

C?267/08. sz. ügy

SPÖ Landesorganisation Kärnten

kontra

Finanzamt Klagenfurt

(az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – Az el?zetesen felszámított HÉÁ-ra vonatkozó adólevonási jog – A »gazdasági tevékenység« fogalma – Politikai párt körzeti szervezete – A párt helyi szervezeteinek javára végzett hirdetési tevékenység – Az e tevékenységhez kapcsolódó, a bevételeket meghaladó kiadások”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében vett gazdasági tevékenységek

(77/388 tanácsi irányelv, 4. cikk, (1) és (2) bekezdés)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (1) és (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam egyik politikai pártjának szekciója által végzett küls? hirdetési tevékenység nem min?sül gazdasági tevékenységnek. Az ilyen tevékenységek ugyanis nem teszik lehetővé tartósnak min?síthető bevételek elérését, mivel a kizárólag közfinanszírozásból és a párt tagjainak tagdíjaiból származó tartósnak min?síthető bevételek fedezik a küls? hirdetési tevékenységből ered? veszteségeket. Ily módon e hirdetési tevékenységek által valamely politikai párt a politikai célkit?zéseinek megvalósítása keretében végez kommunikációs tevékenységet, amely eszméinek politikai szervezetként történ? terjesztésére irányul. E tevékenységek gyakorlása során a szóban forgó párt semmiféle piacon nincs jelen.

(vö. 21., 23., 24. pont és a rendelkez? rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2009. október 6.(*)

„HÉA – Az el?zetesen felszámított HÉA-ra vonatkozó adólevonási jog – A »gazdasági tevékenység« fogalma – Politikai párt körzeti szervezete – A párt helyi szervezeteinek javára végzett hirdetési tevékenység – Az e tevékenységhez kapcsolódó, a bevételeket meghaladó

kiadások"

A C-267/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Ausztria) a Bírósághoz 2008. június 20-án érkezett, 2008. június 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **SPÖ Landesorganisation Kärnten**

és

a **Finanzamt Klagenfurt**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (előadó), L. Bay Larsen és C. Toader bírák,

előtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: K. Malaszkiewicz tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. április 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Finanzamt Klagenfurt képviselőjében J. Wogrin, meghatalmazotti minőségben, segítette: G. Lackner Rechtsanwalt,
- a görög kormány képviselőjében O. Patsopoulou, S. Trekli és V. Karra, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2009. július 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik HÉA-irányelv) 4. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet az SPÖ Landesorganisation Kärnten, az osztrák szocialista párt karintiai tartományi szekciója (a továbbiakban: Landesorganisation), és a Finanzamt Klagenfurt között a szekció által a szóban forgó párt Karintia tartománybeli körzeti és helyi szervezetei számára 1988 és 2004 között folytatott bizonyos hirdetési tevékenységek hozzáadottértékadójaival (a továbbiakban: HÉA) kapcsolatos adójogi elbírás tárgyában folyamatban lévő eljárásban

terjesztették el?.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik HÉA-irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek minősül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

(5) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és közintézmények nem minősülnek adóalannak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illetően adóalannak minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.

[...]”

A nemzeti szabályozás

4 A pártokról szóló osztrák törvény (Parteiengesetz) 1. §-ának alkotmányrangú rendelkezése a következőket írja el?:

„(1) A politikai pártok léte és sokfélesége az Osztrák Köztársaság demokratikus rendjének lényeges alkotórésze [az osztrák szövetségi alkotmány 1. cikke].

(2) A politikai pártok feladatai közé tartozik a közreműködés a politikai akaratképzésben.

[...]”

5 Az adók módosításáról szóló 1975. évi osztrák törvény (Abgabenänderungsgesetz 1975) 6. §-a értelmében a politikai pártokat az adózás rendjéről szóló osztrák szövetségi törvény (Bundesabgabenordnung) 3. §-ának (3) bekezdésében foglalt adózási szabályok alkalmazásában úgy kell kezelni, mint a közjogi szervezeteket, ha a pártokról szóló törvény 1. §-a értelmében jogi személyiséggel rendelkeznek.

6 Az forgalmi adóról szóló 1994. évi osztrák törvény (Umsatzsteuergesetz 1994) 2. §-ának rendelkezése határozza meg a vállalkozó és a vállalkozás fogalmát. E § (3) bekezdése a közjogi szervezetekre vonatkozik.

7 A szóban forgó (3) bekezdés értelmében a közjogi szervezetek fűszabály szerint a társasági adóról szóló 1988. évi törvény (Körperschaftsteuergesetz 1988) 2. §-a értelmében vett

kereskedelmi jelleg? intézményeik keretein belül folytatnak kereskedelmi vagy szakmai tevékenységet, a jelen ügyben nem releváns kivételektől eltekintve.

8 E törvény 2. §a a következőként határozza meg a közjogi szervezetek kereskedelmi intézményeit:

„(1) Közjogi szervezet kereskedelmi intézményének minősül minden olyan szerv, amely

– gazdaságilag önálló, és

– kizárólag vagy elsődlegesen magánjellegű tartós és jelentős gazdasági tevékenységet végez, és

– amely bevételszerzésre, illetve az általános kereskedelmi forgalomban való részvétel hiányában más gazdasági elnyerszerzésre irányul és

– a mezőgazdasági vagy erdőgazdálkodási ágazaton kívüli (a jövedelemadóról szóló 1988. évi törvény [Einkommensteuergesetz 1988] 21. cikke).

A nyereségszerzési cél nem szükséges. A szerv tevékenysége mindig kereskedelmi intézményi tevékenységnek minősül.

[...]

(4) A kereskedelmi jellegű intézmény akkor is teljes körű adókötelezettség alá tartozik, ha maga az intézmény közjogi szervezet

(5) Az (1) bekezdés értelmében nem magánjellegű gazdasági tevékenység az, amely elsődlegesen a közhatalom gyakorlásához kapcsolódik (közhatalmi tevékenység). A közhatalom gyakorlását különösen akkor kell feltételezni, ha olyan szolgáltatásokról van szó, amelyek igénybevételére a szolgáltatás igénybe vevője törvényi vagy hatósági utasítás alapján köteles.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

9 Az alapügyben a keresetet a Landesorganisation nyújtotta be. E szekció jogi személyiséggel rendelkezik, és bizonyos tevékenységeket végzett az alárendeltségébe tartozó körzeti és helyi szekcióknak a közönségkapcsolatok, a hirdetés és az információ területén, amely tevékenységek „külső hirdetésnek” minősülnek. A Landesorganisation elsősorban hirdetési anyagokat vásárolt a választások előtt, amelyeket számla ellenében a különböző körzeti és helyi szervezetek rendelkezésére bocsátott, igényeik szerint, és minden évben megszervezte az SPÖ bálját.

10 Az alapeljárás felei nem értenek egyet annak kérdésében, hogy a Landesorganisation a hatodik HÉA-irányelv értelmében vett adóalany-e az alárendelt szekciók számára végzett külső hirdetési tevékenység tekintetében, tehát jogosult-e az elzetiesen felszámított HÉA levonására.

11 A kérdést elterjesztő bíróság megállapításai szerint a Landesorganisation az 1998. és az 2004. év között elért bevételei elsősorban a szolgáltatásoknak a körzeti és helyi szervezetek részére történő továbbszámolásából, valamint az évenkénti SPÖ-bál szervezése során szedett belépődíjakból származtak. Ezzel szemben a Landesorganisation kiadásait csak kis részben számlázták tovább az alárendelt szervezeteknek. Ez utóbbiak lehetőségeiktől függően részt vállaltak a Landesorganisation kiadásaiból – anélkül, hogy létezne erre vonatkozó, tiszteletben tartandó szabályozás –, ami oda vezetett, hogy a Landesorganisationnak magának kellett viselnie a szóban forgó hirdetési tevékenységből származó kiadások nagyobb részét. Az ebből származó

veszteségeket a párttámogatásokból, a párttagok tagdíjaiból, az ez utóbbiak által befizetett összegekből, illetve adományokból fedezték.

12 Csak a 2004. évtől történt, hogy az olyan szolgáltatásokat, amelyeket nem lehetett konkrétan valamely igénybevevőhöz hozzárendelni „nyilvánossági hozzájárulásnak” nevezett hozzájárulás formájában számlázták ki a körzeti szervezeteknek. E hozzájárulás összege egyrészt az adott körzet párttagjainak számához, másrészt az adott körzetből delegált parlamenti képviselők számához igazodott.

13 Ilyen körülmények között az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik [HÉA] irányelv 4. cikkének (1) bekezdését, hogy valamely politikai párt jogilag önálló tartományi szervezete által folytatott »külső hirdetés« (Außenwerbung), amely közönségkapcsolati tevékenység, tájékoztatási tevékenység, pártrendezvények lebonyolítása, a körzeti szervezetek részére hirdetési anyagok szállítása és évente megrendezésre kerülő bál (SPÖ-bál) szervezése és megrendezése formájában nyilvánul meg, gazdasági tevékenységnek tekintendő, ha ezzel összefüggésben a szervezet a »külső hirdetés« kiadásainak a párt jogilag szintén önálló tagszervezetei (körzeti szervezetek stb.) részére (részben történő) továbbszámlázásából és a bál lebonyolításából származó belépődíjakból bevételre tesz szert?

2) A hatodik [HÉA] irányelv 4. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmében vett »gazdasági tevékenység« megítélése keretében hátrányosnak minősül-e, ha az 1.) kérdésben megjelölt tevékenységek »visszatükrözendők« a tartományi szervezetre és így ennek érdekét is szolgálják? A dolog természetéből következő, hogy e tevékenységek keretében a pártot mint olyat, valamint annak politikai céljait és nézeteit is mindig hirdetik, még ha nem is elődegesen, de szükségszerű mellékhatásként.

3) Lehet-e még a fenti értelemben »gazdasági tevékenységről« beszélni, ha a »külső hirdetés« kiadásai tartósan többszörösen meghaladják az e tevékenységből származó, a kiadások továbbszámlázásával és a bál megrendezésével elért bevételeket?

4) Fennáll-e »gazdasági tevékenység« akkor is, ha a kiadások továbbszámlázására nem közvetlenül felismerhető gazdasági szempontok alapján kerül sor (például a költségek hozzárendelése azok okozása vagy a haszon alapján), és lényegében az alárendelt szervezetek mérlegelésére van bízva, hogy hozzájárulnak-e, és ha igen, milyen mértékben, a tartományi szervezet kiadásaihoz?

5) Fennáll-e »gazdasági tevékenység« akkor is, ha a hirdetési szolgáltatások továbbszámlázása az alárendelt szervezetek felé olyan hozzájárulás formájában történik, amelynek mértéke egyrészt az érintett alárendelt szervezet tagjainak számától, másrészt az alárendelt szervezet által delegált képviselők számától függ?

6) Nem kell-e az adóköteles ellenértékhez tartozó állami támogatásokat (mint például a Kärntner Parteiförderungsgesetz [a pártok támogatásáról szóló karintiai törvény] alapján nyújtott párttámogatást) ugyanígy gazdasági előnyként figyelembe venni azon kérdés eldöntésénél, hogy gazdasági tevékenységről van-e szó?

7) Ha az úgynevezett »külső hirdetés«, elkülönítetten szemlélve, a hatodik [HÉA] irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében gazdasági tevékenységnek minősülne: kizárja-e e tevékenység »gazdasági tevékenységnek« minősítését az a körülmény, hogy a közönségkapcsolati

tevékenység és a választási hirdetések a politikai pártok tevékenységének lényegi területéhez tartoznak, és nélkülözhetetlen feltételt jelentenek a politikai célok és tartalmak megvalósításához?

8) A fellebbezés által nyújtott, »külső hirdetésként« megjelölt tevékenységek olyan jellegűek, amelyek összehasonlíthatók a hatodik [HÉA] irányelv D. mellékletében (a 10. pontban) szereplő, reklámügynökségek által folytatott tevékenységgel, illetve tartalmukat tekintve megfelelnek ennek? Ha a kérdésre igenlő válasz adandó, tekinthető-e a folytatott tevékenységek terjedelme »nem elhanyagolhatónak« a fellebbezéssel érintett időszakban fennálló bevétel/kiadás szerkezet mellett?

Az elzáró döntéshozatalra terjesztett kérdések?

14 A kérdéseket elterjesztő bíróság kérdéseivel, amelyeket együtt indokolt vizsgálni, lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik HÉA-irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy valamely tagállam egyik politikai pártjának szekciója által végzett külső hirdetési tevékenység gazdasági tevékenységnek minősül.

15 A hatodik HÉA-irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében adóalany az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A „gazdasági tevékenység” fogalmát a hivatkozott (2) bekezdés úgy határozza meg, hogy ez a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét, többek között a bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

16 E tekintetben rá kell mutatni, hogy bár a hatodik HÉA-irányelv 4. cikke nagyon tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, e rendelkezés kizárólag a gazdasági jellegű tevékenységekre vonatkozik (lásd a C-284/04. sz., T-Mobile Austria és társai ügyben 2007. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-5189. o.] 34. pontját, valamint a C-369/04. sz., Hutchison 3G és társai ügyben 2007. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-5247. o.] 28. pontját).

17 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik továbbá, hogy az adóalany és a gazdasági tevékenység fogalmainak elemzése nyilvánvalóvá teszi a gazdasági tevékenység fogalmának tág és objektív jellegét olyan értelemben, hogy az magát a tevékenységet veszi alapul, függetlenül annak céljától és eredményétől (lásd különösen a 223/03. sz. University of Huddersfield ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1751. o.] 47. pontját, a fent hivatkozott T-Mobile Austria és társai ügyben hozott ítélet 35. pontját, valamint a fent hivatkozott Hutchison 3G és társai ügyben hozott ítélet 29. pontját).

18 Az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben a Landesorganisation által végzett tevékenység közönségkapcsolati, tájékoztatói és rendezvényszervezési tevékenység gyakorlásában, valamint az SPÖ egyéb szekciói részére hirdetési anyagok szállításában, és az évente megrendezésre kerülő bal megrendezésében állt.

19 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy valamely szolgáltatásnyújtás adóalapját a nyújtott szolgáltatásért kapott ellenérték képezi, következésképpen nem adóztatható a szolgáltatásnyújtás, ha közvetlen kapcsolat van a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között. Ebből következik, hogy ha a szolgáltatást a hatodik HÉA-irányelv 2. cikke 1. pontjának értelmében csak akkor nem visszterhesen nyújtották, tehát csak akkor nem adóztatható, ha olyan jogviszony áll fenn a szolgáltatás nyújtója és címzettje között, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatásnyújtásra kerül sor, amelyben a szolgáltatás nyújtója által kapott díjazás a címzettnek nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét alkotja (a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-743. o.] 13. és 14. pontja, valamint a hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 Másodsorban hangsúlyozni kell, hogy a hatodik HÉA-irányelv 4. cikke (2) bekezdésének keretében a „hasznosítás” fogalma a közös HÉA-rendszer semlegessége követelményének megfelelően minden olyan ügyletre vonatkozik, tekintet nélkül azok jogi formájára, amely bevétel elérése érdekében javak tartós hasznosítását foglalja magában (lásd ebben az értelemben a C-77/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-4295. o.] 48. pontját és a C-8/03. sz. BBL-ügyben 2004. október 21-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-10157. o.] 36. pontját).

21 E tekintetben ki kell emelni, hogy az alapügyben szereplő tevékenységet, amint az a jelen ítélet 18. pontjában bemutatásra került, hirdetési ügyletek alkotják. Márpedig a jelen ügyben ez a hasznosítás nem teszi lehetővé tartósan minősíthető bevételek elérését.

22 Meg kell ugyanis állapítani, hogy az SPÖ-t a célból, hogy tevékenységeinek folyamatoságát lehetővé lehessen tenni, a politikai pártok támogatásáról szóló osztrák törvénnyel összhangban köztámogatás formájában, különböző adományokból, illetve az e párt tagjai által fizetett tagdíjakból finanszírozzák.

23 Következésképpen a tartósan minősíthető bevételek kizárólag közfinanszírozásból és e párt tagjainak tagdíjaiból származnak, és különösen e bevételek fedezik az alapügyben szereplő tevékenységben eredő veszteségeket.

24 Ily módon e tevékenységek által az SPÖ politikai célkitűzéseinek megvalósítása keretében végez kommunikációs tevékenységet, amely eszméinek politikai szervezetként történő terjesztésére irányul. Közelebbre, az SPÖ-nek különösen a Landesorganisation közvetítésével végzett tevékenysége a politikai akarat formálásához történő hozzájárulás, azzal a céllal, hogy részt vehessen a politikai hatalom gyakorlásában. E tevékenység gyakorlása során az SPÖ semmiféle piacon nincs jelen.

25 Következésképpen az alapügyben szereplő tevékenység nem minősül a hatodik HÉA-irányelv 4. cikke (1) és (2) bekezdésének értelmében vett gazdasági tevékenységnek.

26 A fentiekre figyelemmel azt a választ kell adni, hogy a hatodik HÉA-irányelv 4. cikke (1) és (2) bekezdésének második mondatát úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam egyik politikai pártjának szekciója által végzett külső hirdetési tevékenység nem minősül gazdasági tevékenységnek.

A költségekről

27 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 4. cikke (4) és (2) bekezdésének második mondatát úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam egyik politikai pártjának szekciója által végzett külső hirdetési tevékenység nem minősül gazdasági tevékenységnek.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.