

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,

predstavljeni 7. julija 2009(1)

Zadeva C-246/08

Komisija Evropskih skupnosti

proti

Republiki Finski

„Tožba zaradi neizpolnitve obveznosti – DDV – Pojem gospodarske dejavnosti – Storitve javnega in zasebnega pravnega svetovanja – Plačilo glede na dohodke – Organ oblasti – Izkrivljanje konkurence“

I – Uvod

1. Republika Finska se je leta 2002 odločila, da bo brezplačno pravno pomoč, ki je bila običajno namenjena državljanom z nizkimi dohodki, razširila na drug segment prebivalcev, ki imajo nekoliko več sredstev, vendar imajo lahko težave pri kritju celotnih stroškov v zvezi s to storitvijo. Vendar v podobnih primerih zakon določa, da prejemnik storitve v znesku, ki je odvisen od njegovih finančnih sredstev, delno plača storitev pravnega svetovalca, ki je lahko javni uslužbenec ali zasebni strokovnjak.
2. Zadevna pravna pomoč je na podlagi finske zakonodaje oproščena plačila DDV, kadar jo zagotavlja ena od državnih pisarn, ustanovljenih v ta namen, in kadar jo delno plača stranka. Komisija v tej zadevi ocenjuje, da je to pravilo finskega prava v nasprotju z več določbami Direktive 77/388/EGS(2).
3. Analiza davčnega sistema, ki se uporablja za to vrsto dejavnosti, omogoča obravnavo vprašanja prenosa opravljanja nekaterih javnih storitev na zasebni sektor, kar je vse bolj razširjena praksa v javnih sektorjih, ki so posebej preobremenjeni, kot sta sektorja zdravstva ali izobraževanja.

II – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

4. Tožba Komisije temelji na Šesti direktivi, čeprav je 1. januarja 2007 začela veljati Direktiva 2006/112/ES(3).

5. Člen 2(1) Šeste direktive določa, da je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.
6. Člen 4(1) navedene direktive določa, da je „davčni zavezanec [...] vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. Te „gospodarske dejavnosti“ v skladu s členom 4(2) obsegajo „vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev“, ter zlasti „izkoriščanje premoženja v [...] pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“.
7. V istem členu 4 je z odstavkom 5 urejena obdavčitev oseb javnega prava, ki „se ne štejejo za davčne zavezanec v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami“. Vendar je v drugem pododstavku določeno, da „se štejejo za davčne zavezanec v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnava, kot da niso davčni zavezanec, povzročila znatno izkrivljanje konkurence“.

B – Finska zakonodaja

8. Finski sistem pravne pomoči temelji na štirih aktih, sprejetih leta 2002, to so zakon o pravni pomoči z dne 5. aprila 2002(4), zakon o državnih pravnih pisarnah(5), ministrski odlok o pravni pomoči z dne 23. maja 2002 (6) in ministrski odlok o merilih za plačilo pravne pomoči z istim datumom(7).
9. V skladu s temi predpisi država posamezniku, ki potrebuje pomoč pravnega strokovnjaka v nekem sodnem postopku ali zunaj takega postopka, vendar zaradi svojega finančnega položaja ne more v celoti kriti stroškov v zvezi s to storitvijo, iz javnih sredstev zagotovi dostop do pravnega svetovanja.
10. Pravna pomoč se odobri na podlagi prošnje in je lahko v celoti brezplačna ali delno plačljiva, pri čemer se znesek določi glede na mesečne dohodke in premoženje prosilca(8). Ta „delno brezplačna“ pravna pomoč je bila uvedena leta 2002, s čimer se je upravičenost do pomoči razširila na posameznike, ki imajo nekoliko več sredstev. Znesek, ki ga krije zadevna oseba, v tem primeru vključuje dva elementa: „osnovni prispevek“ in „dodatni prispevek“.
11. „Osnovni prispevek“ (*perusomavastuu*) glede na sredstva prejemnika storitve znaša od 0 do 75 % honorarjev in tekočih stroškov svetovalca, ki opravi storitev(9). V nobenem primeru se pravna pomoč ne odobri, če sredstva neporočene osebe presegajo 1400 EUR na mesec ali sredstva poročenega para presegajo 1200 EUR na osebo(10).
12. Prejemnik pravne pomoči „dodatni prispevek“ (*lisäomavastuu*) plača samo, če ima na voljo gotovino ali hitro unovčljiva sredstva v znesku, večjem od 5000 EUR; ta prispevek je enak polovici zneska teh sredstev, ki presegajo 5000 EUR(11).
13. Pravno pomoč praviloma zagotavljajo javni pravni svetovalci, ki so zaposleni v eni od 65 pravnih pisarn na Finskem. Vendar je v posameznem sodnem postopku mogoče imenovati zasebnega pravnega svetovalca, ki je dal svoje soglasje v zvezi s tem; če prejemnik pravne pomoči za svojega zastopnika predlaga strokovnjaka, ki izpolnjuje zahtevane pogoje, je treba tega strokovnjaka imenovati za svetovalca, razen če temu nasprotujejo posebni razlogi(12).
14. Državne pravne pisarne se financirajo večinoma iz javnih sredstev. Zneski, ki jih stranke odvisno od primera plačajo kot „osnovni prispevek“ ali „dodatni prispevek“, se v proračun vsake

pisarne vpišejo kot prihodki(13). Pravni svetovalci, ki so zaposleni v teh pisarnah, so javni uslužbenci in prejemajo državne plače.

15. Zasebnim pravnim svetovalcem sta zagotovljena razumno plačilo za potrebna dejanja in taksas, ki jim ga namenijo, ter povračilo stroškov. Kadar ima stranka v sporu pravico do brezplačne pravne pomoči, država storitev plača v celoti; v primeru delno brezplačne pomoči zadevna oseba krije svoj zakonsko določen del, preostali del pa plača država.

16. Honorarji zasebnega pravnega svetovalca in pravnega svetovalca v državni pisarni se izračunajo na podlagi istih meril(14). Zato je znesek, ki ga krije stranka, enak ne glede na to, kdo opravi storitev.

17. Edina razlika je v sistemu DDV, ker je zasebni odvetnik na podlagi zakona o pravni pomoči vedno davčni zavezanec za DDV, medtem ko pravna pomoč, ki jo zagotavljajo javni uslužbenci, ne glede na to, ali je brezplačna ali delno plačljiva, ni obdavčena(15).

III – Predhodni postopek

18. Komisija je 13. oktobra 2004 finskim organom poslala prvi dopis, v katerem jih je opozorila na različno obravnavanje enakih storitev pravne pomoči v nacionalni zakonodaji o DDV glede na to, ali jih opravljajo zasebni odvetniki ali pravniki, ki so zaposleni v državni pisarni. Komisija je dodala, da glede na informacije, ki jih ima na voljo, ta ureditev povzroča precejšnje izkrivljanje konkurence v škodo zasebnih strokovnjakov.

19. Finski organi so v dopisu z dne 17. decembra 2004 opisali sporni sistem DDV in trdili, da povzroča le zanemarljivo izkrivljanje konkurence, ker odločitev med javnim pravnim svetovalcem in zasebnim pravnim svetovalcem, ki jo sprejme prejemnik storitve, ni odvisna le od obdavčitve z DDV, ampak tudi od drugih dejavnikov, kot so poklicne izkušnje, kvalifikacije imenovane osebe ali velika delovna obremenitev državnih pisarn.

20. Ker je Komisija ta pojasnila štela za nezadostna, je Republiki Finski 19. decembra 2005 poslala pisni opomin, v katerem jo je pozvala, naj za storitve pravne pomoči, ki jih državni pravniki opravljajo v sodnem postopku (storitve, ki bi jih torej lahko opravljal tudi zasebni odvetnik), obračuna DDV, kadar prejemnik storitve plača delni znesek. Komisija je menila, da v takih primerih državni uslužbenci ne opravljajo javnih dejavnosti, ki so lahko oproščene plačila DDV na podlagi člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive, pri čemer bi taka oprostitve povzročila precejšnje izkrivljanje konkurence v smislu člena 4(5), drugi pododstavek.

21. Republika Finska je v odgovoru z dne 16. februarja 2006 ponovila trditve, ki jih je navedla že v dopisu iz leta 2004, poleg tega pa je dvojno predpostavko Komisije, da državne pravne pisarne delujejo kot organi oblasti, kadar zagotavljajo svetovanje zunaj sodnega postopka, ne pa tudi če svetujejo v tem postopku, ter da delujejo kot organi oblasti, kadar za svojo pomoč ne prejmejo nobenega plačila, ne pa tudi če svoje delo opravljajo za delno plačilo, opredelila kot umetno.

22. Ta utemeljitev Komisije ni prepričala, zato je zadevni vladi 15. decembra 2006 poslala obrazloženo mnenje. Finski organi so 15. februarja 2007 izrazili nestrinjanje s tem mnenjem, zato se je Komisija odločila, da bo pri Sodišču vložila to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti.

IV – Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

23. Komisija je 3. junija 2008 pri sodnem tajništvu Sodišča vložila tožbo, finska vlada pa 17. julija istega leta odgovor na tožbo.
24. Replika je bila vložena 3. oktobra 2008, duplika pa 13. novembra 2008.
25. Ker nobena stranka ni zahtevala obravnave, je bila od 28. aprila 2009 zadeva primerna za pripravo besedila teh sklepnih predlogov.
26. Komisija predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Republika Finska, s tem da ne obračunava DDV za storitve pravnega svetovanja za delno plačilo, ki jih opravljajo državne pravne pisarne, medtem ko so enake storitve, ki jih opravljajo zasebni svetovalci, obdavčene z DDV, ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 2(1) ter člena 4(1), (2) in (5) Šeste direktive. Prav tako predlaga, naj se Republiki Finski naloži plačilo stroškov.
27. Tožena država predlaga, naj se tožba zaradi neizpolnitve obveznosti zavrne in se plačilo stroškov naloži Komisiji.

V – Analiza neizpolnitve obveznosti

28. Kot sem že navedel, ima finski sistem pravne pomoči za posameznike v sodnem postopku dve različici. Po eni strani lahko prejemnik storitve glede na višino svojih dohodkov storitev prejme popolnoma brezplačno ali za delno plačilo, po drugi strani pa lahko pravno pomoč zagotavljajo uslužbenci ene od državnih pisarn, ustanovljenih v ta namen, ali odvetnik. Finska zakonodaja o DDV obdavčuje dejavnost, ki jo v tem posebnem okviru opravljajo strokovnjaki v sektorju, ne pa tudi dejavnost državnih pravnih pisarn, ne glede na to, ali v obeh primerih posameznik plača kakršen koli prispevek ali ne.
29. Ta različna davčna obravnava je pritegnila pozornost Komisije, ki svoje razloge za tožbo osredotoča na zelo specifičen vidik finske zakonodaje. Po mnenju tožene stranke je upravičeno, da je pomoč, ki jo zagotavljajo zasebni pravni strokovnjaki, vedno predmet DDV in da storitve javnih uslužbencev ostanejo zunaj področja uporabe tega davka, kadar so v celoti brezplačne; po drugi strani pa Komisija nasprotuje neobdavčitvi teh dejavnosti, kadar jih opravlja državna pisarna in zadevna oseba plača nadomestilo.
30. Tožba zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je vložila Komisija, temelji na treh razlogih, katerih upoštevnost je obravnavana v teh sklepnih predlogih.
31. Prvič, Komisija trdi, da v primeru, ko javni pravni svetovalci opravljajo zadevno storitev za delno plačilo, izvajajo „gospodarsko dejavnost“ v smislu člena 4(1) in (2) Šeste direktive, kar pomeni „opravljanje storitev za plačilo“, tako da je v skladu s členom 2(1) navedene direktive obračun DDV obvezen.
32. Drugič, Komisija opozarja, da v tem primeru javni pravniki ne delujejo kot organi oblasti in da obravnava, kot da niso davčni zavezanci, iz člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive torej ni ustrezna.
33. Tretjič, Komisija poleg tega trdi, da konkurenca državnih pisarn povzroča znatno izkrivljanje konkurence, tako da bi bilo primerno opredeliti državne pisarne kot davčne zavezance v skladu s členom 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, tudi če se šteje, da svoje dejavnosti opravljajo kot javni organi.

A – Pojem „gospodarska dejavnost“ za namene DDV (člen 2(1) in člen 4(1) Šeste direktive)

34. Kot je bilo navedeno zgoraj, tožba Komisije temelji na ideji, da ima pravna pomoč, ki jo zagotavljajo finske državne pisarne, gospodarski značaj, kadar prejemnik pomoči kot protivrednost plača znesek, ne glede na to, kako nizek je. To je najpomembnejši element tožbe, vendar ga je Komisija presenetljivo slabo pojasnila.

35. Člen 2(1) Šeste direktive določa, da je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“. V členu 4(1) navedene direktive je ta opredelitev dopolnjena z navedbo, da je treba kot davčnega zavezanca obravnavati vsako osebo, ki opravlja katero koli „gospodarsko dejavnost“ iz odstavka 2 istega člena, med katerimi sta izvajanje „samostojnih poklicev“ in „izkoriščanje premoženja v [...] pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“.

36. Če ni „gospodarske dejavnosti“, se davek ne obračuna(16). V sodni praksi so že bila določena nekatera merila, ki omogočajo pojasnitev tega pojma, vendar moram v tej zadevi to razlago nekoliko razširiti, ker – kolikor mi je znano – ni nobenega predhodnega primera, ki bi temeljil na takih dejstvih.

1. Sodna praksa

37. Najprej, Sodišče je opozorilo, da je pojem „gospodarska dejavnost“ objektivni in ga je treba obravnavati samega po sebi, neodvisno od namena ali rezultata dejavnosti(17). Zato ni upoštevno, ali se zadevna dejavnost opravlja v splošnem interesu in na podlagi zakonodaje ali s ciljem pomoči (olajšanje in izboljšanje dostopa državljanov do pravnega varstva) in ne v popolnoma komercialnem smislu ali z namenom doseganja rezultatov. Samo iz teh okoliščin ni mogoče sklepati, da sporna dejavnost nima gospodarske vrednosti.

38. „Gospodarska dejavnost“ za namene obdavčitve z DDV ni nujno komercialna dejavnost, katere cilj je doseganje dobička, kar dokazuje dejstvo, da so v Direktivi kot davčni zavezanci opredeljene neprofitne organizacije, tudi če se zanje nato uporabi ena od oprostitev iz odstavka 1 člena 13 A. Tudi besedilo člena 4 Druge direktive(18) je zelo nazorno, ker ta določba davčnega zavezanca opredeljuje kot „vsako osebo, ki neodvisno in redno opravlja transakcije v okviru dejavnosti proizvajalcev, trgovcev ali ponudnikov storitev, *ne glede na to, ali so profitne ali neprofitne*“.

39. Načeloma lahko to idejo zavrnamo na podlagi besedila sodbe *Floridienne* in *Berginvest*, v kateri je Sodišče odločilo: „Da bi se dejavnost holdinga, ki daje kapital na voljo svojim hčerinskim družbam, lahko obravnavala kot gospodarska dejavnost sama po sebi, če vključuje uporabo tega kapitala za trajno doseganje dohodka [...], se ta dejavnost ne sme opravljati le občasno in ne sme biti omejena le na upravljanje naložb po zgledu zasebnega vlagatelja [...], ampak *jo je treba opravljati s poslovnim ali komercialnim ciljem*, ki se kaže zlasti v prizadevanju za čim večjo donosnost vloženega kapitala“(19). Menim, da je namen tega odlomka opredelitev pogojev, v katerih obstaja gospodarska dejavnost v smislu „izkoriščanja premoženja v [...] pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“, vendar tega ni mogoče razširiti na vse ostale primere, navedene v členu 4(2) Šeste direktive(20). Katera koli druga razlaga ne bi priznavala objektivnosti tega pojma. Doseganje dohodka je bistveno tudi v drugih primerih, in sicer ne kot zahteva po produktivnosti, ampak v smislu „enakovrednosti storitev“, kot bom pojasnil v nadaljevanju.

40. Drugič, v sodni praksi je bilo navedeno tudi, da je treba zadevno dejavnost opravljati za plačilo(21). Tudi člen 2 Šeste direktive obdavčljivemu dogodku pripisuje lastnost plačljivosti; zdi se, da je ta lastnost neločljivo povezana z DDV, ker ta davek za svojo uporabo zahteva, kot je navedeno v njegovem imenu, obstoj dodane vrednosti obdavčenega blaga in storitev(22).

41. V tem smislu je Sodišče v sodbi Hong Kong Trade Development Council razsodilo, da storitve, ki se ne opravljajo za plačilo, niso predmet DDV, ker ni nobene podlage za obdavčitev, kadar dejavnost ponudnika vključuje samo zagotavljanje storitev, za katere se ne zahteva neposredno plačilo. Plačilnost obdavčitljivih transakcij potrjuje dejstvo, da morajo biti gospodarske dejavnosti davčnih zavezancev nujno dejavnosti, ki se opravljajo s ciljem pridobivanja plačila ali se zanje lahko prejme protivrednost, saj v primeru, ko so izključno brezplačne, ne spadajo na področje uporabe sistema davka na dodano vrednost, ker v skladu s členom 8 ne morejo imeti davčne osnove(23).

42. Vendar ni primerno takoj zavrniti uporabe DDV za delno plačljivo dejavnost(24), čeprav prav tako ni treba sklepati, da zgolj obstoj plačila, ne glede na to, kako nizko je, zadevni dejavnosti daje gospodarski značaj. V sodni praksi se je za to vrsto predpostavk oblikovala natančnejša rešitev, in sicer da se storitve opravljajo „za plačilo“ v smislu člena 2(1) Šeste direktive in so zato obdavčitljive samo, če med ponudnikom in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme ponudnik storitve, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika(25). Poleg tega mora obstajati neposredna in nujna povezava med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo(26).

43. Tako je Sodišče menilo, da take dejavnosti, kot jih je izvajal Apple and Pear Development Council, niso bile predmet DDV(27), ker so dejavnosti tega javnega organa za spodbujanje kmetijstva koristile celotnemu sektorju in ne samo pridelovalcem jabolk in hrušk, ki morajo temu Council (svetu) plačati letni davek. Glede na to sodbo ni bilo neposredne povezave med koristjo, ki so jo imeli ti posamezniki, in zneskom, ki so ga morali plačati. Na podlagi istega merila je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Tolsma odločilo, da igranje glasbe na javni poti, za katero ni določeno nobeno plačilo, tudi če zadevna oseba prosi za denar in prejme neki znesek v kovancih, ne pomeni opravljanja storitve za plačilo, ker se ti prejemki ne morejo obravnavati kot plačilo za opravljeno storitev in med tema dvema ne obstaja nobena povezava. V nasprotju s tem je sodna praksa kot gospodarsko dejavnost priznala dovolitev uporabe cestne infrastrukture proti plačilu cestnine, katere višina je odvisna zlasti od kategorije uporabljenega vozila in prevožene razdalje(28).

2. Uporabnost za ta spor

44. Komisija je v skladu s sodbo Hong-Kong Trade Development Council priznala, da ne gre za gospodarsko dejavnost, če državne pisarne državljanu pravno pomoč zagotavljajo popolnoma brezplačno. Vendar je njeno sklepanje v zvezi s tem v nasprotju z njeno končno presojo, da se zadevne storitve opravljajo brez plačila, ker „svetovalci kot uslužbenec državne pravne pisarne za plačilo prejme samo redno plačo“. Ta trditev škodi razlogom Komisije, ker se plača javnega pravnega svetovalca ne spremeni, če mora zadevna oseba upravi plačati neki znesek, tako da tudi v primerih delnega plačila ne bi bilo bistvene lastnosti plačilnosti.

45. Vendar menim, da plača uradnika, ki sodeluje v enem od teh postopkov, ni upoštevna za ugotovitev, ali je dejavnost državne pisarne predmet DDV. Kot je navedeno v sodni praksi, se storitve, ki se opravljajo popolnoma brezplačno, ne obdavčujejo, ker „gospodarska dejavnost“ ne more obstajati brez izmenjave storitev in ker ni nobene podlage za tako obdavčitev.

46. V primeru pravne pomoči, ki se zagotavlja za delno plačilo, je bistveno upoštevati naravo in sestavo plačila, da se ugotovi, ali pomeni „dejansko protivrednost“ opravljene storitve in ali med njima obstaja „neposredna in nujna povezava“.

47. Kadar subvencionirano pravno pomoč zagotavlja zasebni odvetnik, se lahko ta neposredna zveza enostavno ugotovi, ker ne glede na to, ali stranka ne plača nobenega nadomestila ali plača

le del honorarjev, celoten znesek krije država. Strokovnjak v vsakem primeru prejme dejansko protivrednost, tj. znesek zakonsko določenega dohodka, ki je posledično predmet DDV. Ne glede na to, ali se ta protivrednost v celoti ali delno plača iz državne blagajne, je cena odvisna samo in izključno od narave opravljenega dela.

48. Po drugi strani pri državnih pisarnah povezava med prispevkom, ki ga plača prejemnik storitve, in opravljeno pomojo ne izpolnjuje v celoti pogoja v zvezi z „neposrednostjo in nujnostjo“, ki ju zahteva sodna praksa. Plačilo, ki ga prejme uprava, ne ustreza dejanski vrednosti storitve niti vrednosti, ki jo določa zakon (in se plača zasebnemu odvetniku), ampak dosega le določen odstotek te vrednosti. Pisarna dobi največ 75 % honorarjev, določenih s finsko zakonodajo(29); odvisno od sredstev zadevne osebe prejme 20 %, 30 %, 40 % ali 55 % tega zneska.

49. Plačilo, ki ga plača posameznik, ni odvisno samo in izključno od stroškov dela, ampak predvsem tudi od finančnega položaja stranke. Ugotovimo lahko torej neko povezavo med opravljeno storitvijo in plačanim zneskom (pri čemer se ta prispevek izražena na podlagi zakonsko določene vrednosti zagotovljene pravne pomoči), vendar ta zveza ni neposredna in dovolj intenzivna, kot zahteva sodna praksa, da bi lahko sklepali o obstoju storitve za plačilo, ker je na neki način „izkrivljena“ zaradi upoštevanja dohodkov in premoženja stranke. Skromnejša kot so sredstva zadevne osebe, manj neposredna je zadevna povezava.

50. Informacije v zvezi s financiranjem državnih pravnih pisarn, ki jih je sporočila finska vlada, so zelo nazorne. Glede na te navedbe se je leta 2007 samo 34 % pravne pomoči, ki so jo zagotovile te pisarne, delno plačalo, pri čemer so prispevki posameznikov v zvezi s tem znašali 1,9 milijona EUR, medtem ko je imela uprava 24,5 milijona EUR bruto izdatkov za delovanje.

51. Čeprav se strinjam s stališčem generalnega pravobranilca VerLorena van Themaata, da je „v členu 4 [Šeste direktive] pomemben gospodarski značaj zadevnih dejavnosti in ne pravne predpostavke ali način financiranja zadevnih dejavnosti“(30), v obravnavanem primeru zgoraj navedene informacije potrjujejo, da zasebna plačila krijejo majhen del stroškov pravne pomoči, ki jo zagotavlja finska država. Če temu dodamo, da je prispevek prejemnikov storitev zaradi svoje progresivnosti nekoliko podoben davčnemu instrumentu in da v skladu s sodbo Götz samo pobiranje dajatve neki dejavnosti ne daje gospodarskega značaja(31), se zdi očitno, da pravna pomoč, ki jo finska uprava zagotavlja v delno brezplačnem sistemu, ne izpolnjuje meril za gospodarsko dejavnost, ki je predmet DDV.

52. Menim, da sodna praksa v zvezi z obravnavo notarjev, organov za pobiranje davkov in drugih javnih uslužbencev kot zavezancev za DDV, ne zadostuje za zavrnitev te trditve. Iz sodb Komisija proti Nizozemski in Ayuntamiento de Sevilla ali sklepa v zadevi Mihal(32) izhaja, da funkcije teh strokovnjakov pomenijo dejansko gospodarsko dejavnost, ker čeprav so podeljene z zakonodajo iz razlogov v splošnem interesu, predvidevajo obstoj trajnega opravljanja storitev za posameznike za plačilo; poleg tega Šesta direktiva ne določa nobene oprostitve v korist reguliranih poklicev. Razlika med temi predhodnimi primeri in obravnavano zadevo je v vrsti plačila, ker v opisanih primerih ni ne kaže, da so honorarji odvisni od dejavnikov, ki se ne nanašajo na lastnosti storitve.

53. Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba sklepati, da Komisija ni pravno zadostno ugotovila, da naloge, ki jih opravljajo finske državne pravne pisarne, pomenijo „gospodarsko dejavnost“ za namene obdavčitve z DDV. Ta razlog je sam po sebi dovolj za zavrnitev tožbe Komisije, ne da bi bilo treba obravnavati izjemo iz člena 4(5) Šeste direktive.

54. Vendar bom, če se Sodišče ne bi strinjalo s to analizo in bi ocenilo, da je Komisija ta dokaz zagotovila, v nadaljevanju obravnaval pojma „organ oblasti“ in „znatno izkrivljanje konkurence“ v okviru te zadeve.

B – *Pojem „organ oblasti“ za namene DDV (člen 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive)*

55. Glede na podatke, navedene v dokumentaciji, so državne pravne pisarne sestavni del finske uprave. V teh okoliščinah je (na podlagi navedenega, da te pisarne izvajajo „gospodarsko dejavnost“) primerno preveriti, ali je taka dejavnost lahko oproščena davka na podlagi izjeme iz člena 4(5) Šeste direktive.

56. V tej določbi je v prvem pododstavku določeno, da se osebe javnega prava „ne štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.“

57. Zato morata biti hkrati izpolnjena dva pogoja, da se lahko uporabi pravilo o neobdavčitvi, in sicer da dejavnosti izvaja oseba javnega prava in da jih opravlja kot organ oblasti(33).

58. Sodišče je zagotovilo natančno opredelitev tega drugega pogoja z navedbo, da „osebe javnega prava iz člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive v smislu te določbe dejavnosti opravljajo ‚kot organi oblasti‘, kadar jih izvajajo v okviru zanje veljavne pravne ureditve. Vendar če delujejo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti“, takih dejavnosti ne izvajajo(34).

59. Ta pojasnila ne pomenijo, da zgolj obstoj zasebnih družb ali strokovnjakov na istem področju delovanja izključuje možnost, da bi zadevni organ deloval „kot organ oblasti“. Ta pojem je treba razlagati široko, tako da zajema dejavnosti, ki so v celoti javne in jih posamezniki ne smejo opravljati, ter dejavnosti, pri katerih obstaja konkurenca z zasebnim sektorjem(35). V nasprotnem primeru bi se „izjema od izjeme“, določena v členu 4(5), drugi pododstavek, ki z DDV obdavčuje „takšne dejavnosti ali transakcije“(36), če obstaja tveganje za znatno izkrivljanje konkurence, težko uporabljala.

60. Izjema iz člena 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive je torej objektivna, ker njeprav je iz nje razvidno, da se javni organi „ne štejejo za davčne zavezanke“, samo pogoji za izvajanje zadevnih dejavnosti določajo obseg neobdavčitve teh subjektov. Tako sodna praksa poudarja, da Šesta direktiva kot obdavčljive obravnava dejavnosti, ki jih javni organi izvajajo „kot subjekti zasebnega prava in ne kot subjekti javnega prava“, ter da je edino merilo, ki omogoča zanesljivo razlikovanje med tema dvema kategorijama, pravna ureditev, ki se uporablja na podlagi nacionalne zakonodaje(37).

61. Komisija v obravnavanem primeru trdi, da finske državne pravne pisarne pri opravljanju storitev v sodnem postopku delujejo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni strokovnjaki, pooblašeni za zagotavljanje te vrste storitev, ker zadevno dejavnost urejajo isti predpisi ne glede na to, katera oseba je zadolžena za zastopanje. Komisija je konkretnije dodala, da njeno stališče „temelji izključno na vprašanju, ali državne pravne pisarne svoje storitve opravljajo na podlagi posebnih določb, ki naj se ne bi uporabljale za zasebne pisarne“; če v zvezi s sodnimi postopki ni tako, Komisija potrjuje, da državne pisarne ne delujejo kot organi oblasti, zato so zavezanci za DDV(38).

62. Menim, da to razlogovanje temelji na napačnih predpostavkah, ker sodna praksa zahteva samo, da se dejavnosti, ki jih izvajajo osebe javnega prava „kot organi oblasti“, opravljajo na podlagi zanje veljavne pravne ureditve in ne da ti predpisi veljajo zanje. V tej zadevi zasebni

subjekti na podlagi posebnega zakonskega pooblastila delujejo v pravnem okviru, ki je značilen za osebe javnega prava, in ne obratno, kot meni Komisija.

63. Pravna pomoč je ne glede na to, ali jo opravlja javni svetovalec ali zasebni odvetnik, javna naloga, pri čemer v obeh primerih prevladajo določbe predpisov iz leta 2002. Zasebni pravni svetovalec, ki po potrebi intervenira v tem okviru, ne deluje le na podlagi pravil, ki veljajo za izvajanje njegovega poklica, kot pri zastopanju vseh drugih strank, ker veljavni predpisi določajo druge zahteve: prvič, uprava (prek državnih pisarn) odloči, ali lahko zadevna oseba zagotovi obrambo svoji stranki, tako da v zvezi s tem preveri, ali so izpolnjeni pravni pogoji in ali obstaja poseben razlog, ki temu nasprotuje(39); drugič, plačilo svetovalca je odvisno od uradnih tarif, ki se razlikujejo od splošnih tarif za določanje honorarjev(40); nazadnje, plačilo zagotovi država in ne stranka. Razen pravil o poklicnem ravnanju in izključno postopkovnih pravil med pravno ureditvijo poklica odvetnika in ureditvijo odnosov svetovalca z njegovimi posebnimi strankami ni veliko podobnosti.

64. Zato ne gre za dejavnost, za katero se uporabljajo splošna tržna pravila, ampak za transakcije organa oblasti, ki so oproščene plačila DDV, ker jih neposredno izvaja uprava.

65. Finski zakonodajalec je to posebno javno dejavnost uvedel, da bi spodbudil dostop državljanov do kakovostne pravne pomoči, za lažje izvajanje te naloge pa je zanj poleg javnih uslužbencev pooblastil tudi zasebne pravnike, ki tako delujejo „kot organi oblasti“. Vendar oprostitev plačila DDV ni upravičena, ker jo člen 4(5), prvi pododstavek, Šeste direktive pridržuje za javne organe.

66. Ta posledica ni presenetljiva. Sodišče je ob predpostavki, da se nekaterim strokovnjakom dodelijo posebne pravice za izvajanje javne oblasti na podlagi javnega imenovanja, odločilo, da to ne pomeni, da lahko izkoristijo določbe člena 4(5) Šeste direktive, ko te pravice izvajajo neodvisno v svobodnem poklicu in ne da bi bili del organizacije javne uprave(41).

67. Zato zadevne pisarne delujejo kot subjekti javnega prava, če so v sodnem postopku pristojne za dejavnosti pravne pomoči, za katere so pooblašene na podlagi zakonodaje. Tako delujejo kot organi oblasti, čeprav v zameno prejmejo neko plačilo in čeprav zasebne pisarne opravljajo enake naloge. Iz tega sledi, da je treba ta tožbeni razlog glede neizpolnitve obveznosti zavrniti.

C – *Pojem „znatno izkrivljanje konkurence“ za namene DDV (člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive)*

68. Namen tretje in zadnje trditve, ki ju je Komisija navedla v tožbi, je dokazati, da lahko neobdavčitev zadevnih pisarn, tudi če štejemo, da delujejo kot organi oblasti, povzroči „znatno izkrivljanje konkurence“ v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive, kadar intervenirajo v sodnih postopkih. V skladu s to določbo so take dejavnosti obdavčljive, čeprav jih izvaja organ oblasti. Zakonodajalec Skupnosti želi s tem ukrepom preprečiti kršitve na cel splošne uporabe davkov in davčne nevtralnosti(42).

69. Komisija v tožbi trdi, da so zaradi neobdavčitve državnih pisarn storitve zasebnega odvetnika dražje za 22 %(43); Komisija opozarja, da so prejemniki storitve pravne pomoči konkurentni uporabniki, ki ne morejo uveljavljati odbitka DDV, kar je ključni element za presojo izkrivljanja konkurence(44).

70. Finska vlada v svojo obrambo dodaja, da izbira med zasebno in javno pisarno ni odvisna le od cene, ampak tudi od drugih dejavnikov, kot so pretekli odnos s strankami, tj. med prejemnikom pravne pomoči in svetovalcem, ugled ali strokovno znanje svetovalca na posameznem pravnem

podrožju, trenutna delovna obremenitev javnih pravnih svetovalcev ali navzkrižja interesov, ki se lahko pojavijo. Med drugim navaja, da je glede na statistične podatke za leta od 2002 do 2006 samo manjši odstotek prejemnikov pravne pomoči, ki so izkoristili storitve zasebnega odvetnika, plačal delno nadomestilo (približno 20 %, pri čemer je preostalih 80 % prejemnikov storitev v celoti plačala država); delež zadev, ki so jih obravnavale javne in zasebne pisarne, je na podlagi zgoraj opisanih pogojev delne brezplačnosti med letoma 2004 in 2006 ostal nespremenjen, medtem ko se je v tem obdobju število strank, ki so plačale delno nadomestilo in uporabile zasebnega pravnega svetovalca, povečalo bolj (155 %) kot število posameznikov, ki so jih pod enakimi pogoji zastopali javni uslužbenci (povečanje za 30 %).

71. Komisija meni, da te številke niso dokončne, ker ocenjuje, da dejstva, ki jih izražajo, lahko temeljijo na „več dejavnikih in sama po sebi ne izpodbijajo navedbe o različenem obravnavanju primerljivih položajev, ki je očitno“(45).

72. Sodišče je v nedavno izrečeni sodbi *Isle of Wight Council* in drugi(46) razsodilo, da mora morebitno znatno izkrivljanje konkurence (v smislu člena 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive) na zadevno dejavnost vplivati ne samo glede na dejansko konkurenco, ampak tudi na potencialno konkurenco, kadar je možnost, da zasebni subjekt vstopi na upoštevni trg, dejanska in ne zgolj hipotetična; poleg tega mora biti izkrivljanje konkurence „več kot le zanemarljivo“.

73. Ta pravila razlage znatno omejujejo število primerov, ko dejavnost organa oblasti ni predmet DDV. Po eni strani ni bistveno ugotoviti, da je v preteklosti različna davčna obravnava zagotavljala konkurenčno prednost javnemu organu; zadostuje, da se predvidi prihodnje izkrivljanje konkurence. Po drugi strani menim, da je najnižja stopnja motenj na trgu, nad katero je oprostitev javnih organov izključena, zelo nizka, ker je dovolj, da je „več kot le zanemarljiva“.

74. Statistični podatki, ki jih je predložila finska vlada, dokazujejo, da je zakon o pravni pomoči v prvih letih uporabe koristil predvsem zasebnim pisarnam, ker na osebo, ki se odloči za pomoč zasebnega strokovnjaka, pri čemer država delno subvencionira opravljeno storitev, vplivajo vidiki, ki niso povezani s ceno. Kljub temu se nobeden od teh razlogov sam po sebi ne zdi bistven.

75. Vseeno obstaja element, ki sicer ni bil naveden v dokumentaciji, vendar lahko zmanjša morebitno protikonkurenčno naravo zadevne različne davčne obravnave, ki jo obravnavamo, ker izbira med javnim ali zasebnim pravnim svetovalcem ni vedno odvisna od želja stranke. V skladu s finskim zakonom o pravni pomoči se, če se državljani odloči za zasebnega odvetnika, sprejmejo potrebni ukrepi za njegovo imenovanje, čeprav ima tudi uprava možnost, da da to pobudo (47), kar lahko stori na primer za porazdelitev delovne obremenitve, ki je javni pravni svetovalci ne morejo obvladati (položaj, ki bi se gotovo pojavil, če bi se vsi posamezniki odločili za pomoč, ki jo zagotavljajo državne pisarne).

76. Tako Komisija, ne da bi podcenjevala vpliv, ki ga lahko ima 22-odstotna razlika v ceni na izbiro enega ali drugega načina obrambe, ni dokazala, da bi imel ta dejavnik v postopku odločanja večji pomen od drugih navedenih dejavnikov ali da povzroča znatno izkrivljanje konkurence, o kateri do zdaj še ni nobenih dokazov.

D – *Posledica*

77. Menim, da je očitno, da zaradi ne popolnoma gospodarske narave prispevka zadevne osebe storitve, ki jo opravljajo javni pravni svetovalci na Finskem, ni mogoče opredeliti kot „gospodarsko dejavnost“. Zato Sodišču predlagam, naj zavrne tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je vložila Komisija.

78. V ta namen, če se Sodišče ne bi strinjalo s tem, v delih B in C teh sklepnih predlogov

podredno analiziram besedilo člena 4(5) Šeste direktive in sklepam, da zadevne državne pisarne delujejo kot organi oblasti in da obravnava, kot da niso davčni zavezanci, ne izkrivlja konkurence, tako da neizpolnitev obveznosti v nobenem primeru ni dokazana.

VI – Stroški

79. V skladu s členom 69(2) poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker Komisija s svojimi predlogi ni uspela in je Republika Finska predlagala, naj se tožeči stranki naloži plačilo stroškov, je treba temu predlogu ugoditi.

VII – Predlog

80. Glede na predhodne ugotovitve Sodišča predlagam, naj:

1. zavrne tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ki jo je Komisija vložila proti Republiki Finski;
2. Komisiji naloži plačilo stroškov.

1 – Jezik izvirnika: španščina.

2 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

4 – Oikeusapulaki (257/2002). (Neuradna) različica tega zakona, ki ga je objavilo finsko ministrstvo za pravosodje, je v angleškem jeziku na voljo na tej spletni strani: <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/2002/en20020257.pdf>. Na spletu so na voljo tudi smernice za izvajanje tega zakona: <http://www.om.fi/en/Etusivu/Julkaisut/Esitteet/Oikeusapu/pagename/esite/Tulosta> (za različico v angleškem jeziku).

5 – Laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002).

6 – Valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002).

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

8 – Člen 3(1) zakona o pravni pomoči.

9 – Za neporočeno osebo se uporabi naslednja tarifa: če njen mesečni dohodek ne presega 650 EUR, prispevek ni potreben, pomoč pa se zagotovi brezplačno; prejemnik storitve mora pri mesečnem dohodku 850 EUR ali manj plačati 20 % storitve, pri 1000 EUR ali manj 30 %, pri 1200 EUR ali manj 40 %, pri 1300 EUR ali manj 55 % ter pri 1400 EUR ali manj 75 % storitve.

Če je oseba, ki zaprosi za pravno pomoč, poročena, so ti zneski drugačni: če je osebni dohodek posameznega zakonca 550 EUR ali manj, je pomoč brezplačna; če ta dohodek znaša 650 EUR ali manj, je prispevek 20 %, pri dohodku 800 EUR ali manj je 30 %, pri 1000 EUR ali manj 40 %, pri 1100 EUR ali manj 55 %, pri 1200 EUR ali manj pa 75 %.

10 – Člen 6 ministrskega odloka o pravni pomoči.

11 – ?len 7 ministrskega odloka o pravni pomo?i.

12 – ?len 8 zakona o pravni pomo?i.

13 – Glede na navedbe finske vlade so leta 2007 bruto izdatki za delovanje teh državnih pisarn znašali 24,5 milijona EUR, medtem ko so prihodki iz poslovanja znašali 1,9 milijona EUR, kar vklju?uje zlasti honorarje, ki so jih delno pla?ali prejemniki delno brezpla?ne pravne pomo?i, in stroške, ki jih krije stranka, ki ni uspela v sodnem postopku, to?ka 35 odgovora na tožbo.

14 – ?len 11 ministrskega odloka o merilih za pla?ilo pravne pomo?i.

15 – Zakon o davku na dodano vrednost z dne 30. decembra 1993 (arvonlisäverolaki (1501/1993)).

16 – ?eprav je v ?lenu 4 Šeste direktive dolo?eno zelo široko podro?je uporabe DDV, je ta dolo?ba namenjena samo gospodarskim dejavnostim (sodbe z dne 11. julija 1996 v zadevi Régie dauphinoise (C?306/94, Recueil, str. I-3695, to?ka 15), z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM (C?77/01, Recueil, str. I-4295, to?ka 47) in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik (C?465/03, ZOdl., str. I?4357, to?ka 18)). V Direktivi so poleg opravljanja gospodarske dejavnosti navedeni še trije pogoji, ki omogo?ajo dolo?itev dav?nega zavezanca za DDV, pri ?emer so nekateri subjektivni, drugi pa objektivni: neodvisnost, poklicnost in obi?ajnost.

17 – Sodbe z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski (235/85, Recueil, str. 1471, to?ke od 6 do 10), z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, to?ka 19), z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes (C-497/01, Recueil, str. I-14393, to?ka 38), z dne 26. junija 2007 v zadevi Hutchison 3G in drugi (C-369/04, ZOdl., str. I-5247, to?ka 28) in zadevi T?Mobile Austria in drugi (C-284/04, ZOdl., str. I-5189, to?ka 35) ter z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield (C-223/03, ZOdl., str. I-1751, to?ka 47).

18 – Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, str. 1303).

19 – Sodba z dne 14. novembra 2000 (C-142/99, Recueil, str. I-9567, to?ka 28). V tej zadevi glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Fenellyja z dne 4. aprila 2000, to?ki 34 in 35.

20 – Kar zadeva holdinge, je Sodiš?e potrdilo, da zgolj pridobivanja ali lastništva deleža ni mogo?e šteti za „gospodarsko dejavnost“ v smislu Šeste direktive, razen ?e holding posega v upravljanje družb (sodba z dne 20. junija 1991 v zadevi Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, str. I-3111)). S tem se ponovno uvaja merilo v zvezi s ciljem družbe za jasno opredelitev pomena pojma „izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“ iz ?lena 4(2). V zvezi s tem pojmom glej sodbi z dne 4. decembra 1990 v zadevi van Tiem (C-186/89, Recueil, str. I-4363), z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler (C-230/94, Recueil, str. I-4517) in zgoraj navedeno sodbo Hutchison 3G in drugi ter delo avtorjev Terra, B., in Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT 2009*, zv. 1, IBFD, 2009, str. 360.

21 – Zgoraj navedena sodba z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski, to?ki 9 in 15; sodba z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Franciji (C?276/97, Recueil, str. I-6251, to?ka 32) in sodba z dne 13. decembra 2007 v zadevi Götz (C-408/06, ZOdl., str. I-11295, to?ka 18).

22 – Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*,

Universidad de Oviedo, založba Marcial Pons, Madrid, 1996, str. 120.

23 – Sodba z dne 1. aprila 1982 (89/81, Recueil, str. 1277, točki 10 in 11).

24 – Zaradi takega stališča bi se lahko na primer odobrila oprostitev prodaje, ki bi s cenami, nižjimi od lastnih cen, vodila v popuste ali razprodaje.

25 – Sodbe z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma (C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14); z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 45) in z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 47).

26 – Sodbi z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, str. 1443, točki 11 in 12); z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck (C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 12) in zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točki 34 in 35.

27 – Zgoraj navedena sodba z dne 8. marca 1988, točke od 11 do 16.

28 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 35.

29 – Lahko tudi nekoliko več, če ima posameznik hitro unovčljiva sredstva v znesku, večjem od 5000 EUR. Na podlagi dokumentacije ni mogoče ugotoviti, ali lahko znesek doseže 100 % honorarjev, vendar se to zdi zelo malo verjetno, ker je v členu 6 odloka o pravni pomoči določena zgornja meja mesečnih dohodkov za dostop do zadevne storitve.

30 – Sklepni predlogi v zadevi Hong-Kong Trade Development Council (zgoraj navedena sodba z dne 1. aprila 1982, 89/81, zadnji stavek točke 3.4).

31 – Zgoraj navedena sodba Götz, točka 21. V istem smislu glej sodbo z dne 18. marca 1997 v zadevi Diego Calì & Figli (C-343/95, Recueil, str. I-1547, točka 24) ter zgoraj navedeni sodbi Hutchison 3G in drugi, točka 39, in T-Mobile Austria in drugi, točka 45.

32 – Zgoraj navedena sodba Komisija proti Nizozemski in sodba z dne 25. julija 1991 v zadevi Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Recueil, str. I-4247) ter sklep z dne 21. maja 2008 v zadevi Mihail (C-456/07, ZOdl., str. I-79).

33 – Glej med drugim zgoraj navedeno sodbo Ayuntamiento de Sevilla, točka 18.

34 – Sodba z dne 17. oktobra 1989 v zadevi Comune di Carpaneto Piacentino in drugi (231/87 in 129/88, Recueil, str. 3233, točka 16). Glej tudi sodbe z dne 15. maja 1990 v zadevi Comune di Carpaneto Piacentino in drugi (C-4/89, Recueil, str. I-1869, točka 8); z dne 6. februarja 1997 v zadevi Marktgemeinde Welden (C-247/95, Recueil, str. I-779, točka 17); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Franciji (C-276/97, Recueil, str. I-6251, točka 40); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski (C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 38); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 50); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-408/97, Recueil, str. I-6417, točka 35); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-260/98, Recueil, str. I-6537, točka 35); z dne 14. decembra 2000 v zadevi Fazenda Pública (C-446/98, Recueil, str. I-11435, točka 17) in z dne 8. junija 2006 v zadevi Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, ZOdl., str. I-4999, točka 32).

35 – Glede na zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji je „treba zavrniti trditev [...], na podlagi katere organ deluje ‚kot organ oblasti‘ samo pri dejavnostih, ki spadajo v okvir pojma organov oblasti v strogem pomenu te besede“, točka 41.

36 – V sodni praksi je bilo poudarjeno, da ta izraz ustreza dejavnostim ali transakcijam, ki jih opravljajo osebe javnega prava kot organi oblasti (zgoraj navedena sodba z dne 17. oktobra 1989 v zadevi Comune di Carpaneto Piacentino in drugi, točka 21).

37 – Zgoraj navedeni sodbi z dne 17. oktobra 1989 v zadevi Comune di Carpaneto Piacentino in drugi, točka 15, in Fazenda Pública, točka 16.

38 – Točka 61 tožbe Komisije.

39 – Člen 8 zakona o pravni pomoči.

40 – Kot so opredeljene v ministrskem odloku o merilih za plačilo pravne pomoči (valtioneuvoston asetukset oikeusavun palkkioperusteista).

41 – Zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Nizozemski, točki 21 in 22, in Ayuntamiento de Sevilla, točke od 18 do 21, ter zgoraj navedeni sklep Mihal.

42 – Glede na mnenje Casada Ollera je „cilj tega pravila Skupnosti preprečevanje, da bi neobdavčitev z DDV ogrozila splošno uporabo davkov in davčno nevtralnost, vendar zakonodajalec namesto obeh načel navaja rezultat, ki ga lahko povzroči njuno neupoštevanje, in sicer pojav izkrivljanja konkurence“ (Casado Ollero, G., „El IVA y las operaciones de los entes públicos“, *El IVA en el sistema tributario español*, vol. II, izdaja: Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, str. 194).

43 – Stopnja DDV na Finskem.

44 – Sklicuje se na sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott k zgoraj navedenim sodbam T-Mobile Austria in drugi ter Hutchison 4G in drugi.

45 – Točka 56 tožbe Komisije.

46 – Sodba z dne 16. septembra 2008 (C-288/07, ZOdl., str. I-7203).

47 – Člen 8 zakona o pravni pomoči.