

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 7 juli 2009 (1)

Zaak C-246/08

Commissie van de Europese Gemeenschappen

tegen

Republiek Finland

„Niet-nakomingsberoep – Btw – Begrip economische activiteit – Publieke en particuliere rechtsbijstand – Inkomensafhankelijke vergoeding – Publiekrechtelijk lichaam – Concurrentievervalsing”

I – Inleiding

1. De Republiek Finland heeft in 2002 besloten de gratis rechtsbijstand, traditioneel bedoeld voor de mensen met de laagste inkomens, uit te breiden tot een ander deel van de bevolking met iets hogere inkomens, dat de dienst echter niet goed geheel zelf zou kunnen betalen. Volgens de wet dient de begunstigde in deze gevallen evenwel een gedeeltelijke vergoeding – een variabel percentage afhankelijk van zijn financiële mogelijkheden – te betalen voor de verrichtingen van de juridisch raadsman, die een overheidsfunctionaris of een particuliere advocaat kan zijn.
2. Ingevolge de Finse wettelijke regeling is deze rechtsbijstand vrijgesteld van btw wanneer zij door een van de daarvoor opgerichte openbare bureaus wordt verleend en de cliënt er gedeeltelijk voor betaalt. De Commissie stelt in haar beroep dat deze wettelijke regeling van de Republiek Finland in strijd is met een aantal bepalingen van richtlijn 77/388/EEG(2).
3. Het onderzoek van de fiscale behandeling van dit soort werkzaamheden biedt mij de gelegenheid in te gaan op de verschuiving van de levering van bepaalde openbare diensten naar de private sector, een techniek waarvan steeds vaker gebruik wordt gemaakt in overbelaste publieke sectoren als de gezondheidszorg of het onderwijs.

II – Rechtskader

A – Gemeenschapsrecht

4. De Commissie doet haar beroep steunen op de Zesde richtlijn, alhoewel sinds 1 januari 2007 richtlijn 2006/112/EG(3) in werking is getreden.
5. Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door

een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

6. Artikel 4, lid 1, bepaalt dat „als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Deze „economische activiteiten” omvatten ingevolge lid 2 „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen”, in het bijzonder „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”.

7. Artikel 4, lid 5, regelt de belastingplicht van de publiekrechtelijke lichamen. Deze „worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen”. In de tweede alinea wordt echter gepreciseerd dat zij „daarvoor als belastingplichtige [moeten] worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden”.

B – *Fins recht*

8. Het Finse stelsel van rechtsbijstand is neergelegd in vier wettelijke regelingen uit 2002: de wet op de rechtsbijstand van 5 april 2002(4), de wet op de openbare bureaus voor rechtsbijstand(5), het ministerieel besluit betreffende de rechtsbijstand van 23 mei 2002(6) en het ministerieel besluit betreffende de vergoedingsmaatstaven voor rechtsbijstand, eveneens van 23 mei 2002(7).

9. Krachtens deze wettelijke regeling heeft iemand die professionele rechtsbijstand nodig heeft, in het kader van een rechtsgeding of in ander verband, maar over onvoldoende financiële middelen beschikt om de dienst geheel zelf te betalen, recht op van staatswege gefinancierde toegang tot die rechtsbijstand.

10. De rechtsbijstand wordt op aanvraag toegekend en wordt ofwel volledig gratis verleend of tegen een gedeeltelijke vergoeding die afhankelijk is van het maandinkomen en het vermogen van de aanvrager.(8) Deze „semi-gratis” rechtsbijstand is in 2002 ingevoerd, waardoor de regeling ook voor personen met een iets hoger inkomen ging gelden. Het door de belanghebbende te betalen gedeelte bestaat in dit geval uit twee delen: de „basisbijdrage” en de „aanvullende bijdrage”.

11. Afhankelijk van het inkomen van de begunstigde bedraagt de „basisbijdrage” (perusomavastuu) tussen de 0 en de 75 % van de honoraria en de lopende uitgaven van de dienst.(9) Alleenstaanden die meer dan 1 400 EUR per maand verdienen en gehuwden met een inkomen van meer dan 1 200 EUR (per persoon) hebben geen recht op gefinancierde rechtsbijstand.(10)

12. De „aanvullende bijdrage” (lisäomavastuu) wordt alleen betaald door de rechtsbijstandontvangers die over liquide middelen of makkelijk liquide te maken vermogenswaarden van meer dan 5 000 EUR beschikken, die voor de helft van de waarde boven de 5 000 EUR in aanmerking worden genomen.(11)

13. De dienst wordt in beginsel verleend door juridisch adviseurs in openbare dienst, werkzaam bij een van de 65 bureaus voor rechtsbijstand in Finland. Voor bijstand in een rechtszaak kan echter een particuliere advocaat, die zich hiertoe bereid heeft verklaard, worden aangewezen. Wanneer de begunstigde zich wil laten vertegenwoordigen door een raadsman van eigen keuze, die aan de gestelde voorwaarden voldoet, wordt deze hem toegewezen, behoudens indien bijzondere redenen zich hiertegen verzetten.(12)

14. De openbare bureaus voor rechtsbijstand worden voor het grootste deel uit de openbare middelen gefinancierd. De bedragen die door de cliënten in voorkomend geval als „basisbijdrage” of „aanvullende bijdrage” worden betaald, worden als ontvangsten op de begroting van het desbetreffende bureau geboekt.(13) De bij deze bureaus werkzame juridisch adviseurs zijn overheidsfunctionarissen die door de staat worden betaald.

15. De particuliere raadslieden ontvangen een redelijke beloning op basis van de noodzakelijke verrichtingen en de bestede tijd alsmede een vergoeding voor gemaakte kosten. Wanneer degene die door hen in een procedure wordt bijgestaan recht heeft op gratis rechtsbijstand betaalt de staat de dienst volledig, bij semi-gratis rechtsbijstand betaalt de betrokkene het wettelijk vastgestelde gedeelte en de staat de rest.

16. Het honorarium van een particuliere advocaat en dat van een openbaar bureau wordt berekend aan de hand van dezelfde maatstaven.(14) De cliënt betaalt derhalve in beide gevallen dezelfde bijdrage, ongeacht door wie de dienst wordt verleend.

17. Het enige verschil vormt de btw-regeling, want een particuliere advocaat die in het kader van de wet op de rechtsbijstand optreedt is altijd btw-plichtig, terwijl de door de overheidsfunctionarissen gratis of tegen een gedeeltelijke vergoeding verleende rechtsbijstand niet aan btw is onderworpen.(15)

III – Precontentieuze fase

18. Op 13 oktober 2004 heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen de Finse autoriteiten in een eerste brief geattendeerd op de verschillende behandeling van hetzelfde soort rechtsbijstand in de Finse btw-wetgeving, al naargelang deze wordt verleend door particuliere advocaten of door juristen werkzaam bij een openbaar bureau. Zij heeft daaraan toegevoegd dat die wettelijke regeling volgens de informatie waarover zij beschikte tot concurrentievervalsing van enige betekenis leidde, ten nadele van de particuliere advocaten.

19. Bij brief van 17 december 2004 hebben de Finse autoriteiten de gelaakte btw-regeling uiteengezet en gesteld dat, mocht deze de concurrentie al vervalsen, dat dan toch minimaal was, aangezien de keuze van de begunstigde voor een openbare of een particuliere raadsman niet alleen wordt bepaald door diens btw-plichtigheid, maar mede door andere factoren, zoals de beroepservaring en de deskundigheid van de gekozen persoon of de grote werklast van de openbare bureaus.

20. Daar de Commissie geen genoegen kon nemen met die uitleg heeft zij de Republiek Finland op 19 december 2005 een aanmaningsbrief gezonden en gevorderd de door openbare rechtsbijstandverleners in het kader van een rechtsgeding verrichte diensten (die dus ook door een particuliere advocaat zouden kunnen worden verleend) aan de btw te onderwerpen, wanneer de begunstigde een percentage van de vergoeding daarvoor betaalt. Volgens de Commissie verrichten de ambtenaren in dit geval geen werkzaamheden als overheid die recht geven op btw-vrijstelling krachtens artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, en leidt die vrijstelling tot concurrentievervalsing van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea.

21. In haar antwoord van 16 februari 2006 heeft de Republiek Finland de reeds in haar brief uit 2004 uiteengezette argumenten herhaald en de premisse van de Commissie gekunsteld genoemd, dat de openbare bureaus voor rechtsbijstand werkzaamheden als overheid verrichten wanneer zij buiten het kader van een gerechtelijke procedure, maar niet binnen dat kader advies verlenen en wanneer zij voor de bijstandverlening geen of een gedeeltelijke vergoeding ontvangen.

22. Aangezien die redenering de Commissie niet kon overtuigen heeft zij de Finse regering op 15 december 2007 een met redenen omkleed advies doen toekomen. Op 15 februari hebben de Finse autoriteiten te kennen gegeven niet akkoord te gaan met genoemd advies, waarop de Commissie heeft besloten het onderhavige niet-nakomingsberoep in te stellen bij het Hof.

IV – Procesverloop voor het Hof en conclusies van partijen

23. Het verzoekschrift van de Commissie is op 3 juni 2008 bij de griffie van het Hof ingekomen en het Finse verweerschrift op 17 juli van dat jaar.

24. Op 3 oktober 2008 is de memorie van repliek ingediend en op 13 november 2008 de memorie van dupliek.

25. Daar geen van de partijen heeft verzocht om mondelinge behandeling van de zaak, kon vanaf 28 april 2009 met de redactie van de conclusie in de zaak worden begonnen.

26. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Republiek Finland de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2, lid 1, en 4, leden 1, 2 en 5, van de Zesde btw-richtlijn, door de rechtsbijstand die de openbare bureaus voor rechtsbijstand verlenen tegen betaling van een gedeeltelijke vergoeding, niet aan de btw te onderwerpen, doch wel de overeenkomstige diensten verricht door particuliere rechtsbijstandverleners, en voorts de Republiek Finland te verwijzen in de kosten.

27. De verwerende lidstaat vordert verwerping van het niet-nakomingsberoep en verwijzing van de Commissie in de kosten.

V – Onderzoek van de niet-nakoming

28. De Finse regeling van rechtsbijstandverlening aan particulieren in het kader van een gerechtelijke procedure kent, als hiervoor uiteengezet, een dubbele variant. Enerzijds kan de begunstigde de dienst geheel gratis of tegen betaling van een gedeeltelijke, inkomensafhankelijke vergoeding ontvangen. Anderzijds kan de rechtsbijstand worden verleend door de functionarissen van een van de daarvoor opgerichte openbare bureaus voor rechtsbijstand of door een advocaat. De Finse btw-wetgeving belast de in deze specifieke situatie door advocaten verrichte werkzaamheid met btw, maar die van de openbare bureaus voor rechtsbijstand niet, in beide gevallen ongeacht of door de particulier een bijdrage wordt betaald.

29. De Commissie, die dit verschil in fiscale behandeling heeft gesignaleerd, richt haar verwijt op een specifiek aspect van de Finse wettelijke regeling. Zij acht het juist dat de door particuliere kantoren verleende rechtsbijstand altijd met btw wordt belast en eveneens dat de door overheidsfunctionarissen verleende bijstand in een gerechtelijke procedure onbelast is wanneer de bijstand volledig gratis is. Zij kan daarentegen niet ermee instemmen dat de activiteit onbelast blijft wanneer deze door een openbaar bureau wordt verleend en de belanghebbende daarvoor een vergoeding betaalt.

30. Het niet-nakomingsberoep van de Commissie berust op drie gronden, die ik in deze conclusie zal onderzoeken.

31. De Commissie voert allereerst aan dat de openbare raadslieden, wanneer zij hun dienst verlenen tegen een gedeeltelijke vergoeding, een „economische activiteit” verrichten als bedoeld in artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, derhalve een „dienst onder bezwarende titel”, die ingevolge artikel 2, lid 1, van deze richtlijn btw-plichtig is.

32. In de tweede plaats herhaalt de Commissie dat de juristen in openbare dienst hun werkzaamheden in dit geval niet als overheid verrichten, waardoor de btw-vrijstelling van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is.

33. In de derde plaats stelt zij ten overvloede dat de concurrentie van de openbare bureaus leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis, zodat deze, zelfs indien werd aangenomen dat zij optreden als overheid, als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt uit hoofde van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

A – Het begrip „economische activiteit” voor de btw (artikelen 2, lid 1, en 4, lid 1, van de Zesde richtlijn)

34. De Commissie legt als gezegd aan haar beroep ten grondslag dat de door de Finse openbare bureaus verleende rechtsbijstand een economisch karakter heeft wanneer de rechtsbijstandontvanger als tegenprestatie een bijdrage, hoe gering ook, betaalt. Terwijl dit het meest wezenlijke aspect van haar beroep is, gaat zij er vreemd genoeg juist het minst uitvoerig op in.

35. Overeenkomstig artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”. Artikel 4, lid 1, van de richtlijn completeert deze omschrijving door de toevoeging dat als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die een van de in lid 2 van dit artikel omschreven „economische activiteiten” verricht, waaronder „de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen” en „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”.

36. Wanneer het geen „economische activiteit” betreft, is derhalve geen btw verschuldigd.(16) De rechtspraak heeft reeds een aantal criteria aangegeven voor de duiding van dit begrip, maar in deze zaak is verdere uitlegging nodig, want mij is geen precedent met overeenkomstige feiten bekend.

1. De rechtspraak

37. Het Hof heeft allereerst in herinnering gebracht dat het begrip „economische activiteit” een objectief karakter heeft en op zichzelf beschouwd moet worden, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat.(17) Het is bijgevolg niet van belang, dat de hier in geding zijnde taak in het algemeen belang en krachtens wettelijke opdracht of met een ondersteunend doel (bijstand aan burgers om hun toegang tot de rechter te vergemakkelijken en te verbeteren) wordt verricht en niet met een zuiver commerciële bedoeling of om bepaalde resultaten te bereiken. Deze omstandigheden op zich laten de conclusie niet toe dat de litigieuze activiteit geen economisch karakter heeft.

38. De „economische activiteit” behoeft om btw-plichtig te zijn niet noodzakelijkerwijs een op winst gerichte ondernemingsactiviteit te zijn. Dit blijkt uit het feit dat de richtlijn entiteiten zonder winstoogmerk als belastingplichtigen aanmerkt, al worden er vervolgens enige van de vrijstellingen van artikel 13, A, lid 1, op toegepast. Bijzonder duidelijk geformuleerd was ook artikel 4 van de Tweede richtlijn(18), waarin als belastingplichtige werd beschouwd „ieder die zelfstandig en regelmatig, *met of zonder winstoogmerk*, handelingen verricht welke tot de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar, of dienstverrichter behoren”.

39. Dit uitgangspunt lijkt op het eerste gezicht te worden weerlegd door het arrest Floridienne, waarin is uitgemaakt dat de activiteit van een holdingvennootschap die kapitaal ter beschikking stelt van haar dochterondernemingen, slechts kan worden beschouwd als een op zichzelf staande economische activiteit, bestaande in exploitatie van dit kapitaal om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, indien deze activiteit niet slechts incidenteel wordt uitgeoefend en niet beperkt is tot het beheer van investeringen op dezelfde wijze als een particulier investeerder, maar „*bedrijfsmatig wordt uitgeoefend of met een commercieel oogmerk*, onder andere gekenmerkt door het streven naar een maximaal rendement van het geïnvesteerde kapitaal”.(19) Naar mijn oordeel beoogt deze passage de voorwaarden te preciseren waaronder sprake is van een economische activiteit bestaande in „de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”, maar kan zij niet worden uitgebreid tot alle overige gevallen van artikel 4, lid 2, van de richtlijn.(20) Een andere uitlegging zou strijdig zijn met het objectieve karakter van het begrip. Het verkrijgen van opbrengst is in de overige gevallen eveneens een noodzakelijke voorwaarde, echter niet als een vereiste van productiviteit, maar voor de „gelijkwaardigheid van prestaties”, zoals ik hierna uitleg.

40. In de tweede plaats heeft het Hof bepaald dat de litigieuze activiteit moet worden verricht tegen betaling van een vergoeding.(21) Artikel 2 van de richtlijn verbindt aan het belastbare feit het kenmerk „onder bezwarende titel” – wat een integrerend deel van deze belasting lijkt, want zoals de naam al zegt, vereist de toepasselijkheid van de btw een toegevoegde waarde bij de eraan onderworpen goederen en diensten.(22)

41. Dit heeft het Hof uitgesproken in zijn arrest Hong-Kong Trade Development Council, waarin het bepaalde dat prestaties om niet niet onderworpen zijn aan de btw, want wanneer iemands werkzaamheden uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie, ontbreekt een belastinggrondslag. Dat belastbare handelingen onder bezwarende titel moeten worden verricht, wordt bevestigd door het feit dat de economische activiteiten van de belastingplichtigen noodzakelijkerwijs activiteiten zijn die verricht met het oog op het verkrijgen van

een tegenwaarde of die met een tegenwaarde kunnen worden gecompenseerd. Wanneer zij immers bij uitsluiting om niet zijn, vallen zij niet binnen het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde, aangezien zij volgens artikel 8 geen belastinggrondslag kunnen vormen.(23)

42. De toepasselijkheid van de btw op een verrichting waarvoor een gedeeltelijke vergoeding wordt betaald, kan echter niet bij voorbaat worden uitgesloten(24), al mag anderzijds ook niet worden geconcludeerd dat het pure feit dat er wordt betaald, hoe weinig ook, een bepaalde activiteit een economisch karakter verleent. In de rechtspraak is voor dit soort gevallen een genuanceerder oplossing ontwikkeld: een dienst wordt slechts „onder bezwarende titel” verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, en is dus alleen belastbaar, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.(25) Bovendien moet er een rechtstreeks verband bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.(26)

43. Het Hof heeft in deze zin vastgesteld dat activiteiten als die van de Apple and Pear Development Council niet aan btw waren onderworpen(27), aangezien de promotieactiviteiten voor landbouwproducten van dit publiekrechtelijk lichaam aan de gehele betrokken sector ten goede kwamen en niet alleen aan de appel- en perentelers die een jaarlijkse bijdrage moesten betalen aan de Council. Volgens het arrest bestond er geen rechtstreeks verband tussen het voordeel dat die particulieren genoten en het bedrag van de verplichte bijdragen die zij moesten betalen. Hetzelfde criterium hanterend heeft het Hof in het reeds aangehaalde arrest Tolsma bepaald dat het op de openbare weg ten gehore brengen van muziek zonder dat hiervoor een vergoeding wordt bedongen, ook al verzoekt de betrokkene om geld en ontvangt hij zekere bedragen, geen dienst onder bezwarende titel is, want deze ontvangsten kunnen niet worden geacht de tegenprestatie te zijn voor een verleende dienst, en er bestaat geen enkel verband tussen beide. Een economische activiteit is naar het oordeel van het Hof daarentegen wel de exploitatie van wegeninfrastructuur tegen betaling van tol, waarvan de hoogte onder meer afhangt van de gebruikte categorie voertuigen en de afgelegde afstand.(28)

2. Toepassing op de onderhavige zaak

44. In overeenstemming met het arrest Hong-Kong Trade erkent de Commissie dat er geen sprake is van een economische activiteit wanneer de openbare bureaus een burger kosteloos rechtsbijstand verlenen. Maar haar redenering op dit punt is in tegenspraak met haar uiteindelijke standpunt, dat deze diensten worden verleend zonder tegenprestatie omdat „de enige vergoeding voor de rechtsbijstandverlener, als werknemer van een openbaar bureau voor rechtsbijstand, zijn gewone salaris is”. Met dit argument brengt de Commissie haar eigen conclusie aan het wankelen, want er verandert niets aan het salaris van een openbaar juridisch adviseur wanneer de belanghebbende een bedrag aan de staat moet betalen, zodat ook in deze gevallen van gedeeltelijke vergoeding de noodzakelijke bezwarende titel ontbreekt.

45. Naar mijn oordeel speelt de betaling van de functionaris die in een dergelijke procedure optreedt geen enkele rol wanneer het erom gaat vast te stellen of de activiteit van het openbare bureau btw-plichtig is. De reden waarom volledig gratis verleende diensten niet belast worden, ligt, zoals het Hof heeft vastgesteld, in het feit dat er geen sprake is van een „economische activiteit” wanneer niet over en weer prestaties worden uitgewisseld en de grondslag voor die belastingheffing derhalve ontbreekt.

46. Wanneer voor de rechtsbijstand een gedeeltelijke vergoeding wordt betaald, moet aan de hand van de aard en de samenstelling van de betaling worden vastgesteld of zij de „werkelijke tegenwaarde” vormt van de verleende dienst en of er „een rechtstreeks en noodzakelijk verband” tussen beide bestaat.

47. Wanneer de gesubsidieerde rechtsbijstand door een particuliere advocaat wordt verleend, is dat rechtstreeks verband makkelijk te onderkennen, want ongeacht of de cliënt niets of slechts een gedeelte van het honorarium betaalt, wordt het bedrag in zijn geheel door de staat betaald. De advocaat ontvangt altijd een echte tegenwaarde – de prijs van de hiervoor wettelijk vastgestelde honoraria – die derhalve aan de btw is onderworpen. Of deze nu geheel of gedeeltelijk uit de staatskas wordt betaald, de prijs hangt enkel en alleen af van de aard van de verrichte werkzaamheid.

48. Bij de openbare bureaus zal het verband tussen de bijdrage die de begunstigde betaalt en de hem verleende bijstand evenwel niet zo gauw het door de rechtspraak vereiste „rechtstreekse en noodzakelijke” karakter hebben. De vergoeding die aan de staat wordt betaald komt niet overeen met de werkelijke waarde van de dienst, zelfs niet met de wettelijk bepaalde waarde (die de particuliere jurist ontvangt), maar is daar slechts een percentage van. Het bureau rekent maximaal 75 % van de in de Finse wettelijke regeling vastgestelde honoraria(29) en ontvangt 20, 30, 40 of 55 % van dat bedrag, afhankelijk van het inkomen van de belanghebbende.

49. De tegenprestatie van de particulier is niet enkel en alleen afhankelijk van de arbeidskosten, maar ook, en zelfs in aanzienlijke mate, van de draagkracht van de cliënt. Er is bijgevolg een zeker verband tussen de dienst en het te betalen percentage (deze bijdrage wordt immers berekend op basis van de wettelijk vastgestelde waarde van de verleende rechtsbijstand), maar dat verband is niet rechtstreeks en heeft ook niet de intensiteit die de rechtspraak voor een prestatie onder bezwarende titel vereist, omdat het is „besmet” doordat het inkomen en het vermogen van de cliënt in aanmerking worden genomen. Hoe lager het inkomen van de belanghebbende, des te minder rechtstreeks dit verband zal zijn.

50. De door de Finse regering verstrekte informatie over de financiering van haar openbare bureaus voor rechtsbijstand is uiterst verhelderend. Uit haar verklaringen blijkt dat in 2007 slechts in 34 % van de gevallen van de door deze bureaus verleende rechtsbijstand een gedeeltelijke vergoeding is betaald en dat de bijdragen van de particulieren in dit kader 1,9 miljoen EUR hebben bedragen, tegenover 24,5 miljoen EUR aan bruto functioneringskosten van deze diensten.

51. Ik ben het weliswaar met advocaat-generaal Verloren van Themaat eens dat „het in artikel 4 [van de richtlijn] op de economische aard van de betrokken werkzaamheden aankomt en niet op de juridische constructies, noch op de wijze van financiering van die werkzaamheden”(30), maar in de onderhavige zaak blijkt uit de vermelde gegevens dat de betalingen van particuliere herkomst slechts een fractie dekken van de voor rekening van de Finse staat komende kosten van de rechtsbijstand. Wanneer daarbij in aanmerking wordt genomen dat de bijdrage van de begunstigten door het progressieve karakter ervan enige gelijkenis vertoont met een fiscaal instrument, en dat volgens het arrest Götz de ontvangst van een vergoeding op zich niet het karakter van een economische activiteit verleent aan een bepaalde werkzaamheid(31), lijkt het evident dat de door de Finse overheid op semi-gratis basis verleende rechtsbijstand niet voldoet aan de voorwaarden voor een aan btw onderworpen economische activiteit.

52. De rechtspraak over de btw-plichtigheid van notarissen, belastingontvangers en andere publieke actoren kan mijns inziens aan deze conclusie niet afdoen. Volgens de arresten Commissie/Nederland en Ayuntamiento de Sevilla en de beschikking Mihal(32) houden de werkzaamheden van deze beroepsbeoefenaars een werkelijke economische activiteit in, want

althoewel zij bij wet zijn opgedragen en worden verricht in het algemeen belang, behelzen zij een duurzame en tegen een vergoeding van de aan particulieren verleende diensten verrichte prestatie, en in de richtlijn wordt geen enkel voorbehoud gemaakt ten gunste van de geregementeerde beroepen. Het verschil tussen deze gevallen en de onderhavige zaak is gelegen in de aard van de tegenprestatie, want in de aangehaalde gevallen duidt niets erop dat de honoraria door andere factoren worden bepaald dan alleen de aard van de dienstverlening.

53. Op grond van hetgeen ik heb uiteengezet moet worden vastgesteld dat de Commissie niet genoegzaam heeft aangetoond dat de verrichtingen van de Finse openbare bureaus voor rechtsbijstand een „economische activiteit” zijn waarvoor zij btw-plichtig zijn. Dit zou op zich reeds voldoende grond zijn voor afwijzing van het door de Commissie ingestelde beroep, zonder onderzoek van de uitzondering van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn.

54. Voor het geval het Hof hier echter anders over mocht denken en dat bewijs wel door de Commissie geleverd acht, onderzoek ik hierna de begrippen „publiekrechtelijk lichaam” en „concurrentievervalsing van enige betekenis” in het kader van de onderhavige zaak.

B – Het begrip „publiekrechtelijk lichaam” in de btw (artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn)

55. Volgens de verstrekte gegevens zijn de openbare bureaus voor rechtsbijstand onder de Finse overheid ressorterende instanties. In dit geval moet dus worden onderzocht (althans uitgaande van de premisse dat deze bureaus een „economische activiteit” verrichten) of dit tot btw-vrijstelling kan leiden op grond van de uitzondering in artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn.

56. Publiekrechtelijke lichamen worden volgens de eerste alinea van artikel 4, lid 5 „niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen”.

57. Voor de toepassing van deze uitzondering op de belastingplichtigheid moet dus cumulatief aan twee voorwaarden zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid.(33)

58. Het Hof heeft deze tweede voorwaarde exact omschreven en bepaald dat „de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden verrichten ‚als overheid’ in de zin van die bepaling, wanneer zij deze verrichten in het kader van de specifiek voor hen geldende juridische regeling. Treden zij daarentegen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten op”, dan kunnen zij niet worden geacht hun werkzaamheden „als overheid” te verrichten.(34)

59. Dit betekent niet dat het feit alleen dat ook ondernemers of vrije beroepsbeoefenaars op ditzelfde terrein werkzaam zijn uitsluit dat een werkzaamheid „als overheid” wordt verricht. Het begrip moet ruim worden uitgelegd, en omvat zowel de exclusief publieke, niet door particulieren te vervullen taken, als die waarin de overheid functioneert in een sfeer van mededinging met de private sector.(35) Anders zou de toepassing van de „uitzondering op de uitzondering” in artikel 4, lid 5, op grond waarvan „zodanige werkzaamheden of handelingen”(36) btw-plichtig zijn wanneer er een risico van concurrentievervalsing van enige betekenis is, vrijwel onmogelijk zijn.

60. De uitsluiting in artikel 4, lid 5, eerste alinea, is derhalve van objectieve aard, want althoewel zij tot gevolg heeft dat de publiekrechtelijke lichamen niet als „belastingplichtigen” worden aangemerkt, bepalen enkel de modaliteiten van de uitoefening van de litigieuze activiteiten de draagwijdte van hun behandeling als niet-belastingplichtigen. Volgens de rechtspraak zijn die

werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen belast die zij niet „als subjecten van publiek recht, doch als privaatrechtelijke rechtssubjecten” verrichten, en is het enige zekere criterium om die twee categorieën werkzaamheden te onderscheiden het juridisch regiem dat naar nationaal recht van toepassing is.(37)

61. De Commissie verdedigt in de onderhavige zaak het standpunt dat de Finse openbare bureaus voor rechtsbijstand hun diensten in het kader van een rechtsgeding onder dezelfde juridische voorwaarden verlenen als de particuliere beroepsbeoefenaars die bevoegd zijn deze diensten te verlenen, omdat voor de betrokken werkzaamheden dezelfde wettelijke regeling geldt, door wie de procesbijstand ook wordt verleend. De Commissie stelt in concreto dat aan haar standpunt „uitsluitend de vraag ten grondslag ligt of de openbare bureaus voor rechtsbijstand hun diensten verlenen krachtens bijzondere bepalingen die niet op de particuliere advocatenkantoren van toepassing zijn”. Aangezien dit bij gerechtelijke procedures niet het geval is, zijn deze bureaus volgens haar niet als overheid werkzaam en dus btw-plichtig.(38)

62. Deze redenering berust mijns inziens op onjuiste premissen, want de rechtspraak verlangt uitsluitend dat de werkzaamheden „als overheid” worden verricht overeenkomstig het specifiek voor publiekrechtelijke lichamen geldend regiem, maar niet dat die regeling op hen wordt toegepast. In de aanhangige zaak verlenen de particuliere rechtsbijstandverleners hun diensten krachtens expliciet wettelijk voorschrift in een voor publiekrechtelijke lichamen geldend rechtskader en niet omgekeerd, zoals de Commissie het doet voorkomen.

63. Procesbijstand, of die nu wordt verleend door een openbare raadsman of een particuliere advocaat, is een publieke taak waarop in beide gevallen de parameters van de regeling van 2002 van toepassing zijn. Voor de particuliere jurist die in deze gevallen optreedt zijn niet uitsluitend de voor zijn beroepsgroep geldende regels leidend, zoals bij de bijstand die hij aan andere cliënten verleent, want de genoemde regeling houdt extra eisen in. In de eerste plaats beslist de overheid (via haar openbare bureaus) of hij voor die vertegenwoordiging in rechte kan worden aangewezen, waarvoor zij nagaat of hij aan de wettelijke vereisten voldoet en of geen specifieke redenen zich ertegen verzetten(39). In de tweede plaats gelden voor zijn vergoeding officiële tarieven, die verschillen van de algemeengebruikelijke voor de vaststelling van de honoraria.(40) En ten slotte is het de staat die betaalt en niet de belanghebbende. Buiten de beroepscode en de zuiver procesrechtelijke regels zijn er niet veel overeenkomsten tussen het rechtsregiem voor de advocatuur en dat voor de relatie van de advocaat met deze bijzondere cliënten.

64. Het betreft derhalve geen activiteit waarvoor de algemene regels van de markt gelden, maar verrichtingen van een publiekrechtelijk lichaam die, wanneer zij rechtstreeks door de overheid worden uitgevoerd, zijn vrijgesteld van btw.

65. De Finse wetgever heeft deze bijzondere publieke taak in het leven geroepen om hoogwaardige rechtsbijstand toegankelijker te maken voor de burgers. En om dit te vergemakkelijken heeft hij de uitvoering van deze taak niet alleen toevertrouwd aan overheidsfunctionarissen maar ook aan particuliere juristen die in dit geval werkzaamheden „als overheid” verrichten. Dit leidt echter niet tot btw-vrijstelling, want die geldt ingevolge artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn uitsluitend voor publiekrechtelijke lichamen.

66. Dit is geen verrassende uitkomst. In de rechtspraak is bepaald dat, gesteld al dat bepaalde beroepsbeoefenaars overheidsbevoegdheden uitoefenen op grond van een benoeming in een openbaar ambt, dan volgt daaruit nog niet dat zij aanspraak kunnen maken op de vrijstelling van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, wanneer zij die bevoegdheden uitoefenen als zelfstandige, in het kader van een vrij beroep en zonder dat zij deel uitmaken van het staatsapparaat(41).

67. De bureaus in kwestie handelen bijgevolg als subjecten van publiekrecht wanneer zij de

hun bij wet opgedragen rechtsbijstand verlenen in het kader van een rechtszaak. Zij verrichten derhalve werkzaamheden als overheid, ook al ontvangen zij daarvoor een zekere vergoeding en wordt deze bijstand ook door particuliere advocatenkantoren verleend. Deze niet-nakomingsgrond kan derhalve niet slagen.

C – Het begrip „concurrentievervalsing van enige betekenis” in de zin van de btw (artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn)

68. Het derde en laatste door de Commissie in haar verzoekschrift aangevoerde argument houdt in dat de btw-vrijstelling van de bedoelde instellingen, indien zij werden geacht als overheid te handelen wanneer zij in rechtszaken optreden, tot „concurrentievervalsing van enige betekenis” zou leiden in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Overeenkomstig deze bepaling zou over deze werkzaamheden btw moeten worden geheven, ondanks het feit dat zij door een openbare autoriteit worden verricht. Met deze maatregel beoogt de gemeenschapswetgever schendingen te voorkomen van de beginselen van algemeenheid en neutraliteit van de belastingheffing.(42)

69. De Commissie voert in haar beroep aan dat het feit dat de openbare bureaus niet belastingplichtig zijn, het inschakelen van een particuliere advocaat 22 %(43) duurder maakt, en herinnert eraan dat de begunstigden van de rechtsbijstandverlening eindverbruikers zijn die geen recht hebben op btw-aftrek, een fundamenteel punt voor het beoordelen van concurrentievervalsingen.(44)

70. De Finse regering merkt in haar verweer op dat de keuze tussen een particulier advocatenkantoor en een openbaar bureau niet alleen van de prijs afhangt, want ook factoren als de vertrouwensrelatie die de cliënt reeds met een advocaat heeft, diens naamsbekendheid of zijn specialisatie op een bepaald gebied, de werklast waarmee de openbare juridisch adviseurs op een gegeven ogenblik te kampen hebben of mogelijke belangenconflicten spelen een rol. Ook wijst zij erop dat uit de statistieken over de jaren 2002 tot en met 2008 blijkt dat slechts een minderheid van de rechtsbijstandontvangers die een particuliere advocaat in de arm namen een gedeeltelijke tegenprestatie betaalde (ongeveer 20 %, voor de overige 80 % werd de dienst volledig door de staat gesubsidieerd). Voorts, dat het aandeel van de door de openbare bureaus en door particuliere advocatenkantoren in behandeling genomen zaken in de besproken omstandigheden van semi-gratis rechtsbijstand, van 2004 tot 2006 op hetzelfde niveau is gebleven. En dat het aantal cliënten dat in deze periode een gedeeltelijke bijdrage betaalde en gebruik maakte van de diensten van een particuliere advocaat sterker is gestegen (155 %) dan dat van cliënten die op dezelfde voorwaarden door overheidsfunctionarissen werden vertegenwoordigd (een toename van 30 %).

71. Volgens de Commissie zeggen deze cijfers niet zo veel, want de feiten die zij weergeven „kunnen het gevolg zijn van velerlei factoren en doen op zich niet af aan het verwijt van een ongelijke behandeling van vergelijkbare gevallen, want dat is zonder meer een feit”.(45)

72. In het kort geleden gewezen arrest *Isle of Wight Council*(46) heeft het Hof bepaald dat een mogelijke concurrentievervalsing van enige betekenis (in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn) betrekking moet hebben op de werkzaamheid als zodanig, waarbij niet alleen de daadwerkelijke, maar ook de potentiële concurrentie in aanmerking moet worden genomen, voor zover de mogelijkheid dat een particuliere marktdeelnemer werkzaam wordt op de relevante markt, reëel en niet zuiver hypothetisch is. En voorts dat de concurrentievervalsing van „meer dan onbeduidende omvang” dient te zijn.

73. Deze uitleggingscriteria beperken de gevallen waarin de werkzaamheid van een overheidsinstantie niet onder de btw valt aanmerkelijk. Enerzijds behoeft niet te worden

aangetoond dat het verschil in fiscale behandeling in het verleden tot concurrentievoordeel voor de overheidsinstantie heeft geleid; een toekomstige concurrentievervalsing volstaat. Anderzijds lijkt het voor marktverstoring geldende minimum dat de vrijstelling van btw van de publiekrechtelijke instellingen uitsluit mij uiterst laag; voldoende is immers dat het van „meer dan onbeduidende omvang” is.

74. Uit de door de Finse regering overgelegde statistische gegevens blijkt dat de particuliere advocatenkantoren sterk hebben geprofiteerd van de wet op de rechtsbijstand gedurende de eerste jaren waarin zij van toepassing was, want iemand die ervoor kiest een particuliere advocaat in te schakelen, wiens diensten deels door de staat worden gesubsidieerd, doet dat om andere redenen dan de prijs. Geen van deze gronden is op zichzelf echter strikt onmisbaar.

75. Er is echter één factor die, hoewel niet aangevoerd in de zaak, het mogelijk concurrentievervalsend effect van de hier in geding zijnde belastingongelijkheid zou verminderen; immers, de keuze voor een openbare of een particuliere raadsman hangt niet altijd af van de wil van de cliënt. Volgens de Finse wet op de rechtsbijstand wordt een door de burger zelf gekozen particuliere advocaat hem zo mogelijk toegevoegd; zij laat echter ook aan de overheid de keuze het initiatief daartoe te nemen⁽⁴⁷⁾, hetgeen bijvoorbeeld zou kunnen gebeuren ter verlichting van een te grote werklast van de openbare bureaus (iets dat zich onvermijdelijk zou voordoen wanneer alle particulieren besloten zich voor rechtsbijstand tot de openbare bureaus te wenden).

76. Zonder derhalve iets af te doen aan het belang van een prijsverhoging van 22 % als gevolg van de keuze voor de ene of de andere mogelijkheid van rechtsbijstand, meen ik dat de Commissie niet heeft aangetoond dat aan die factor in het besluitvormingsproces een groter gewicht toekomt dan aan de andere vermelde factoren en evenmin dat hij tot een concurrentievervalsing van enige betekenis leidt, waarvoor voorshands geen enkele aanwijzing is.

D – *Slotsom*

77. Het is naar mijn oordeel evident dat de dienstverlening van de openbare juridische adviseurs in Finland, door het niet strikt economische karakter van de bijdrage van de belanghebbende, niet als „economische activiteit” kan worden gekwalificeerd. Ik geef het Hof derhalve in overweging het door de Commissie ingestelde niet-nakomingsberoep te verwerpen.

78. Voor het geval het Hof mij hierin niet mocht volgen, heb ik in de onderdelen B en C van deze conclusie subsidiair de betekenis onderzocht van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn en geconcludeerd dat de bedoelde openbare bureaus handelen als overheid en dat hun niet-belastingplichtigheid niet leidt tot concurrentieverstoring, zodat hoe dan ook geen niet-nakoming kan worden vastgesteld.

VI – **Kosten**

79. Volgens artikel 69, lid 2, van het reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk dient te worden gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Republiek Finland te worden verwezen in de kosten.

VII – **Conclusie**

80. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging:

- 1) het door de Commissie tegen de Republiek Finland ingestelde niet-nakomingsberoep te verwerpen;
- 2) de Commissie te verwijzen in de kosten.

1 – Oorspronkelijke taal: Spaans.

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

3 – Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

4 – Oikeusapulaki (257/2002). Een (niet officiële) Engelse versie van deze wet, gepubliceerd door het Finse ministerie van Justitie, kan worden geraadpleegd op:
<http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/2002/en20020257.pdf>. Ook is op het internet een handleiding voor de toepassing van deze wetgeving te vinden:
<http://www.om.fi/en/Etusivu/Julkaisut/Esitteet/Oikeusapu/pagename/esite/Tulosta> (Engelse versie).

5 – Laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002).

6 – Valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002).

7 – Valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista (389/2002).

8 – § 3, lid 1, van de wet op de rechtsbijstand.

9 – Voor alleenstaanden is het tarief als volgt: bij een maandinkomen tot maximaal 650 EUR is geen bijdrage verschuldigd en is de rechtsbijstand gratis; tot 850 EUR is de bijdrage 20 %; tot 1 000 EUR, 30 %; tot 1 200 EUR, 40 %; tot 1 300 EUR, 55 %, en tot 1 400 EUR, 75 %.

Voor een gehuwde aanvrager van rechtsbijstand zijn de bedragen respectievelijk: bij een persoonlijk inkomen van de betrokken echtgenoot tot 550 EUR, is de rechtsbijstand gratis; tot 650 EUR, 20 %; tot 800 EUR, 30 %; tot 1 000 EUR, 40 %; tot 1 100 EUR, 55 %, en tot 1 200 EUR, 75 %.

10 – § 6 van het ministerieel besluit betreffende de rechtsbijstand.

11 – § 7 van het ministerieel besluit betreffende de rechtsbijstand.

12 – § 8 van het ministerieel besluit betreffende de rechtsbijstand.

13 – Volgens de Finse regering bedroegen de bruto exploitatiekosten van deze openbare bureaus 24,5 miljoen EUR, tegenover 1,9 miljoen aan bedrijfsinkomsten, waaronder de gedeeltelijke honoraria die door ontvangers van semi-gratis rechtsbijstand worden betaald en de kosten waarin de verliezende partij in een procedure is verwezen (punt 35 van het verweerschrift).

14 – § 11 van het ministerieel besluit betreffende de vergoedingsmaatstaven voor rechtsbijstand.

15 – Wet op de belasting over de toegevoegde waarde van 30 december 1993 (arvonlisäverolaki [1501/1993]).

16 – Alhoewel artikel 4 van de Zesde richtlijn de grenzen van de werkingssfeer van de btw zeer

ruim trekt, heeft het uitsluitend betrekking op economische activiteiten [arresten van 11 juli 1996, Régie dauphinoise (C?306/94, Jurispr. blz. I?3695, punt 15); 29 april 2004, EDM (C?77/01, Jurispr. blz. I?4295, punt 47), en 26 mei 2005, Kretztchnik (C?465/03, Jurispr. blz. I?4357, punt 18)]. Behalve het verrichten van een economische activiteit stelt de richtlijn nog drie andere – subjectieve en objectieve – vereisten voor btw-plichtigheid: zelfstandigheid, beroepsmatigheid en duurzaamheid.

17 – Arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471, punten 6 tot en met 10); 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19); 27 november 2003, Zita Modes (C?497/01, Jurispr. blz. I?14393, punt 38); 26 juni 2007, Hutchinson 3G (C?369/04, Jurispr. blz. I?5247, punt 28); van dezelfde datum, T-Mobile Austria (C?284/04, Jurispr. blz. I?5189, punt 35), en 21 februari 2006, University of Huddersfield (C?223/03, Jurispr. blz. I?1751, punt 47).

18 – Tweede richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ? Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 71, blz. 1303/1312).

19 – Arrest van 14 november 2000 (C?149/99, Jurispr. blz. I?9567, punt 28). Zie eveneens de conclusie in die zaak van advocaat-generaal Fenelly van 4 april 2000, punten 34 en 35.

20 – Met betrekking tot holdingvennootschappen heeft het Hof bepaald dat het enkele verwerven en het enkele houden van aandelen niet als een „economische activiteit” in de zin van de Zesde richtlijn moet worden beschouwd, behalve wanneer de holdingvennootschap zich direct of indirect moeit in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen (arrest van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands BV [C?60/90, Jurispr. blz. I?3111]). Zo wordt opnieuw het ondernemingscriterium ingevoerd om de betekenis duidelijk te maken van de in artikel 4, lid 2, gebruikte omschrijving „exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”. Zie in verband met dit begrip „exploitatie”, arresten van 4 december 1990, Van Tiem (C?186/89, Jurispr. blz. I?4363), en 26 september 1996, Renate Enkler (C?230/96, Jurispr. blz. I?4517), en het arrest Hutchinson 3G, reeds aangehaald. Zie tevens Terra, B., en Kajus, J., *A guide to de European VAT Directives. Introduction to European VAT 2009*, deel. 1, IBFD, 2009, blz. 360.

21 – Arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, reeds aangehaald, punten 9 en 15; arresten van 12 september 2000, Commissie/Frankrijk (C?276/97, Jurispr. blz. I?6251, punt 32), en 13 december 2007, Götz (C?408/06, Jurispr. blz. I?11295, punt 18).

22 – Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Universidad de Oviedo – uitg. Marcial Pons, Madrid, 1996, blz. 120.

23 – Arrest van 1 april 1982 (89/81, Jurispr. blz. 1277, punten 10 en 11).

24 – Dan zouden bijvoorbeeld verkopen onder de kostprijs, ten gevolge van kortingen of bij uitverkoop, als onbelast moeten gelden.

25 – Arresten van 3 maart 1994, Tolsma (C?16/93, Jurispr. blz. I?743, punt 14); 15 juni 1997, SDC (C?2/95, Jurispr. blz. I?3017, punt 45), en 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C?305/01, Jurispr. blz. I?6729, punt 47).

26 – Arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11 en 12), en 16 oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, Jurispr. blz. I?5577, punt 12), en arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punten 34 en 35.

27 – Arrest van 8 maart 1988, reeds aangehaald, punten 11-16.

28 – Arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 35.

29 – Eventueel iets meer wanneer de particulier beschikt over makkelijk te gelde te maken activa ter waarde van meer dan 5 000 EUR. In het dossier wordt niet vermeld of het bedrag 100 % van de honoraria kan zijn, maar dat lijkt hoogst onwaarschijnlijk, aangezien § 6 van het besluit betreffende de rechtsbijstand voor de toegang tot dit voordeel een maximum stelt aan het maandinkomen.

30 – Conclusie van 2 maart 1982, bij het arrest Honk-Kong Trade (reeds aangehaald, punt 3.4 in fine).

31 – Arrest Götz, reeds aangehaald, punt 21. In dezelfde zin arrest van 18 maart 1997, Diego Cali & Figli (C?343/95, Jurispr. blz. I?1547, punt 24), en arresten Hutchinson, reeds aangehaald, punt 39, en T-Mobile Austria, reeds aangehaald, punt 45.

32 – Arrest Commissie/Nederland, reeds aangehaald, en arrest van 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C?202/90, Jurispr. blz. I?4247), alsmede beschikking van 21 mei 2007, Mihal (C?456/07, Jurispr. blz. I?79).

33 – Arrest Ayuntamiento de Sevilla, reeds aangehaald, o.a. punt 18.

34 – Arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino (231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 16). Zie ook arresten van 15 mei 1990, Comune di Carpaneto Piacentino (C?4/89, Jurispr. blz. I?1869, punt 8); 6 februari 1997, Marktgemeinde Welden (C?247/95, Jurispr. blz. I?779, punt 17); 12 september 2000, Commissie/Frankrijk (C?276/97, Jurispr. blz. I?6251, punt 40), Commissie/Ierland (C?358/97, Jurispr. blz. I?6301, punt 38), Commissie/Verenigd Koninkrijk (C?359/97, Jurispr. blz. I?6355, punt 50), Commissie/Nederland (C?408/97, Jurispr. blz. I?6417, punt 35) en Commissie/Griekenland (C?260/98, Jurispr. blz. I?6537, punt 35); 14 december 2000, Fazenda Pública (C?446/98, Jurispr. blz. I?11435, punt 17), en 8 juni 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C?430/04, Jurispr. blz. I?4999, punt 32).

35 – Overeenkomstig het arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, „moet het [...] standpunt [...] worden afgewezen, volgens hetwelk een lichaam alleen ‚als overheid’ handelt voor de werkzaamheden die onder het begrip overheid stricto sensu vallen” (punt 41).

36 – Het Hof heeft in zijn rechtspraak benadrukt dat de uitdrukking „zodanige werkzaamheden of handelingen” terugslaat op de door de publiekrechtelijke lichamen „als overheid” verrichte werkzaamheden of handelingen (arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino, reeds aangehaald, punt 21).

37 – Arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino, reeds aangehaald, punt 15, en arrest Fazenda Pública, reeds aangehaald, punt 16.

38 – Verzoekschrift van de Commissie, punt 61.

39 – § 8 van de wet op de rechtsbijstand.

40 – Vastgesteld in het ministerieel besluit betreffende de vergoedingsmaatstaven voor rechtsbijstand (Valtioneuoston asetus oikeusavun palkkioperusteista).

41 – Arresten Commissie/Nederland, reeds aangehaald, punten 21 en 22, en Ayuntamiento de Sevilla, reeds aangehaald, punten 18-21 alsmede beschikking Mihal, ook reeds aangehaald.

42 – Casado Ollero betoogt dat „de communautaire regeling beoogt te voorkomen dat door de vrijstelling van btw de beginselen van algemene toepasselijkheid en neutraliteit van de belasting worden aangetast, maar dat de gemeenschapswetgever in plaats van deze beginselen te benoemen, refereert aan het mogelijke gevolg van schending van deze beginselen: het ontstaan van concurrentievervalsingen” (Casado Ollero, G., „El IVA y las operaciones de los entes públicos”, *El IVA en el sistema tributario español*, deel II, uitg. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, blz. 194).

43 – Btw-tarief in Finland.

44 – De Commissie baseert zich op de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 7 september 2006 in de zaken T-Mobile en Hutchinson 3G (arresten reeds aangehaald).

45 – Verzoekschrift van de Commissie, punt 56.

46 – Arrest van 16 september 2008 (C-288/07, Jurispr. blz. I-00000).

47 – § 8 van de wet op de rechtsbijstand.