

Byla C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

prieš

Finanzamt Klagenfurt

(Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Sąvoka „ekonominė veikla“ – Politinės partijos regioninė organizacija – Partijos vietos organizacijoms naudinga reklamos veikla – Su šia veikla susijusios pajamos viršijančių išlaidos“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Ekonominės veiklos sąvoka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalių prasme

(Tarybos direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 ir 2 dalys)

Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 4 straipsnio 1 ir 2 dalys turi būti aiškinamos taip, kad išorės reklamos veikla, kuri vykdo valstybės narės politinės partijos organizacija, neturi būti laikoma ekonomine veikla. Iš tiesų ši veikla neleidžia gauti nuolatinių pajamų, o vienintelės nuolatinės pajamos gaunamos iš valstybės finansavimo ir šios partijos narių našų ir būtų skirtos nuostoliams, patirtiems vykstant išorės reklamos veiklai, padengti. Šia reklamos veikla politinė partija vykdo komunikacijos veiklą, siekdama politinių tikslų ir skleisdama savo, kaip politinės organizacijos, idėjas. Vykdydama šią veiklą politinė partija nedalyvauja jokiame rinkoje.

(žr. 21, 23 ir 24 punktus bei rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. spalio 6 d.(*)

„PVM – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Sąvoka „ekonominė veikla“ – Politinės partijos regioninė organizacija – Partijos vietos organizacijoms naudinga reklamos veikla – Su šia veikla susijusios pajamos viršijančių išlaidos“

Byloje C-267/08

dėl *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt* (Austrija) 2008 m. birželio 16 d. Nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2008 m. birželio 20 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

SPÖ Landesorganisation Kärnten

prieš

Finanzamt Klagenfurt,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai J. C. Bonichot, J. Makarczyk (pranešėjas), L. Bay Larsen ir C. Toader,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorius K. Malašek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. balandžio 23 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Finanzamt Klagenfurt*, atstovaujamos J. Wogrin, padedamo advokato G. Lackner,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos O. Patsopoulou, S. Trekli ir V. Karra,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2009 m. liepos 9 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji PVM direktyva) 4 straipsnio 1 ir 2 dalių išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, kuri yra Austrijos socialdemokratų partijos regioninė organizacija Karintijos federalinėje žemėje (toliau – *Landesorganisation*), ir *Finanzamt Klagenfurt* dėl šios organizacijos reklamos šios partijos regioninei ir vietinei organizacijai naudai Korintijos federalinėje žemėje nuo 1988 m. iki 2004 m. vertinimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atžvilgiu.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnis suformuluotas taip:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kuri ekonominė veikla, nurodyta 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominė veikla apima visoki gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei ūkinių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

<...>

5. Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jos renka rinkliavas, moka už paslaugas, mokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius.

Tačiau kai jos vykdo tokią veiklą ar sandorius, jos turi būti laikomos apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją.

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

4 Konstitucijos rangą turinčio Partijų įstatymo (Parteiengesetz) 1 straipsnyje numatyta:

„1. Politinių partijų egzistavimas ir ūkinių ūkinių yra pagrindinė Austrijos Respublikos demokratinės santvarkos sudėtinė dalis (Austrijos Federalinės konstitucijos 1 straipsnis).

2. Vienas iš politinių partijų uždavinių yra dalyvavimas formuojant politinę valią.

<...>“

5 Pagal 1975 m. Mokesčių įstatymo pakeitimo įstatymo (Abgabenänderungsgesetz 1975) 6 straipsnį Federalinio mokesčių kodekso (Bundesabgabenordnung) 3 straipsnio 3 dalyje aprašytų mokesčių nuostatų taikymo srityje politinės partijos laikomos viešosios teisės reglamentuojamomis organizacijomis, jei jos pagal Partijų įstatymo 1 straipsnį yra teisiškai savarankiškos.

6 1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz) 2 straipsnyje apibrėžiamos monininko ir monų savybės. Šio straipsnio 3 dalis susijusi su viešosios teisės subjektais.

7 Pagal šio 3 dalį viešosios teisės subjektai, išskyrus šiuo atveju nereikšmingas išimtis, komercine arba profesine veikla užsiima tik per savo komercines mones 1988 m. Pelnų mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz 1988) 2 straipsnio prasme.

8 Šio įstatymo 2 straipsnyje viešosios teisės subjekto komercinė monė apibrėžta taip:

„1. Viešosios teisės subjekto komercinė monė yra bet kuri monė, kuri yra:

– ekonomiškai savarankiška ir

– išimtinai arba didžia dalimi nuolat privačiai užsiima ekonominiu požiūriu reikšminga

ekonominė veikla, ir

– siekia pajam? arba, jei nedalyvauja bendruosiuose ekonominiuose santykiuose, kitos ekonomin?s naudos, ir

– nevykdo jokios veiklos žem?s ar mišk? ?kio srityje (1998 m. Pajam? mokes?io ?statymo (Einkommensteuergesetz 1988) 21 straipsnis).

Nereikalaujama, kad b?t? siekiama pelno. Subjekto veikla visuomet laikoma komercine.

<...>

4. Komercin? ?mon? neribotai apmokestinama ir tuomet, kai ji pati yra viešosios teis?s subjektas.

5. Veikla nelaikoma priva?ia ekonomine veikla 1 dalies prasme, jei ja didžia dalimi ?gyvendinamos valstybin?s valdžios funkcijos (viešoji ?mon?). Viešosios valdžios funkcijos vykdomos vis? pirma tuomet, kai jos teikiamas paslaugas paslaug? gav?jas privalo priimti pagal ?statym? arba valstybin?s valdžios institucijos nurodym?."

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

9 Ieškin? pagrindin?je byloje pareišk? *Landesorganisation*. Ši organizacija, turinti juridinio asmens status?, vykdo tam tikr? veikl? jai pavaldži? regionini? ir vietos organizacij? atžvilgiu vieš?j? ryši?, reklamos ir informacijos srityse, kuri kvalifikuojama kaip „išorin? reklama“. Be kita ko, ji nupirko reklamin? medžiag? prieš rinkimus, kuri? išrašiusi s?skaitas fakt?ras paskirst? ?vairioms regionin?ms ir vietos organizacijoms pagal poreikius, ir kiekvienais metais organizavo SPÖ pokyl?.

10 Šalys pagrindiniame procese nesutaria d?l klausimo, ar *Landesorganisation* turi b?ti laikoma apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios PVM direktyvos prasme išorin?s reklamos, skirtos pavaldžioms organizacijoms, veiklos atžvilgiu ir ar ji turi teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM šiame kontekste.

11 Pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo išvadas *Landesorganisation* pajamos nuo 1998 m. iki 2004 m. buvo gaunamos iš esm?s pateikiant s?skaitas fakt?ras už paslaugas regionin?ms ir vietos organizacijoms bei iš biliet? ? SPÖ pokyl? pardavimo. Tačiau tik maža *Landesorganisation* išlaid? dalis buvo nurodoma pavaldžioms organizacijoms pateiktose saskaitose fakt?rose. Pastarosios prisid?davo prie *Landesorganisation* išlaid? tiek, kiek gal?jo – nes n?ra nustatyt? taisykl?, kuri? reikia laikytis – tai ?pareigojo *Landesorganisation* pa?i? padengti didži?j? išlaid?, susijusi? su aptariama reklamos veikla, dal?. Atsirad? nuostoliai gal?jo b?ti padengti iš valstyb?s subsidij?, nari? ?naš?, j? ?mok? ir auk? pinig?.

12 Tik nuo 2004 m. paslaugos, kurios negal?jo b?ti priskirtos konkre?iam gav?jui, buvo nurodomos s?skaitose fakt?rose regionin?ms organizacijoms kaip „vieš?j? ryši?“ mokestis. Mokes?io dydis priklaus?, pirma, nuo kiekvieno regiono partijos nari? skai?iaus ir, antra, nuo iš šio regiono išrinkt? parlamentar? skai?iaus.

13 Tokiomis aplinkyb?mis *Unabhängiger Finanzsenat* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios [PVM] direktyvos 4 straipsnio 1 dalis aiškintina taip, kad politin?s partijos teisiškai savarankiškos regionin?s organizacijos (?steigtos federalin?s žem?s lygmeniu) „išorin? reklama“ (*Außenwerbung*), vykdoma vieš?j? ryši?, informacin?s veiklos, partijos renginių organizavimo, reklamin?s medžiagos pristatymo vietos organizacijoms ir kasmetini? pokyli? (SPÖ-Ball

) organizavimo ir rengimo formomis, laikoma ekonomine veikla, jei pajamos gaunamos (iš dalies) nurodant „išorin?s reklamos“ išlaidas taip pat teisiškai savarankiškoms partijos strukt?roms (rajon? organizacijoms ir t. t.) pateikiamose s?skaitose fakt?rose ir iš biliet? ? š? pokyl? pardavimo?

2. Ar vertinimui, ar yra „ekonomin? veikla“ Šeštosios [PVM] direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dali? prasme, neigiamos ?takos tur?t? tai, kad pirmajame klausime nurodyta veikla b?t? „priskirta“ regioninei organizacijai ir d?l to b?t? naudinga ir jai? Taip jau yra, kad vykdan? šią veiklą, nors ir neakcentuojant, bet neišvengiamai visuomet reklamuojama ir partija, jos politiniai tikslai ir poži?riai.

3. Ar gali b?ti „ekonomin? veikla“ pirma nurodyta prasme, jei „išorin?s reklamos“ išlaidos nuolat kelis kartus viršija iš šios veiklos, nurodžius jas s?skaitose fakt?rose, gaunamas pajamas ir organizuojant pokyl? gaunamas pajamas?

4. Ar veikla yra „ekonominio“ pob?džio tuomet, jei išlaidos s?skaitose fakt?rose nurodomos ne pagal tiesiogiai atpaž?stamus finansinius kriterijus (pavyzdžiui, s?naud? priskyrimas atsakingam asmeniui arba vartotojui) ir iš esm?s vietos organizacijos gali laisvai nuspr?sti, ar jos padengs dalį regionini? organizac? išlaid? ir kiek?

5. Ar veikla taip pat yra „ekonominio pob?džio“ tuomet, kai reklamos paslaugos vietos organizacijoms s?skaitose fakt?rose nurodomos mokes?io forma, kurio dydis priklauso, pirma, nuo atitinkamos vietos organizacijos ?registruot? nari? skai?iaus ir, antra, nuo išrinkt? jos deputat? skai?iaus?

6. Ar sprendžiant klausim?, ar yra ekonominio pob?džio veikla, tokios valstyb?s subsidijos (pavyzdžiui, Karintijos federalin?s žem?s paramos partijoms sistema), už kurias nereikia mok?ti apyvartos mokes?io, turi b?ti laikomos ekonomine lengvata?

7. Jeigu vadinamoji „išorin? reklama“, vertinama atskirai, pagal Šeštosios [PVM] direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis b?t? ekonomin? veikla: ar tai, kad viešieji ryšiai ir rinkim? reklama yra pagrindin? politini? partij? veiklos sritis ir ?gyvendinant politinius tikslus bei programas yra *conditio sine qua non*, draudžia pripažinti šią veiklą „ekonomine veikla“?

8. Ar ieškov?s veikla, kvalifikuojama kaip „išorin? reklama“, yra tokia, kad gali b?ti prilyginama komercini? reklamos agent?r? vykdomai veiklai Šeštosios [PVM] direktyvos D priedo 10 [punkto] prasme ir (arba) atitikti jo turin?? Jei taip, ar šios veiklos mastas, esant nurodytai pajam? ir išlaid? strukt?rai nagrin?jamu laikotarpiu, gali b?ti laikomas „reikšmingu“?

D?l prejdicini? klausim?

14 Šiais prejdiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejdicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalys turi b?ti aiškinamos taip, kad išorin?s reklamos veikla, kuri? vykdo valstyb?s nar?s politin?s partijos organizacija, turi b?ti laikoma ekonomine veikla.

15 Pagal Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 1 dalį apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet kuris asmuo, savarankiškai vykdan?is bet kurioje vietoje bet kuri? ekonomin? veiklą, nurodyt? šio straipsnio 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Šio straipsnio 2 dalyje s?voka „ekonomin? veikla“ apima visoki? gamintoj?, prekiautoj? ir kit? paslaugas teikian?i? asmen? veiklą, ?skaitant materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatini? pajam?.

16 Šiuo klausimu reikia patikslinti, kad nors Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnis nustato labai

pla?i? PVM taikymo srit?, ši nuostata apima tik ekonominio pob?džio veikl? (žr. 2007 m. birželio 26 d. Sprendimo *T-Mobile Austria ir kt.*, C?284/04, Rink. p. I?5189, 34 punkt?; taip pat 2007 m. birželio 26 d. Sprendimo *Hutchison 3G ir kt.*, C?369/04, Rink. p. I?5247, 28 punkt?).

17 Taip pat iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokų apibrėžimų analizė parodo ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *University of Huddersfield*, C?223/03, Rink. p. I?1751, 47 punkt?; min?to sprendimo *T-Mobile Austria ir kt.* 35 punkt?; taip pat min?to sprendimo *Hutchison 3G ir kt.* 29 punkt?).

18 Iš prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo sprendimo matyti, kad pagrindinėje byloje *Landesorganisation* vykdo viešąją ryšių, informavimo, renginių organizavimo, reklaminės medžiagos pristatymo kitoms SPÖ organizacijoms ir kasmetinį pokylių rengimo veiklą.

19 Šiuo klausimu reikia pastebėti, kad, pirma, paslaugų teikimo apmokestinamąjį vertę sudaro visas atlygis už suteiktą paslaugą, todėl paslauga yra apmokestinama, tik jei egzistuoja tiesioginis ryšys tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio. Iš to matyti, kad paslauga suteikta „už atlygą“ Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme ir yra apmokestinama, tik jei tarp teikėjo ir gavėjo yra teisinis ryšys, kai įvykdoma abipusė prievolė, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui suteiktos paslaugos vertė (1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C?16/93, Rink. p. I?743, 13 ir 14 punktai bei nurodyta teismo praktika).

20 Antra, svarbu pabrėžti, kad, kalbant apie Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 2 dalį, „naudojimo“ sąvoka pagal bendros PVM sistemos neutralumo principo reikalavimus yra susijusi su visais sandoriais, kad ir kokia būtų jų teisinė forma, kuriais siekiama iš aptariamo turto gauti nuolatinį pajamą (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C?77/01, Rink. p. I?4295, 48 punkt? ir 2004 m. spalio 21 d. Sprendimo *BBL*, C?8/03, Rink. p. I?10157, 36 punkt?).

21 Šiuo klausimu svarbu priminti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla, aprašyta šio sprendimo 18 punkte, sudaryta iš reklamos sandorių. Tačiau šiuo atveju ši veikla neleidžia gauti nuolatinį pajamą.

22 Iš tiesų reikia konstatuoti, kad SPÖ, siekdama užtikrinti veiklos tęstinumą, yra finansuojama iš valstybės subsidijų pagal Austrijos nacionalinę politinę partijų finansavimo įstatymą, iš įvairių aukų ir šios partijos narių įnašų.

23 Todėl vienintelės nuolatinės pajamos gaunamos iš valstybės finansavimo ir šios partijos narių įnašų ir jos būtų skirtos nuostoliams, gautiems vykdyant pagrindinėje byloje aptariamą veiklą, padengti.

24 Taigi šitaip SPÖ vykdo komunikacijos veiklą, siekdama savo politinę tikslą ir skleisdama savo, kaip politinės organizacijos, idėjas. Konkrečiau kalbant, SPÖ veikla būtų per tarpininką *Landesorganisation* padeda formuoti politinę valią, siekiant dalyvauti įgyvendinant politinę valdžią. Tačiau vykdydama šią veiklą SPÖ nedalyvauja jokioje rinkoje.

25 Todėl pagrindinėje byloje aptariama veikla neturėtų būti laikoma ekonomine veikla Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalių prasme.

26 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, reikia atsakyti, kad Šeštosios PVM direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antrasis sakinyss turi būti aiškinamas taip, kad išorinės reklamos veikla, kurią vykdo valstybės narės politinės partijos organizacija, neturi būti laikoma ekonomine veikla.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

27 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 4 straipsnio 2 dalies pirmasis sakinyss turi būti aiškinamas taip, kad išorinės reklamos veikla, kuri vykdo valstybės narės politinės partijos organizacija, neturi būti laikoma ekonomine veikla.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.