie zwolnienia usług świadczonych przez adwokatów, jeżeli usługi te są wykonywane na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT?
- b) Czy wykładnia art. 371 [dyrektywy VAT] może zostać dokonana, zgodnie z art. 47 [karty], również w taki sposób, że zezwala on państwu członkowskiemu na częściowe utrzymanie zwolnienia usług świadczonych przez adwokatów, jeżeli usługi te są wykonywane na rzecz podmiotów, które korzystają z pomocy prawnej w ramach krajowego systemu pomocy prawnej?''.

40. Uwagi na piśmie przedłożyły Trybunałowi Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., Orde van Vlaamse Balies, CCBE, rządy belgijski, francuski i grecki, Rada Unii Europejskiej oraz Komisja Europejska. Podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 16 grudnia 2015 r. wspomniane strony – z wyjątkiem rządów francuskiego i greckiego, ale dodatkowo z udziałem Jimmy’ego Tessensa i in. – przedstawiły stanowiska ustnie.

Ocena

41. Uważam, że najlepiej będzie w pierwszej kolejności odnieść się do tych elementów pytań prejudycjalnych, które dotyczą wykładni dyrektywy VAT w obecnym brzmieniu, aniżeli rozważyć szereg kwestii podniesionych odnośnie do zgodności przepisów wspomnianej dyrektywy, które stoją na przeszkodzie zwolnieniu z podatku usług świadczonych przez prawników lub zastosowaniu względem nich obniżonej stawki podatku, z określonymi podstawowymi zasadami przewidzianymi w aktach prawnych o charakterze wiążącym dla instytucji Unii.

W przedmiocie pytania czwartego (możliwość utrzymania zwolnienia w ograniczonym zakresie)

42. Chociaż pytanie to sąd odsyłający kieruje wyłącznie w przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytania pierwsze i trzecie, najdogodniej byłoby odnieść się do niego w pierwszej kolejności, niezależnie od odpowiedzi udzielonych na wspomniane dwa pytania.

43. Bezsprzeczne jest, że na mocy, pierwotnie, art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, a następnie art. 371 dyrektywy VAT, Belgia miała prawo do utrzymania istniejącego w jej porządku prawnym zwolnienia z tytułu usług świadczonych przez prawników na czas, w rezultacie, nieograniczony po dniu 1 stycznia 1978 r. i że tak faktycznie było do dnia 31 grudnia 2013 r., kiedy zwolnienie zniesiono.

44. Sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy państwo członkowskie, które zgodnie z prawem utrzymywało pełne zwolnienie z tytułu usług świadczonych przez prawników, mogłoby następnie, uwzględniając art. 47 karty, utrzymywać zwolnienie w bardziej ograniczonej formie.

45. Nie ulega wątpliwości, że odpowiedź na tak postawione pytanie musi być twierdząca – bez jakiegokolwiek konieczności odniesienia się do art. 47 karty.

46. Trybunał orzekł, że skoro art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy zezwalał państwom członkowskim na dalsze stosowanie określonych istniejących zwolnień z podatku VAT, umożliwiał on także utrzymanie rzeczonych zwolnień w ograniczonym zakresie, nie przewidując jednak możliwości wprowadzenia nowych zwolnień czy rozszerzenia zakresu istniejących zwolnień *****. To samo musi znajdować obecnie zastosowanie do art. 371 dyrektywy VAT.

47. Jednakże, jak wskazują rząd francuski i Komisja, pytanie postawiono w czasie, gdy zwolnienie zniesiono już w całości na terenie Belgii.

48. Gdyby przyjąć dosłowną wykładnię tego pytania, nie mogłoby ono mieć istotnego znaczenia w kontekście postępowania głównego, ponieważ nie ma już rzeczywistej możliwości, aby w ogóle utrzymać zwolnienie, niezależnie od tego, czy jego zakres został ograniczony czy też nie. Na tej podstawie przychyliam się do stanowiska rządu francuskiego oraz Komisji, że pytanie to jest niedopuszczalne.

49. Gdyby jednak interpretować je jako próbę ustalenia, czy po zniesieniu zwolnienia możliwe jest jego ponowne wprowadzenie w bardziej ograniczonej formie, nie ulega wątpliwości, że odpowiedź jest przecząca. Wiązałoby się to z wprowadzeniem nowego zwolnienia, nieprzewidzianego w dyrektywie VAT, a więc działaniem, na które nie zezwala art. 371.

W przedmiocie pytania pierwszego lit. c), część pierwsza (możliwość objęcia zwolnieniem usług świadczonych w ramach krajowego systemu pomocy prawnej)

50. Sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy usługi świadczone przez prawników w ramach krajowego systemu pomocy prawnej należy objąć zwolnieniem albo na mocy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT jako usługi ściśle związane z opieką i pomocą społeczną, albo na mocy któregośkolwiek innego przepisu rzeczony dyrektywy.

51. Odpowiedź musi być oczywiście przecząca.

52. Co się tyczy, w pierwszej kolejności, art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, Trybunał konsekwentnie orzeka, że zwolnienia przewidziane w art. 132 mają na celu uprzywilejowanie *niektórych* rodzajów działalności w interesie publicznym; zwolnienia te nie dotyczą wszystkich rodzajów takiej działalności, lecz jedynie tej działalności, która została w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegółowy sposób. Terminologia używana do określenia omawianych zwolnień powinna być interpretowana w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże owa zasada

***** Zobacz wyroki: Kerrutt, 73/85, EU:C:1986:295, pkt 17; Norbury Developments, C-136/97, EU:C:1999:211, pkt 19; Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, pkt 32. Zobacz także analogicznie wyrok Danfoss i AstraZeneca, C-371/07, EU:C:2008:711, pkt 24–44 (dotyczący porównywalnej możliwości utrzymania wyłączenia prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT).

ściślej wykładni nie oznacza, że terminologia stosowana przy określeniu zwolnień przewidzianych w rzeczonym art. 132 powinna być interpretowana w sposób, który pozbawiałby je skuteczności. Powyższą terminologię należy więc interpretować w świetle kontekstu, w jaki się wpisuje, celów i systematyki dyrektywy VAT, a zwłaszcza przy uwzględnieniu ratio legis danego zwolnienia*****.

53. Na mocy art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT zwolnieniem obejmuje się „świadczenie usług i dostaw[ę] towarów ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną, wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, dokonywane przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za podmioty o charakterze społecznym przez dane państwo członkowskie”.

54. Trybunał nie miał wcześniej okazji poddać rozważaniom kwestii zastosowania wspomnianego przepisu do usług świadczonych przez prawników w ramach krajowego systemu pomocy prawnej.

55. Przedmiotem rozważań Trybunału była jednak kwestia ewentualnego zastosowania pkt 15 załącznika III do dyrektywy VAT (który, rozpatrywany łącznie z art. 98 tej dyrektywy, zezwala państwom członkowskim na zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT w odniesieniu do „dostaw[y] towarów i świadczeni[a] 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 [...]”), do usług świadczonych przez prawników, które są w całości lub częściowo opłacane przez państwo w ramach pomocy prawnej*****.

56. W tym kontekście Trybunał powoływał orzecznictwo dotyczące zwolnienia przewidzianego w obecnym art. 132 ust. 1 lit. g) dyrektywy VAT, z którego wywiódł, że w ramach pomocy prawnej prawnicy nie są a priori wyłączeni z kategorii, o której mowa w pkt 15 załącznika III tylko na tej podstawie, iż chodzi o podmioty prywatne mające cel zarobkowy oraz że państwa członkowskie mają swobodne uznanie w zakresie uznania społecznego charakteru niektórych podmiotów, chociaż owo swobodne uznanie powinno być wykonywane w granicach ustalonych przez dyrektywę VAT*****.

57. Co się tyczy wspomnianych granic, Trybunał zauważył, że intencją prawodawcy było ograniczenie możliwości stosowania obniżonej stawki podatku VAT tylko do usług świadczonych przez instytucje spełniające podwójny wymóg posiadania przez nie same społecznego charakteru i działania w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego. Trybunał uznał, że sprzeczna z wolą prawodawcy byłaby sytuacja, gdy państwo członkowskie miałoby swobodę zaklasyfikowania podmiotów prywatnych mających cele zarobkowe jako instytucji w rozumieniu pkt 15 na tej tylko podstawie, że podmioty te również świadczą usługi o charakterze społecznym. A zatem w celu przestrzegania postanowień wspomnianego punktu państwo członkowskie nie może stosować obniżonej stawki do usług świadczonych przez podmioty prywatne mające cel zarobkowy tylko na podstawie oceny charakteru tych usług, bez uwzględnienia wszystkich celów realizowanych przez te podmioty oraz trwałości ich działalności w zakresie pomocy społecznej. Ogólna kategoria zawodowa prawników nie mogłaby zostać uznana za mającą społeczny charakter. W związku z tym, nawet jeżeliby przyjąć, że usługi świadczone przez prawników w ramach pomocy prawnej mają charakter społeczny i mogą zostać zaklasyfikowane jako „działa[lność] w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego”, to jednak okoliczność ta nie wystarcza do stwierdzenia, że wspomniani prawnicy mogliby zostać zaklasyfikowani jako „instytucje o charakterze społecznym i działające w zakresie pomocy społecznej lub zabezpieczenia społecznego” w rozumieniu pkt 15 załącznika III*****.

***** Zobacz na przykład wyrok Żamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 17–20 i przytoczone tam orzecznictwo.

***** Wyrok Komisja/Francja, C-492/08, EU:C:2010:348.

***** Wyrok Komisja/Francja, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 36–41 i przytoczone tam orzecznictwo.

***** Wyrok Komisja/Francja, C-492/08, EU:C:2010:348, pkt 43–47.

58. Z powołanego orzecznictwa oraz z ogólnej potrzeby dokonywania spójnej wykładni podobnie sformułowanych przepisów dyrektywy VAT wynika, że art. 132 ust. 1 lit. g) nie zezwala państwu członkowskiemu na objęcie zwolnieniem usług świadczonych przez prawników w ramach krajowego systemu pomocy prawnej.

59. Co się tyczy, po drugie, „jakiegokolwiek innego przepisu dyrektywy”, odpowiedź musi być taka sama. Jak wskazuje rząd francuski, z jednej strony, sąd odsyłający nie wskazał jakiegokolwiek innego przepisu, który mógłby zezwalać na tego rodzaju zwolnienie, a z drugiej strony, gdyby jakikolwiek taki przepis istniał, byłby on sprzeczny z art. 371 dyrektywy VAT w tym sensie, że zezwalałby państwu członkowskiemu na *wprowadzenie nowego zwolnienia* w odniesieniu do usług świadczonych przez prawników, podczas gdy art. 371 zezwala jedynie na *utrzymanie ustanowionego już wcześniej zwolnienia*, które nie jest w inny sposób przewidziane w dyrektywie.

Pytania od pierwszego do trzeciego (zgodność dyrektywy VAT z międzynarodowymi aktami prawnymi i podstawowymi zasadami, w zakresie, w jakim nie zezwala ona państwom członkowskim ani na zwolnienie usług świadczonych przez prawników, ani na opodatkowanie tego rodzaju usług według obniżonej stawki)

60. Poprzez pytania od pierwszego do trzeciego sąd odsyłający pragnie dowiedzieć się, czy to, że usługi świadczone przez prawników nie są zwolnione z podatku VAT ani nie mogą podlegać opodatkowaniu według obniżonej stawki podatku VAT, jest zgodne z podstawowymi zasadami określonymi w EKPC, MPPOiP, konwencji z Aarhus, Traktacie o Unii Europejskiej oraz w karcie*****.

61. Pytanie pierwsze lit. a) i pytanie drugie dotyczą prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy, w tym praw do skorzystania z pomocy prawnej i reprezentacji, a także pomocy prawnej dla osób, które nie posiadają dostatecznych środków. Pytanie pierwsze lit. b) odnosi się do prawa dostępu do wymiaru sprawiedliwości, który nie jest „niedyskryminacyjny ze względu na koszty”, w kontekście konwencji z Aarhus, a pytania pierwsze lit. a) i pierwsze lit. b) dotyczą równości broni pomiędzy podmiotami prawa, z kolei pytanie pierwsze lit. c) ma za przedmiot prawo do skorzystania z pomocy prawnej dla osób, które nie posiadają dostatecznych środków. Pytanie trzecie dotyczy ogólnej zasady równości i niedyskryminacji (którą można także określić jako „neutralność podatkową”) w kontekście różnego traktowania do celów podatku VAT świadczenia potencjalnie porównywalnych usług.

62. Odniesienie się do pytań pierwszego lit. a), b) i c), drugiego i trzeciego indywidualnie i kolejno wiązałoby się z pewną dozą powtarzalności, gdyż te same lub podobne kwestie podniesiono kilkakrotnie, w jedynie nieznacznie różnych kontekstach. Wolę zatem poczynić odniesienie do tych kwestii pod kątem różnych związanych z nimi zasad podstawowych, z których każda stanowi aspekt podstawowego prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy.

63. Na wstępie pragnę zaznaczyć, że nie tylko rozumiem obawy wyrażone przez skarżących w postępowaniu głównym oraz cele przez nich założone, lecz także podzielam je. Dostęp do wymiaru sprawiedliwości jest niewątpliwie podstawowym prawem, które należy zagwarantować (mimo że nigdy nie może mieć ono charakteru absolutnego ani nie można mu przypisywać mocy nadrzędnej względem wszystkich innych kwestii) w uregulowaniach zarówno państw członkowskich, jak i Unii. Wykonanie rzeczzonego prawa z pewnością staje się utrudnione, jeżeli koszt uzyskania porady prawnej lub reprezentacji wzrasta z uwagi na zniesienie zwolnienia z podatku.

***** Prawdą jest, że EKPC i MPPOiP nie zostały formalnie włączone do porządku prawnego Unii (zob. wyrok Inuit Tapiriit Kanatami i in./Komisja, C-398/13 P, EU:C:2015:535, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże okoliczność, że znaczenie i zakres praw gwarantowanych przez kartę są tożsame ze znaczeniem i zakresem praw gwarantowanych na mocy EKPC sprawiła, że Trybunał konsekwentnie odnosi się do tej ostatniej oraz do orzecznictwa Trybunału w Strasburgu przy dokonywaniu wykładni karty. Ponadto Trybunał wskazał, że w dziedzinie praw człowieka EKPC przypisać należy szczególne znaczenie, a MPPOiP jest jednym z wielu aktów międzynarodowych, które Trybunał uwzględni dla celów stosowania zasad ogólnych prawa Unii (zob. na przykład wyrok Parlament/Rada, C-540/03, EU:C:2006:429, pkt 35–38 i przytoczone tam orzecznictwo).

64. Niemniej jednak z powodów, które wyjaśnię poniżej, nie uważam, aby zachodziła jakakolwiek niezgodność pomiędzy zasadą opodatkowania podatkiem VAT usług świadczonych przez prawników, a jakimkolwiek aspektem podstawowego prawa dostępu do wymiaru sprawiedliwości.

65. W tym względzie wiele uwag przedstawionych Trybunałowi koncentrowało się na tym, w jaki sposób zniesiono w Belgii wyjątkowe zwolnienie z podatku VAT usług świadczonych przez prawników, a nie na samym fakcie tego zniesienia. Zasugerowano na przykład, że należało przyjąć środki przejściowe lub towarzyszące w celu złagodzenia trudności wynikających z nagłej zmiany, lub też że należało zreformować system pomocy prawnej.

66. Moim zdaniem podjęcie kroków w celu złagodzenia wpływu wprowadzenia podatku VAT od usług świadczonych przez prawników na pieniężny koszt dostępu do wymiaru sprawiedliwości w Belgii byłoby pożądane i mogłoby okazać się korzystne w kontekście zapewniania zgodności z obowiązkami państwa członkowskiego wynikającymi z karty i EKPC. Do Trybunału zwrócono się jednak o ustalenie zgodności z powołanymi prawami podstawowymi w odniesieniu do zasady określonej w dyrektywie VAT, w myśl której usługi świadczone przez prawników należy opodatkować podatkiem VAT, a nie do sposobu, w jaki Belgia zniosła zwolnienie stosowane uprzednio w drodze odstępstwa.

Prawo do korzystania z pomocy prawnej

67. Prawo do korzystania z pomocy prawnej przez osoby nieposiadające dostatecznych środków, aby zapłacić za usługi prawnika, określono w art. 6 ust. 3 EKPC, art. 14 ust. 3 lit. d) MPPOiP oraz w art. 47 karty. Odniesienie do niego poczyniono, choć nie w tak stanowczy sposób, w art. 9 ust. 5 konwencji z Aarhus, który nakłada na strony obowiązek, w myśl którego każda ze stron „rozważy stworzenie odpowiedniego mechanizmu udzielania pomocy, aby zlikwidować lub zredukować finansowe i inne ograniczenia dostępu do wymiaru sprawiedliwości”.

68. Krajowe systemy pomocy prawnej – w przeciwieństwie do ubezpieczenia ochrony prawnej czy dobrowolnego, nieodpłatnego świadczenia usług prawnych przez prawników działających pro publico bono – są finansowane w przeważającej części, jeżeli nie wyłącznie, ze środków pochodzących z budżetu państwa. Rzeczywiście przepisy kodeksu sądowego powołane przez rząd belgijski wydają się wskazywać, że taka sytuacja ma miejsce w Belgii. Prawnicy świadczący usługi w ramach rzeczzonego systemu są zatem opłacani z budżetu państwa. Jeżeli ich wynagrodzenia wzrastają o 21% w wyniku obciążenia ich podatkiem VAT, państwo będzie musiało zapłacić o 21% więcej. Jednakże to państwo pobiera te 21%, a więc koszt ponoszony przez państwo w związku z finansowaniem systemu pomocy prawnej pozostaje bez zmian.

69. W rzeczy samej, podczas rozprawy okazało się, że w celu uniknięcia tego rodzaju obiegu płatności, Belgia w rezultacie opodatkowała wynagrodzenia z tytułu pomocy prawnej podatkiem VAT według stawki 0% *****.

70. Wydawałoby się w związku z tym, że zniesienie zwolnienia dotyczącego usług świadczonych przez prawników pozostało bez wpływu na zakres świadczenia pomocy prawnej w Belgii.

***** O ile takie podejście niesie ze sobą taki sam skutek z punktu widzenia państwa, jak pobieranie podatku VAT i wprowadzanie zebranych kwot z powrotem do systemu pomocy prawnej, sytuacja ta rodzi w moim przekonaniu pewne wątpliwości co do zgodności z dyrektywą VAT. Oprócz braku formalnej zgodności, mogłoby to także wpływać na pobór zasobów własnych Unii, które obejmują odsetek zharmonizowanych podstaw VAT [zob. art. 2 lit. b) decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17)]. Kwestia ta nie została jednak podniesiona w pytaniach przedłożonych przez sąd krajowy ani nie jest istotna dla niniejszej sprawy.

71. Niemniej jednak, chociaż zastosowanie podatku VAT w odniesieniu do usług świadczonych przez prawników jest, co do zasady, neutralne kosztowo dla państwa pod względem finansowania systemu pomocy prawnej, może ono generować dodatkowy przychód w przypadku usług świadczonych poza tym systemem. W rezultacie państwo członkowskie znajdujące się w takiej sytuacji jak Belgia, może dysponować większą liczbą zasobów, które mogłyby, według własnego uznania, wykorzystać w celu zwiększenia finansowania systemu pomocy prawnej, na przykład podnosząc progi uprawniające do korzystania z systemu, jeżeli zastosowanie podatku VAT okazałoby się nadmiernie uciążliwe dla tych, których sytuacja finansowa odpowiadała poziomowi nieznacznie przekraczającemu rzeczony próg. Pragnę jednak podkreślić, że wybór tego rodzaju będzie należał do zainteresowanego państwa członkowskiego, w świetle wszystkich okoliczności związanych z finansowaniem kosztów postępowania sądowego w ramach obowiązującego w tym państwie systemu prawnego i ani nie jest on podyktowany zastosowaniem wspólnego systemu podatku VAT, ani zastosowanie takie nie stoi mu na przeszkodzie, jak stanowi dyrektywa VAT *****.

72. Wreszcie pragnę dodać, że zastosowanie podatku VAT w odniesieniu do usług świadczonych przez prawników nie wpływa na usługi pro bono, które nie są świadczone za wynagrodzeniem oraz że jakikolwiek wzrost kosztów ubezpieczenia ochrony prawnej jest kwestią wpisującą się w zakres kolejnej części poświęconej kosztom dostępu do wymiaru sprawiedliwości w braku możliwości skorzystania z pomocy prawnej.

73. Jestem zatem zdania, że zastosowanie podatku VAT w odniesieniu do usług świadczonych przez prawników pozostaje bez wpływu na prawo do skorzystania z pomocy prawnej zagwarantowane na mocy art. 47 karty lub jakiegokolwiek innego aktu wiążącego instytucje UE.

Koszt dostępu do wymiaru sprawiedliwości w braku możliwości skorzystania z pomocy prawnej

74. Nie ulega wątpliwości, że prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy w ramach postępowania sądowego zakłada, że podmiot prawa lub oskarżony nie są ograniczeni kosztami z tytułu uzyskania odpowiedniej porady prawnej i reprezentacji.

75. Bezsprzeczne jest też to, że (z wyjątkiem usług świadczonych pro bono według uznania poszczególnych prawników) porady prawne i usługi w zakresie reprezentacji muszą być świadczone za wynagrodzeniem.

76. W niektórych przypadkach koszty ponoszone przez niezamożne podmioty prawa lub niezamożnych pozwanych pokrywa się w całości lub w części ze środków publicznych, przy czym, jak już wskazałam, nie ma powodu, aby zastosowanie podatku VAT w odniesieniu do rozpatrywanych usług w jakikolwiek sposób stało na przeszkodzie takiemu rozwiązaniu.

77. Z kolei w sytuacji, gdy podmiot prawa lub pozwany musi zapłacić za usługi świadczone przez prawnika w całości lub w części z własnych środków, jakikolwiek wzrost kosztów rzeczonych usług w większym lub mniejszym stopniu spowoduje zwiększenie obciążenia finansowego związanego z wykonaniem prawa dostępu do sądu i prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy. W tym

***** Systemy pomocy prawnej w państwach członkowskich znacznie różnią się pod względem finansowania i zakresu. Zobacz na przykład *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and figures from the CEPEJ 2012–2014 evaluation exercise*, sporządzone przez Europejską Komisję na rzecz Efektywności Wymiaru Sprawiedliwości (CEPEJ), z którego wynika, że w 2012 r. Austria dysponowała budżetem na pomoc prawną wynoszącym 2,25 EUR na mieszkańca, co dawało łącznie kwotę raczej poniżej dochodu osiąganego przez to państwo z tytułu opłat sądowych lub podatków, a z kolei budżet Szwecji wynosił 24,74 EUR na mieszkańca, z czego tylko 1% pokrywany był z opłat sądowych lub podatków. Jednakże rozstrzygnięcie kwestii tego rodzaju, w obecnym stanie prawa Unii, należy całkowicie do poszczególnych państw członkowskich, z zastrzeżeniem, że jest to zgodne z kartą, EKPC i orzecznictwem Trybunału w Strasburgu; zob. na przykład motyw 48 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/48/UE z dnia 22 października 2013 r. w sprawie prawa dostępu do adwokata w postępowaniu karnym i w postępowaniu dotyczącym europejskiego nakazu aresztowania oraz w sprawie prawa do poinformowania osoby trzeciej o pozbawieniu wolności i prawa do porozumiewania się z osobami trzecimi i organami konsularnymi w czasie pozbawienia wolności (Dz.U. L 294, s. 1).

kontekście zastosowanie podatku VAT w odniesieniu do wynagrodzeń za usługi świadczone przez prawników w sytuacji, gdy wcześniej nie podlegały one opodatkowaniu podatkiem VAT może zwiększyć koszt usług świadczonych przez nich na rzecz osób niebędących podatnikami lub podatników, którzy nie mają możliwości odzyskania tej kwoty jako podatku naliczonego, gdyż rozpatrywane usługi nie stanowią składników kosztów realizowanych przez nich transakcji podlegających opodatkowaniu.

78. Należy jednak podnieść w tym względzie szereg kwestii.

79. Po pierwsze, sąd odsyłający sam zauważa, a rządy francuski i grecki podkreślają, że w kontekście EKPC Trybunał w Strasburgu orzeka, iż prawo dostępu do sądu nie jest prawem bezwzględnie. Może ono podlegać ograniczeniom, gdyż ze względu na sam charakter prawa dostępu wymaga ono regulacji ze strony państwa, które dysponuje określonym marginesem uznania, z zastrzeżeniem, że zastosowane limity nie powodują ograniczeń czy zmniejszenia zakresu dostępu zapewnianego obywatelowi w taki sposób ani w takim zakresie, że prawo to zostaje naruszone w jego istocie oraz że ich cel jest zgodny z prawem oraz że istnieje rozsądny stosunek proporcjonalności pomiędzy stosowanymi środkami a zamierzonym celem*****.

80. Trybunał także orzekł, że zasada skutecznej ochrony sądowej, przewidziana w art. 47 karty może być – jeżeli chodzi o potencjalne zwolnienie z zapłaty kosztów postępowania lub wynagrodzeń za usługi świadczone przez prawników – uzależniona od spełnienia określonych warunków, z zastrzeżeniem że nie stanowią one ograniczenia prawa dostępu do wymiaru sprawiedliwości, naruszającego rzeczne prawo w jego istocie oraz że ich cel jest zgodny z prawem i istnieje rozsądny stosunek proporcjonalności pomiędzy stosowanymi środkami a zamierzonym celem*****.

81. Wydaje mi się, że wzrostu kosztów usług świadczonych przez prawników, nawet gdyby miał on zostać określony na poziomie 21%, nie można opisać jako naruszającego prawo dostępu do wymiaru sprawiedliwości w jego istocie. Podobnie, odnośnie do zamierzonego celu, ani celu budżetowego (który jest przecież celem podstawowym jakiegokolwiek opodatkowania), ani zamiaru dostosowania prawa belgijskiego do przepisów obowiązujących w pozostałych państwach członkowskich (oraz systematyki dyrektywy harmonizującej) i zakończenia zakłóceń konkurencji nie można postrzegać w innych kategoriach, jak tylko uzasadnionego działania w świetle prawa Unii. Wreszcie w tym względzie, nałożenie podstawowej krajowej stawki podatku VAT nie może być w żaden sposób poczytywane za działanie nieproporcjonalne do wspomnianych celów.

82. Po drugie, jak wskazuje w szczególności rząd belgijski, prawnicy belgijscy, których usługi opodatkowano podatkiem VAT w dniu 1 stycznia 2014 r. uzyskali także prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT od towarów i usług nabytych na potrzeby usług przez siebie świadczonych. Ponoszone przez nich koszty własne zostały zatem obniżone o wartość podatku VAT, który zapłacili z tytułu nabycia rzeczonych towarów i usług. Przy założeniu, że nie dokonali żadnej innej korekty, a jedynie zastosowali podstawową stawkę podatku VAT do wynagrodzeń netto i dokonali odliczenia kwoty podatku naliczonego, wówczas kwota wynagrodzeń powinna była wzrosnąć nie o 21%, ale o 21% pomniejszone o część odpowiadającą kwocie naliczonego podatku VAT, którą mogli odliczyć. Co prawda prawnicy nie ponoszą może tak wysokich kosztów podlegających opodatkowaniu, jak wielu innych przedsiębiorców, ale skutków nie można całkowicie zlekceważyć.

***** Zobacz na przykład wyrok ETPC z dnia 14 stycznia 2014 r. w sprawie Jones i in. przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skargi nr 34356/06 i nr 40528/06, § 186.

***** Zobacz na przykład postanowienie GREP, C-156/12, EU:C:2012:342, pkt 35 i nast. oraz sentencja. Zobacz także, odnośnie do prawa do skutecznego środka prawnego określonego w art. 47 karty, wyrok Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, pkt 49.

83. Po trzecie, powszechnie wiadomo, że niezależnie od teorii podatkowej leżącej u podstaw systemu VAT, przedsiębiorcy dostarczający towary osobom niebędącym podatnikami (czyli konsumentom końcowym) i świadczący usługi na ich rzecz zwykle nie ustalają osobno cen przed podatkiem, mechanicznie dodając następnie do nich obowiązującą stawkę podatku VAT. Działając na dowolnym konkurencyjnym rynku konsumenckim, muszą oni wziąć pod uwagę – aby podać tylko dwa przykłady – najwyższy poziom cen uwzględniających wartość podatku, jaki rynek jest w stanie przyjąć lub najniższy poziom, który zapewni im wystarczający obrót, tak aby niższe marże zysku okazały się opłacalne. W związku z powyższym w sytuacji, gdy stawki podatku VAT rosną lub maleją, przedsiębiorcy często nie przekazują (całkowicie) wpływu tych zmian na konsumentów.

84. W praktyce zatem nie można twierdzić, że istnieje automatyczna i bliska współzależność pomiędzy podwyższeniem obowiązującej stawki podatku VAT (w niniejszej sprawie przejście z sytuacji, gdzie podatek VAT nie był wymagalny, ale przy tym bez możliwości dokonywania odliczeń, do 21% stawki podatku VAT z pełnym prawem do odliczenia) a wzrostem kosztów towarów i usług oferowanych konsumentom.

85. Wynagrodzenia za usługi świadczone przez prawników w Belgii nie są regulowane przepisami prawa, ale są przedmiotem uzgodnień pomiędzy prawnikiem a klientem. W tym kontekście prawnicy muszą działać zgodnie „z zakresem uznania, jakiego oczekuje się od nich w związku z wykonywaniem przez nich obowiązków”, a ich wynagrodzenia muszą mieścić się „w granicach uzasadnionego umiaru” *****. Możliwe metody jego obliczania obejmują ustalenie stawki godzinowej za wykonaną pracę, stawki ryczałtowej stosownie do rodzaju postępowania lub wartości procentowej przedmiotu sporu, przy czym dopuszczalna jest zmiana wymaganej kwoty stosownie do wyniku postępowania (jednak z zastrzeżeniem, iż całkowite uzależnianie wysokości wynagrodzenia od tego wyniku nie jest dopuszczalne). Można brać pod uwagę inne kryteria w celu dostosowania wysokości wynagrodzenia – takie jak na przykład sytuacja finansowa klienta lub doświadczenie prawnika, wiedza specjalistyczna lub reputacja *****. Nawet przed dostosowaniami tego rodzaju można przypuszczać, że w Belgii występują znaczne różnice, jeżeli chodzi o stawki wynagrodzeń *****.

86. Wydaje się zatem mało prawdopodobne, aby zniesienie zwolnienia z podatku VAT wynagrodzeń za usługi świadczone przez prawników przyniosło nieunikniony skutek w postaci ogólnego wzrostu kosztów dostępu do wymiaru sprawiedliwości. Ponadto (jak wskazała Komisja) podmioty prawa przywiązują raczej większą wagę do jakości świadczonej usługi oraz stosunku jakości do ceny danej oferty, niż do samych (podlegających negocjacji) kosztów usługi.

87. Po czwarte, prawnicy mogą czasem w ramach prowadzonej praktyki stosować, w pewnym zakresie, subsydiowanie krzyżowe, dostosowując wysokość wynagrodzenia przysługującego z tytułu świadczonych przez nich usług w ten sposób, aby uwzględnić fakt opodatkowania ich usług podatkiem VAT i złagodzenia skutków tej zmiany dla podmiotów prawa, dla których koszt wspomnianych usług w przeciwnym wypadku mógłby stanowić czynnik zniechęcający. Zgodnie z informacjami zawartymi na stronie internetowej Ordre des barreaux francophones et germanophone sytuacja finansowa klienta

***** Artykuł 446 ter belgijskiego kodeksu sądowego.

***** Zobacz strona internetowa Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

***** W związku z powyższym *Study on the Transparency of Costs of Civil Judicial Proceedings in the European Union* sporządzone na potrzeby Komisji Europejskiej w grudniu 2007 r. pokazało, że średnie godzinowe stawki wynagrodzeń za usługi świadczone przez prawników przed opodatkowaniem w Belgii mieściły się w przedziale od 100 EUR do 250 EUR (zob. https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do). Przeprowadzona w 2015 r. analiza szeregu stron internetowych prawników pozwoliła na określenie podstawowych godzinowych stawek wynagrodzenia za usługi świadczone przez prawników poza terytorium Brukseli, które wydają się wahać od co najmniej 80 EUR do 150 EUR, podczas gdy niedawna publikacja prasowa dotycząca kancelarii prowadzącej działalność w Brukseli, zaangażowanej przez rząd belgijski, wskazuje, że stawki tej kancelarii opiewały na kwoty rzędu od 225 EUR do 600 EUR za godzinę, po uwzględnieniu zniżek, ale przed naliczeniem podatku (zob. http://www.rtbfbelgique/detail_la-ministre-galant-appellee-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926).

jest pierwszym elementem, który prawnicy biorą pod uwagę przy ustalaniu wysokości wynagrodzenia w granicach uzasadnionego umiaru; możliwe jest zatem oferowanie wykazu opłat dla klientów, którzy nie kwalifikują się do uzyskania pomocy prawnej, aby nie dopuścić do sytuacji, w której koszty powodowałyby pozbawienie kogokolwiek możliwości wykonania przysługującego mu podstawowego prawa dostępu do wymiaru sprawiedliwości. Mając powyższe na uwadze, w pełni przychyliam się do stanowiska przedstawionego podczas rozprawy przez obrońcę Jimmy’ego Tessensa i in., zgodnie z którym opcja tego rodzaju nie jest dostępna dla wszystkich prawników, ale będzie uzależniona od grupy docelowej, do której dany prawnik kieruje swoje usługi.

88. W moim przekonaniu zatem nie widzę żadnego elementu dyrektywy VAT ani decyzji Belgii o zakończeniu stosowania opcji na mocy wspomnianej dyrektywy polegającej na zwolnieniu z podatku usług świadczonych przez prawników, który mógłby stanowić naruszenie art. 47 karty na tej podstawie, że nałożenie podatku VAT od usług tego rodzaju zwiększa koszty dostępu do wymiaru sprawiedliwości.

89. Co do zasady te same wnioski można zastosować w odniesieniu do art. 9 ust. 4 i 5 konwencji z Aarhus. Jednakże należy poczynić w tym względzie kilka konkretnych uwag.

90. Po pierwsze, pojęcie „niedyskryminacyjne ze względu na koszty” (zastosowane w art. 9 ust. 4 konwencji z Aarhus) było przedmiotem wykładni dokonanej przez Trybunał w kontekście art. 10a dyrektywy 85/337 ***** i miało oznaczać, że zainteresowanym osobom nie należy uniemożliwiać wnioskowania o ponowne rozpatrzenie sprawy przez sąd lub wysuwania roszczenia w tym zakresie, z przyczyn związanych z potencjalnym obciążeniem finansowym, jakie może być tego wynikiem. Przy dokonywaniu oceny wspomnianego wymogu sądy krajowe muszą uwzględniać zarówno interes osoby chcącej bronić swych praw, jak i związany z ochroną środowiska interes ogólny. Oceny tej nie można zatem przeprowadzać, odnosząc się jedynie do sytuacji ekonomicznej powoda, lecz należy ją również oprzeć na obiektywnej analizie kwoty kosztów, uwzględniając także sytuację stron postępowania, racjonalne szanse wygrania sprawy przez powoda, znaczenie, jakie sprawa ma dla niego oraz dla ochrony środowiska, złożoność przepisów materialnych i proceduralnych mających zastosowanie w sprawie, jak również potencjalną pochopność skargi na poszczególnych etapach postępowania, a także to, czy prawo krajowe przewiduje system pomocy prawnej lub system ograniczania odpowiedzialności z tytułu kosztów postępowania *****.

91. Jasne jest zatem, że rzeczywistą ocenę zgodności z wymogiem, iż środki zaskarżenia nie powinny mieć charakteru dyskryminacyjnego ze względu na koszty należy przeprowadzić dla każdego przypadku z osobna. Niemniej jednak Trybunał orzekł, że wymóg można by uznać za prawidłowo przetransponowany do prawa krajowego wyłącznie wówczas, gdyby „sąd[y] kraj[owe] był[y] zobowiązany[e] na mocy przepisu prawa do zapewnienia, że postępowanie nie będzie miało dla strony powodowej charakteru dyskryminacyjnego ze względu na koszty” *****.

W niniejszej sprawie żadna ze stron postępowania głównego nie podniosła, że wymóg został nieprawidłowo transponowany do prawa belgijskiego.

***** Dyrektywa Rady 85/337/EWG z dnia 27 czerwca 1985 r. w sprawie oceny skutków wywieranych przez niektóre przedsięwzięcia publiczne i prywatne na środowisko naturalne (Dz.U. L 175 s. 40); zob. przypis 6 powyżej. Artykuł 10a akapit piąty wymaga, aby procedury były „uczciwe, sprawiedliwe, przeprowadzane bez zbędnej zwłoki i niedyskryminacyjne ze względu na koszty”.

***** Wyrok Edwards i Pallikaropoulos, C-260/11, EU:C:2013:221, pkt 36 i nast. oraz sentencja.

***** Wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-530/11, EU:C:2014:67, pkt 55.

92. Artykuł 9 ust. 4 konwencji z Aarhus odnosi się ponadto do procedur, o których mowa w art. 9 ust. 1–3, które z kolei dotyczą wymogów określonych w prawie krajowym. Trybunał orzekł w tym względzie, że art. 9 ust. 3 nie zawiera żadnego bezwarunkowego i dostatecznie precyzyjnego zobowiązania, aby regulować bezpośrednio sytuację prawną jednostek, przy czym przepis ten jest uzależniony – w zakresie jego wykonania lub skutków – od wydania kolejnego aktu. W rezultacie nie może on być powołany w celu kwestionowania ważności przepisu prawa Unii *****.

93. Co się tyczy art. 9 ust. 5 konwencji z Aarhus, należy tylko zauważyć, że przepis ten nakłada na strony jedynie wymóg, zgodnie z którym strony „rozważą” stworzenie odpowiedniego mechanizmu udzielania pomocy, aby zlikwidować lub zredukować finansowe i inne ograniczenia dostępu do wymiaru sprawiedliwości. Nie można zatem powoływać go w celu zakwestionowania ważności któregośkolwiek z rzeczywiście przyjętych przepisów prawa Unii.

Równość broni pomiędzy podmiotami prawa

94. Kwestia dotyczy tu zasadniczo okoliczności, że podatnicy korzystający z usług prawników w celu realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu są uprawnieni do odliczenia (naliczonego) podatku VAT płatnego z tytułu tych usług od (należnego) podatku VAT, z którego muszą rozliczyć się z urzędem skarbowym, podczas gdy konsumenci końcowi (lub podatnicy, którzy korzystają z usług świadczonych przez prawników dla celów innych niż te związane z realizowanymi przez nich transakcjami podlegającymi opodatkowaniu) nie mają prawa do dokonania takiego odliczenia. W rezultacie, jak podnoszą skarżący w postępowaniu głównym, osoby przynależące do ostatniej z wymienionych kategorii znajdują się w niekorzystnym (finansowo) położeniu w sytuacji jakiegokolwiek sporu prawnego z osobami zaliczonymi do pierwszej kategorii.

95. Jak zauważył Trybunał w Strasburgu w kontekście art. 6 EKPC, pojęcie rzetelnego procesu wiąże się z wymogiem zapewnienia równości broni, w sensie sprawiedliwej równowagi pomiędzy stronami procesu i wskazuje na obowiązek przyznania każdej ze stron rozsądnej możliwości przedstawienia swojej sprawy w warunkach niestawiających jej w wyraźnie mniej korzystnej sytuacji w stosunku do strony przeciwnej *****. W przywołanym orzecznictwie sąd ten zajmował się różnymi przypadkami naruszenia wymogu równości broni ***** , jednak, według mojej wiedzy, nie miał okazji poddawać rozważaniom sytuacji, w której koszt usług świadczonych przez prawników podlegał opłacie ad valorem, która ostatecznie miała wpływ na sytuację jednej ze stron, lecz nie na sytuację drugiej.

***** Zobacz na przykład wyrok w sprawach połączonych Rada i in./Vereniging Milieudefensie and Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, od C-401/12 P do C-403/12 P, EU:C:2015:4, pkt 54, 55 i przytoczone tam orzecznictwo.

***** Zobacz na przykład wyroki ETPC: z dnia 27 października 1993 r. w sprawie *Dombo Beheer B.V.* przeciwko Niderlandom, nr 14448/88, § 33, seria A, nr 274; z dnia 23 października 1996 r. w sprawie *Ankerl* przeciwko Szwajcarii, § 38, *Recueil des arrêts et décisions*, 1996-V; z dnia 7 czerwca 2001 r. w sprawie *Kress* przeciwko Francji [GC], nr 39594/98, § 72; z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie *Komanický* przeciwko Słowacji, nr 32106/96, § 45. W swojej analizie zasady równości broni Trybunał Sprawiedliwości zajął identyczne stanowisko: zob. wyroki Trybunału: *Otis i in.*, C-199/11, EU:C:2012:684, pkt 71; *Guardian Industries i Guardian Europe*/Komisja, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, pkt 31.

***** Przykładowo w sytuacji, gdy: odwołania jednej strony nie doręczono drugiej stronie (wyrok ETPC z dnia 6 lutego 2001 r. w sprawie *Beer* przeciwko Austrii, nr 30428/96, § 19); bieg terminu ustawał tylko w stosunku do jednej ze stron (wyroki ETPC: z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie *Platakou* przeciwko Grecji, nr 38460/97, § 48, 2001-I; z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie *Wynen* przeciwko Belgii, nr 32576/96, § 32, 2002-VIII); dopuszczono zeznania tylko jednego z dwóch kluczowych świadków (z dnia 27 października 1993 r. w sprawie *Dombo Beheer B.V.* przeciwko Niderlandom, nr 14448/88, §§ 34, 35, seria A, nr 274); jedna ze stron uzyskała znaczne korzyści w zakresie dostępu do istotnych informacji, odegrała dominującą rolę w postępowaniu i wywarła znaczny wpływ na ocenę sądu (wyrok ETPC z dnia 24 kwietnia 2003 r. w sprawie *Yvon* przeciwko Francji, nr 44962/98, § 37, 2003-V); lub jedna ze stron sprawowała stanowiska lub pełniła funkcje, które stawiały ją w korzystnej sytuacji, a sąd utrudniał drugiej stronie podnoszenie zarzutów w sposób poważny, nie dopuszczając do przedłożenia przez tę stronę istotnych dokumentów lub materiału dowodowego z zeznań świadka (wyrok ETPC z dnia 24 lutego 1997 r. w sprawie *De Haes i Gijssels* przeciwko Belgii, nr 19983/92, §§ 54, 58, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-I).

96. Najbardziej analogiczna do tej sytuacji wydaje się sprawa „McDonald’s Two”^{*****}, w której dwóm osobom, pozwanym o zniesławienie sieci barów szybkiej obsługi McDonald’s poprzez publikację ulotek, w których wypowiadały się one krytycznie na temat tej sieci, odmówiono pomocy prawnej w celu przygotowania linii obrony^{*****}. Trybunał w Strasburgu powołał w szczególności wyjątkową przewlekłość postępowania oraz jego złożony pod względem prawnym charakter, orzekając, że odmowa przyznania pomocy prawnej uniemożliwiła pozwanym skuteczne przedstawienie swojego stanowiska i przyczyniła się do powstania niedopuszczalnej nierówności broni w stosunku do McDonald’s; zachodziło zatem pogwałcenie art. 6 ust. 1 EKPC.

97. Nie uważam jednak, aby wspomniane postanowienie było szczególnie użyteczne dla skarżących w postępowaniu głównym. Niewątpliwie sprawa dotyczy sytuacji, w której jedna ze stron może sobie bardziej pozwolić na skorzystanie z usług prawnika. Niemniej jednak jasne jest, że w swoim wyroku Trybunał w Strasburgu przyjął, iż pewien stopień nierówności broni z uwagi na różne możliwości w zakresie finansowania tych usług można by, a wręcz należy, tolerować. Wniosek w postaci stwierdzenia naruszenia art. 6 ust. 1 EKPC był uzasadniony szczególnymi okolicznościami sprawy, która wiązała się z przewlekłym i złożonym postępowaniem wszczętym z inicjatywy potężnej międzynarodowej korporacji przeciwko dwóm osobom o niskich zarobkach, którym odmówiono dostępu do pomocy prawnej, pomimo że była możliwość jej przyznania.

98. Jak już wskazałam, przepisy regulujące kwestię pomocy prawnej są stosunkowo odrębne od tych regulujących zastosowanie podatku VAT do usług świadczonych przez prawników. Jednakże państwa członkowskie mogą stosować pomoc prawną, aby niwelować nierówność broni, a w niektórych sprawach może się od nich tego wymagać (tak jak na przykład w sprawie McDonald’s Two). Nie można jednak moim zdaniem odczytywać orzecznictwa Trybunału w Strasburgu w ten sposób, że wymaga ono od państw członkowskich, aby powstrzymały się od zastosowania 21% podatku, w sytuacji gdy niektóre podmioty prawa mają możliwość odzyskania tej kwoty, a inne nie.

99. Ponadto wydaje mi się, że o ile maksymalna różnica kosztów rzędu 121:100 istotnie stawia jeden podmiot prawa w niekorzystnej sytuacji względem strony przeciwnej, nie jest to naruszenie istoty prawa dostępu do wymiaru sprawiedliwości. W każdym razie na państwie nie ciąży obowiązek zapewnienia bezwzględnej równości broni.

100. Należy także zauważyć, że faktyczna nierówność broni może być powodowana innymi czynnikami, w szczególności różnicami w stosunku jakości do ceny, jakim charakteryzują się oferty poszczególnych prawników oraz w ogólnej puli zasobów finansowych, jakimi dysponują poszczególne strony. Przykładowo, jeżeli zamożny konsument bierze udział w sporze sądowym z przedsiębiorcą doświadczającym trudności finansowych, okoliczność, że przedsiębiorca może odliczyć podatek VAT od kwoty wynagrodzenia za usługi świadczone na jego rzecz przez prawnika raczej nie spowoduje, że znajdzie się on w korzystniejszej sytuacji w porównaniu z konsumentem, jeżeli nie stać go na zatrudnienie prawnika świadczącego usługi takiej samej jakości, jak ten reprezentujący jego przeciwnika w sporze. Z kolei jeżeli zwykły obywatel prowadzi wojnę z bezwzględnym międzynarodowym gigantem, okoliczność, że korporacja może odliczyć kwotę podatku VAT z tytułu wynagrodzeń zatrudnionych prawników nie będzie stanowiła czynnika decydującego w kontekście oczywistej nierówności broni.

^{*****} Wyrok ETPC z dnia 15 lutego 2005 r. w sprawie Steel i Morris przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 68416/01, §§ 59–72, 2005-II.

^{*****} Chociaż pozwani spełniali ogólne wymagania finansowe, aby uzyskać pomoc prawną, postępowania w sprawach o zniesławienie są zasadniczo wyłączone z systemu pomocy prawnej, a sąd nie skorzystał ze swobody uznania w zakresie przyznania prawa do przyznania tego rodzaju pomocy w wyjątkowych przypadkach.

Równe traktowanie, niedyskryminacja i neutralność podatkowa

101. Pytanie trzecie dotyczy ustalenia, czy brak zwolnienia z podatku VAT usług świadczonych przez prawników stanowi formę zakazanej dyskryminacji względem tych usług w stosunku do innych „czynności wykonywanych w interesie publicznym” wyszczególnionych w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT.

102. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „zasada równego traktowania, której wyrazem w dziedzinie podatku VAT jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione”*****.

103. Jak już wskazałam, zwolnienia przewidziane w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT nie mają na celu uprzywilejowania wszystkich czynności wykonywanych w interesie publicznym, lecz jedynie części z nich, mianowicie czynności, które zostały w tym przepisie „wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób”*****. W tym względzie w mojej opinii w sprawach połączonych *Horizon College* i *Haderer* wywiodłam, że lista zwolnień od podatku nie ma charakteru systematycznego, a zatem wnioski co do intencji prawodawcy dotyczących jednego zwolnienia nie zawsze mogą być opierane na intencjach prawodawcy dotyczących innego*****.

104. Dla celów wyводу założmy jednak, że mój wniosek w tamtej sprawie był błędny lub przynajmniej wyrażony w sposób niewłaściwie ogólnikowy. Czy możliwe jest wskazanie pewnego rodzaju wewnętrznej logiki rządzącej zwolnieniami określonymi w art. 132 ust. 1?

105. Wspomniane wyjątki obejmują, między innymi: usługi pocztowe [lit. a)], rozmaite usługi zdrowotne i usługi związane ze zdrowiem [lit. b)–e) i p)], usługi świadczone przez stowarzyszenia osób, których działalność jest zwolniona z podatku [lit. f)], usługi związane z opieką i pomocą społeczną [lit. g)], usługi związane z opieką nad dziećmi i młodzieżą oraz z kształceniem dzieci i młodzieży [lit. h)–j)] wraz z działalnością sportową [lit. m)], działalność religijną, kulturalną i działania powiązane [lit. k), l) i n)], działalność związaną ze zbiórką pieniędzy na cele wyrażone w lit. b), g)–i) i l)–n) [lit. o)] i działalność publicznych instytucji radia i telewizji [lit. q)].

106. Niektóre rozpatrywane rodzaje działalności podlegają zwolnieniu pod warunkiem, że są nienastawione na osiągnięcie zysku [zob. np. lit. g) i h)], podczas gdy inne mogą być realizowane w celach komercyjnych [zob. np. lit. j)]. W niektórych przypadkach istnieje wymóg, aby działalność nie powodowała zakłóceń konkurencji [lit. f), l) i o)].

107. W zakresie, w jakim można stwierdzić, że istnieje pewien wspólny wątek dla wszystkich wspomnianych rodzajów działalności, można zauważyć, że wpisują się one w cztery grupy, mianowicie komunikacja publiczna, zdrowie i opieka, edukacja i kultura w szerokim ujęciu. Nie ma podstaw, aby twierdzić, ogólnie rzecz biorąc, że usługi świadczone przez prawników wpisują się w którąkolwiek z szerokich grup tematycznych opisanych powyżej, że konkurują z którąś z nich czy wręcz są do którejś podobne***** , a już tym bardziej jeżeli chodzi o czynności, które zostały wyszczególnione.

***** Zobacz niedawny wyrok *Jetair i BTW- eenheid BTWE Travel4you*, C-599/12, EU:C:2014:144, pkt 53.

***** Zobacz pkt 52 powyżej.

***** C-434/05 i C-445/05, EU:C:2007:149, pkt 64.

***** Zobacz w tym względzie wyrok *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 49, w którym Trybunał zauważył, że „podczas gdy naruszenie zasady neutralności podatkowej może być rozważane jedynie pomiędzy konkurencyjnymi przedsiębiorcami, [...] naruszenie zasady ogólnej równego traktowania może następować w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotyczące przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami”.

108. W każdym razie wniosek, że działalność inna niż ta, która została wyszczególniona i opisana w art. 132 ust. 1 powinna zostać objęta zwolnieniem z podatku analogicznie powodowałaby podstawową zmianę podejścia wyrażonego w orzecznictwie, zgodnie z którym „terminologia używana do określenia omawianych zwolnień powinna być interpretowana w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika”*****.

109. Moim zdaniem z powyższego wywieść należy, że nie ma podstaw ku temu, aby uznać, że okoliczność, iż usługi świadczone przez prawników nie zostały uwzględnione w wykazie zawartym w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT wiąże się z różnym traktowaniem tożsamyh sytuacji.

Wnioski

110. W świetle powyższych rozważań jestem zdania, że na pytania przedstawione przez Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny, Belgia) Trybunał powinien odpowiedzieć w sposób następujący:

- 1) Artykuł 371 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które zgodnie z tym przepisem utrzymuje zwolnienie z podatku VAT względem usług świadczonych przez prawników może ograniczyć zakres tego zwolnienia, bez konieczności zniesienia go w całości. Jednakże w przypadku, gdy takie państwo członkowskie zniósł już tego rodzaju zwolnienie w całości, nie jest możliwe ponowne wprowadzenie takiego samego zwolnienia w bardziej ograniczonym zakresie.
- 2) Ani art. 132 ust. 1 lit. g), ani którykolwiek inny przepis dyrektywy 2006/112 nie zezwala państwom członkowskim na objęcie zwolnieniem z podatku VAT usług świadczonych przez prawników w ramach krajowego systemu pomocy prawnej jako usług ściśle związanych z opieką i pomocą społeczną.
- 3) Rozpatrzenie pytań prejudycjalnych nie ujawniło niczego, co mogłoby naruszać ważność dyrektywy 2006/112.

***** Zobacz pkt 52 powyżej.