

V?c C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

v.

Finanzamt Klagenfurt

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

„DPH – Nárok na odpo?et dan? uhrazené na vstupu – Pojem ‚hospodá?ské ?innosti‘ – Okresní organizace politické strany – Propaga?ní ?innosti ve prosp?ch místních organizací strany – Výdaje související s t?mito ?innostmi p?evyšující p?íjmy“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Hospodá?ské ?innosti ve smyslu ?l. 4 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 4 odst. 1 a 2)

?lánek 4 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán tak, že ?innosti spo?ívající ve vn?jší propagaci provád?né organizací politické strany ?lenského státu nemohou být považovány za hospodá?skou ?innost. Z t?chto ?inností totiž neplyne pravidelný p?íjem, jelikož pravidelné p?íjmy pocházejí pouze z ve?ejných rozpo?t? a z poplatk? ?len? strany a vyrovnávají zejména ztráty, které vznikly ?inností spo?ívající ve vn?jší propagaci. T?mito ?innostmi spo?ívajícími v propagaci tak politická strana provádí komunika?ní ?innost v rámci uskute??ování svých politických cí? a jako politická organizace sm?ruje k rozši?ování svých názor?. Provád?ním t?chto ?inností však uvedená politická strana nep?sobí na žádném trhu.

(viz body 21, 23–24 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

6. ?íjna 2009 (*)

„DPH – Nárok na odpo?et dan? uhrazené na vstupu – Pojem ‚hospodá?ské ?innosti‘ – Okresní organizace politické strany – Propaga?ní ?innosti ve prosp?ch místních organizací strany – Výdaje související s t?mito ?innostmi p?evyšující p?íjmy“

Ve v?ci C?267/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Rakousko), ze dne 16. června 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 20. června 2008, v řízení

SPÖ Landesorganisation Kärnten

proti

Finanzamt Klagenfurt,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (zpravodaj), L. Bay Larsen a C. Toader, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malažek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. dubna 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Finanzamt Klagenfurt J. Wogrinem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Lacknerem, Rechtsanwalt,
- za českou vládu O. Patsopoulou, S. Trekli a V. Karra, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. července 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi SPÖ Landesorganisation Kärnten, jež je organizací rakouské socialistické strany ve spolkové zemi Korutany (dále jen „Landesorganisation“), a Finanzamt Klagenfurt ve věci daňového zacházení, z hlediska daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), s některými propagačními činnostmi vyvíjenými touto organizací ve prospěch okresních a místních organizací uvedené strany ve spolkové zemi Korutany během let 1988 až 2004.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 4 šesté směrnice o DPH zní takto:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

2. Mezi hospodá?ské ?innosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá ?innost producent?, obchodník? a poskytovatel? služeb v?etn? t?žební a zem?d?lské ?innosti a ?innosti p?i výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodá?skou ?innost se rovn?ž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.

[...]

5. Státy, kraje, [okresy], obce a jiné ve?ejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s ?innostmi nebo pln?ními, p?i nichž vystupují jako orgány ve?ejné správy, a to [an]i tehdy, vybírají-li v souvislosti s t?mito ?innostmi nebo pln?ními dávky, poplatky, p?ísp?vky ?i platby.

Vykonávají-li takové ?innosti nebo pln?ní, považují se nicmén? za osoby povinné k dani v souvislosti s t?mito ?innostmi ?i pln?ními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodá?ské sout?že.

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

4 Ustanovení § 1 zákona o politických stranách (Parteiengesetz), který má právní sílu ústavního zákona, stanoví:

„(1) Existence a pluralita politických stran jsou podstatnými náležitostmi demokratického uspo?ádání Rakouské republiky [?lánek 1 rakouské spolkové ústavy].

(2) K úkol?m politických stran pat?í spoluú?ast na tvorb? politické v?le.

[...]“

5 Podle § 6 zákona o da?ových zm?nách z roku 1975 (Abgabenänderungsgesetz 1975) se s politickými stranami v p?sobnosti da?ových p?edpis? uvedených v § 3 odst. 3 spolkového da?ového ?ádu (Bundesabgabenordnung) zachází jako s ve?ejnoprávními subjekty, pokud mají právní subjektivitu podle § 1 zákona o politických stranách.

6 Ustanovení § 2 zákona o dani z obratu z roku 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994) upravuje pojem „podnikatel“ a pojem „podnik“. Odstavec 3 tohoto paragrafu se týká ve?ejnoprávních subjekt?.

7 Podle uvedeného odstavce 3 ve?ejnoprávní subjekty vykonávají v zásad? obchodní nebo profesní ?innost, s výhradou výjimek, které nejsou v projednávaném p?ípad? relevantní, pouze v rámci svých obchodních organizací ve smyslu § 2 zákona o korpora?ní dani z roku 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988).

8 Ustanovení § 2 tohoto zákona definuje obchodní organizaci ve?ejnoprávního subjektu následovn?:

„(1) Obchodní organizaci ve?ejnoprávního subjektu p?edstavuje každá organizace, která

- je hospodářsky nezávislá a
- vykonává výlučnou nebo převážnou soustavnou hospodářsky významnou hospodářskou činnost soukromé povahy a
- slouží cílem získávání příjmů nebo, v případě neúčasti na obecných hospodářských vztazích, jiných hospodářských výhod a
- není činná v oblasti zemědělství nebo lesního hospodářství (§ 21 zákona o dani z příjmů z roku 1988 [Einkommensteuergesetz 1988]).

Dosahování zisku není nezbytné. Činnosti organizace jsou stále považovány za obchodní činnost. [...]

(4) Obchodní organizace má neomezenou daňovou povinnost i v případě, že je sama veřejnoprávním subjektem.

(5) O hospodářskou činnost soukromé povahy ve smyslu odstavce 1 se nejedná, pokud činnost spadá převážně do výkonu veřejné správy (veřejná služba). O výkon veřejné správy jde zejména tehdy, pokud jde o plnění, které je jejich příjemce povinen využít na základě povinnosti vyplývající ze zákona nebo jiných předpisů.“

Spor v prvodním řízení a předběžné otázky

9 Žalobu v prvodním řízení podala Landesorganisation. Tato organizace, která má právní subjektivitu, prováděla některé činnosti pro okresní a místní organizace, které jsou jí podřízené, v oblasti práce s veřejností, propagace a informací, a sice činnosti, které jsou označovány jako „vnější propagace“. Nakupovala zejména propagační materiály před volbami, které poté předávala a fakturovala jednotlivým okresním a místním organizacím podle jejich potřeb, a pořádala každoroční ples SPÖ.

10 Mezi účastníky prvodního řízení je sporné, zda má být Landesorganisation považována za osobu povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice o DPH v rámci svých činností spočívajících ve vnější propagaci pro podřízené organizace, tudíž zda má nárok na odpočet DPH na vstupu, kterou v této souvislosti uhradila.

11 Podle zjištění předkládajícího soudu pocházely příjmy získané Landesorganisation mezi rokem 1998 a rokem 2004 především z využívání služeb okresním a místním organizacím, jakož i z prodeje vstupného na každoroční ples SPÖ. Naproti tomu pouze malá část výdajů Landesorganisation byla využívána podřízeným organizacím. Podřízené organizace se podílejí na výdajích Landesorganisation v závislosti na svých možnostech – aniž by existovala předem stanovená pravidla, která se mají dodržovat – což vede k tomu, že Landesorganisation musí nést největší část nákladů vynaložených v rámci dotčené propagační činnosti. Ztráty, které z toho vznikaly, mohly být vyrovnány penězi pocházejícími z příspěvků z veřejného rozpočtu, členských příspěvků, poplatků vybíraných od členů strany a darů.

12 Až od roku 2004 byly okresním organizacím účtovány služby, které nebylo možno přiřadit konkrétnímu příjemci, ve formě takzvaného poplatku „za public relations“. Výše tohoto poplatku závisela jednak na počtu členů strany v každém okrese, a jednak na počtu zvolených poslanců pocházejících z tohoto okresu.

13 Za těchto podmínek se Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, rozhodl přerušit

řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Je třeba čl. 4 odst. 1 šesté směrnice [o DPH] vykládat tak, že se „vnější propagace“ (Außenwerbung) právně samostatné okresní organizace politické strany (zřízené na úrovni spolkové země) ve formě práce s veřejností, informační činnosti, pořádání stranických akcí, dodávání propagačních materiálů místním organizacím, jakož i organizace a uspořádání každoročního plesu („SPÖ-Ball“) musí považovat za hospodářskou činnost, pokud jsou dosaženy příjmy (částecným) využíváním výdajů na „vnější propagaci“ rovněž právně samostatným odnožím strany (okresním organizacím atd.), jakož i ze vstupného na uvedený ples?
- 2) Je při posouzení, zda se jedná o „hospodářskou činnost“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice [o DPH], k újmě, že se činnosti uvedené v otázce 1 „odráží“ ve fungování okresní organizace, která z nich tak má prospěch? Z povahy věci vyplývá, že v rámci těchto činností je vždy – ne-li předsnostně, pak nicméně jako nutný vedlejší úinek – souasně propagována také strana jako taková, jakož i její programy a její cíle.
- 3) Dá se ještě hovořit o „hospodářské činnosti“ ve výše uvedeném smyslu, pokud výdaje vynaložené na „vnější propagaci“ trvale vícenásobně přesahují příjmy dosažené z těchto činností využíváním těchto výdajů a pořádáním plesů?
- 4) Jedná se o „hospodářskou“ činnost i tehdy, pokud využívání výdajů neprobíhá podle bezprostředně patrných hospodářských kritérií (např. určení nákladů v závislosti na tom, kdo je způsobil, nebo kdo z nich má prospěch) a v podstatě je ponecháno na rozhodnutí místních organizací, zda a v jakém rozsahu se podílejí na nákladech okresní organizace?
- 5) Jedná se o „hospodářskou činnost“ i tehdy, pokud využívání propagačních služeb místním organizacím probíhá ve formě poplatku, jehož výše závisí jednak na počtu členů místní organizace, a jednak na počtu jí vyslaných poslanců?
- 6) Musejí být pro posouzení, zda se jedná o hospodářskou činnost, považovány za hospodářské výhody příspěvky z veřejného rozpočtu (jako například režim financování politických stran spolkové země Korutany), z nichž se neodvádí žádná daň z obrátu?
- 7) Jestliže by „vnější propagace“ jako taková měla představovat hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice [o DPH]: brání okolnost, že práce s veřejností a volební propagace patří ke stěžejní oblasti činnosti politických stran a tvoří podmínku *sine qua non* k prosazení politických cílů a programů, tomu, aby tyto činnosti byly kvalifikovány jako „hospodářské činnosti“?
- 8) Jsou činnosti prováděné odvolatelkou a kvalifikované jako „vnější propagace“ srovnatelné s činnostmi vykonávanými reklamními agenturami ve smyslu přílohy D [bodů] 10 šesté směrnice [o DPH] a mohou jim odpovídat svým obsahem? V případě kladné odpovědi na tuto otázku, může být rozsah těchto činností s přihlédnutím k dané struktuře příjmů a výdajů existující v rozhodné době kvalifikován jako „nezanedbatelný“?“

K předběžným otázkám

- 14 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice o DPH musí být vykládán tak, že činnosti spočívající ve vnější propagaci prováděné organizací politické strany členského státu musejí být považovány za hospodářskou činnost.
- 15 Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice o DPH se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv

osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 této úmluvy, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Tento pojem „hospodářské činnosti“ je vymezen v uvedeném odstavci 2 tak, že zahrnuje veškerou činnost producenta, obchodníka a poskytovatele služeb, a zejména činnosti spočívající ve využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

16 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že ačkoliv člunek 4 šesté směrnice o DPH stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se toto ustanovení pouze na činnosti, které mají hospodářskou povahu (viz rozsudky ze dne 26. června 2007, T-Mobile Austria a další, C-284/04, Sb. rozh. s. I-5189, bod 34, jakož i Hutchison 3G a další, C-369/04, Sb. rozh. s. I-5247, bod 28).

17 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že analýza definic pojmu „osoba povinná k dani“ a „hospodářská činnost“ ukazuje rozsah působnosti pojmu „hospodářská činnost“, jakož i objektivní povahu tohoto pojmu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky (viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Sb. rozh. s. I-1751, bod 47; výše citovaný T-Mobile Austria a další, bod 35, jakož i výše citovaný Hutchison 3G a další, bod 29).

18 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení činnost vykonávaná Landesorganisation spočívala v provádění práce s veřejností, informační činnosti, pořádání stranických akcí, dodávání propagačních materiálů jiným organizacím SPÖ a v pořádání každoročního plesu.

19 V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že základ daně při poskytování služeb tvoří vše, co je přijato jako protiplnění za poskytnutou službu, a služba je tedy zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním. Z toho plyne, že poskytování služeb je prováděno „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice o DPH, a je tudíž zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, body 13 a 14, jakož i výše citovaná judikatura).

20 Zadruhé je třeba upřesnit, že v rámci čl. 4 odst. 2 šesté směrnice o DPH se pojem „využívání“ v souladu s požadavky zásady neutrality společného systému DPH vztahuje na všechny operace bez ohledu na jejich právní formu, jejichž účelem je získávání pravidelného příjmu z dotčeného majetku (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 48, a ze dne 21. října 2004, BBL, C-8/03, Sb. rozh. s. I-10157, bod 36).

21 V tomto ohledu je třeba uvést, že činnost dotčená v původním řízení, tak jak je popsána v bodě 18 tohoto rozsudku, spočívá v propagaci. V projednávaném případě přitom z tohoto využívání neplyne pravidelný příjem.

22 Je totiž třeba konstatovat, že aby mohla SPÖ stále vykonávat své činnosti, je financována prostřednictvím příspěvků z veřejného rozpočtu v souladu s rakouským zákonem o financování politických stran, z různých darů a z poplatků placených členy této strany.

23 Pravidelné příjmy pocházejí tudíž pouze z veřejných rozpočtů a z poplatků členů uvedené strany, přičemž tyto příjmy vyrovnávají zejména ztráty, které vznikly činností dotčenou v původním řízení.

24 Tímto činnostmi tak SPÖ provádí komunikační činnost v rámci uskutečňování svých politických cílů a jako politická organizace směřuje k rozšiřování svých názorů. Konkrétněji činnost SPÖ, prostřednictvím zejména Landesorganisation, spočívá v působení k formování

politické v?le za ú?elem podílení se na výkonu politické moci. Provád?ním této ?innosti však SPÖ nep?sobí na žádném trhu.

25 V d?sledku toho ?innost dot?ená v p?vodním ?ízení nem?že p?edstavovat hospodá?skou ?innost ve smyslu ?l. 4 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice o DPH.

26 S ohledem na výše uvedené je t?eba odpov?d?t, že ?l. 4 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice o DPH musí být vykládán tak, že ?innosti spo?ívající ve vn?jší propagaci provád?né organizací politické strany ?lenského státu nemohou být považovány za hospodá?skou ?innost.

K náklad?m ?ízení

27 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (druhý senát) rozhodl takto:

?lánek 4 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém daní z p?idané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán tak, že ?innosti spo?ívající ve vn?jší propagaci provád?né organizací politické strany ?lenského státu nemohou být považovány za hospodá?skou ?innost.

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina.