

Lieta C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

pret

Finanzamt Klagenfurt

(Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

PVN – Ties?bas atskait?t samaks?to priekšnodokli – “Saimnieciskas darb?bas” j?dziens – Politiskas partijas re?ion?l? organiz?cija – Rekl?mas darb?bas par labu partijas viet?j?m organiz?cij?m – Ar š?m darb?b?m saist?tie ie??mumi, kas p?rsniedz izdevumus

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Saimniecisk? darb?ba Sest?s direkt?vas 4. panta 1. un 2. punkta noz?m?

(Padomes Direkt?vas 77/388 4. panta 1. un 2. punkts)

Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 4. panta 1. un 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ?r?j?s rekl?mas darb?bas, ko veic dal?bvalsts politisk?s partijas da?a, nav j?uzskata par saimniecisku darb?bu. Faktiski š?das darb?bas ne?auj g?t past?v?gus ien?kumus, vien?gie ie??mumi, kam ir past?v?gs raksturs, ir no publisk? finans?juma un min?t?s partijas biedru dal?bas maks?m, un tos it ?paši izmanto, lai segtu zaud?jumus, ko izraisa ?r?j?s rekl?mas darb?ba. T?d?j?di ar š?d?m rekl?mas darb?b?m politiska partija veic komunik?cijas darb?bas, ?stenojot savus politiskos m?r?us, kas v?rsti uz to, lai t? k? politiska organiz?cija izplat?tu savas idejas. Veicot šo darb?bu, min?t? politisk? partija tom?r nepiedal?s nek?d? tirg?.

(sal. ar 21., 23. un 24. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2009. gada 6. oktobr? (*)

PVN – Ties?bas atskait?t samaks?to priekšnodokli – “Saimnieciskas darb?bas” j?dziens – Politiskas partijas re?ion?l? organiz?cija – Rekl?mas darb?bas par labu partijas viet?j?m organiz?cij?m – Ar š?m darb?b?m saist?tie ie??mumi, kas p?rsniedz izdevumus

Lieta C-267/08

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt* (Austrija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2008. gada 16. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2008. gada 20. j?nij?, tiesved?b?

SPÖ Landesorganisation Kärnten

pret

Finanzamt Klagenfurt.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [C. W. A. Timmermans], tiesneši Ž. K. Bonišo [J. ?C. Bonichot], J. Makar?iks [J. Makarczyk] (referents), L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen] un K. Toadere [C. Toader],

?ener?ladvok?ts M. Pojarešs Maduru [M. Poiares Maduro],

sekret?rs K. Mala?eks [K. Mala?ek], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2009. gada 23. apr??a tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Finanzamt Klagenfurt* v?rd? – J. Vogrins [J. Wogrin], p?rst?vis, kam pal?dz G. Lakners [G. Lackner], *Rechtsanwalt*,
 - Grie?ijas vald?bas v?rd? – O. Pacopulu [O. Patsopoulou], S. Trekli [S. Trekli] un V. Karra [V. Karra], p?rst?vji,
 - Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – D. Triandafilu [D. Triantafyllou], p?rst?vis,
- noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2009. gada 9. j?lija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? PVN direkt?va”), 4. panta 1. un 2. punkta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, kas ir Austrijas Soci?listisk?s partijas Karintijas [*Carinthia*] feder?l?s zemes organiz?cija (turpm?k tekst? – “*Landesorganisation*”), un *Finanzamt Klagenfurt* par noteiktu rekl?mas darb?bu, ko š? sekcija veica no 1988. l?dz 2004. gadam uz min?t?s partijas apgabala un viet?jo organiz?ciju r??ina Karintijas feder?laj? zem?, aplikšanu ar nodok?iem no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”).

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopienu tiesiskais regul?jums

3 PVN Sestās direktīvas 4. pants ir formulēts šādi:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvā profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.

[..]

5. Valstis, reģionāls un vietējie pārvades iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darbījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes, pat ja tās šo darbību vai darbījumu sakarā ievieca nodokļus, iemaksas, ziedojumus vai maksājumus.

Tomēr, iesaistoties šādas darbības vai darbījumos, tās uzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz minētajām darbībām vai darbījumiem, ja to uzlikšana par personām, kas nav nodokļu maksātāji, radītu nozīmīgus konkurences traucējumus.

[..]”

Valsts tiesiskais regulējums

4 Politisko partiju likuma (*Parteiengesetz*), kam ir konstitucionāls likuma statuss, 1. pantā ir paredzēts:

“1. Politisko partiju pastāvīšana un daudzveidība ir Austrijas Republikas demokrātiskās iekārtas būtiskas sastāvdaļas [Austrijas Federācijas konstitūcijas 1. pants].

2. Politisko partiju uzdevumos tajā skaitā ietilpst dalība politiskās gribas veidošanā.

[..]”

5 Atbilstoši 1975. gada Likuma par grozījumiem nodokļos (*Abgabenänderungsgesetz 1975*)

6. pantam Federālais nodokļu likums (*Bundesabgabenordnung*) 3. panta 3. punktā paredzēto nodokļu noteikumu piemērošanas jomā pret politiskajām partijām ir jāattiecas kā pret publisko tiesību juridiskajām personām, ja tās ir juridiskas personas atbilstoši Politisko partiju likuma 1. pantam.

6 1994. gada Apgrozījuma nodokļa likums (*Umsatzsteuergesetz 1994*) 2. pantā definēti uzņēmēja un uzņēmuma jēdzieni. Šā panta 3. punkts attiecas uz publisko tiesību juridiskajām personām.

7 Saskaņā ar minēto 3. punktu publisko tiesību juridiskās personas veic komercdarbību vai profesionālo darbību [...] tikai savu komercuzņēmumu ietvaros Likuma par juridisko personu iekārta nodokli (*Körperschaftsteuergesetz 1988*) 2. panta izpratnē, ar izņēmumiem, kam nav nozīmes izskatāmajai lietai.

8 Šā likuma 2. pantā publisko tiesību juridiskas personas komercuzņēmums definēts šādi:

“1. Publisko tiesību juridiskas personas komercuzņēmums ir ikviena vienība, kas

- ir saimnieciski patstāvīga un
- pilnībā vai pārsvarā kalpo ilgstošai privātai saimnieciskajai darbībai, kam ir saimnieciskā nozīme, un
- kalpo ieņēmumu vai – gadījumā, ja tas nav paredzēts dalībai vispārīgā saimnieciskajā apgrozībā, – citu saimniecisko priekšrocību gūšanai, un
- nekalpo lauksaimniecībai un mežsaimniecībai (1988. gada Ienākumu nodokļa likuma (*Einkommensteuergesetz 1988*) 21. pants).

Peļņas gūšanas nolūks nav nepieciešams. Vienības darbība vienmēr ir uzskatāma par komercdarbību.

[..]

4. Komercuzņēmums ir neierobežoti uzskatāms par nodokļa maksātāju arī tad, ja tas pats ir publisko tiesību juridiskā persona.
5. Privāta saimnieciskā darbība 1. punkta izpratnē netiek veikta tad, ja darbība pārsvarā kalpo valsts varas mērķiem (valsts varas īstenošana). Valsts varas īstenošana it paši tiek pieņemta tad, ja attiecīgē pakalpojumi ir tādi, kurus pakalpojumu saņēmējam ir pienākums pieņemt, pamatojoties uz likuma vai valsts iestāžu prasībām.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

9 Pamata tiesvedību ierosināja *Landesorganisation*. Šī organizācija, kurai ir juridiskas personas statuss, veic noteiktas darbības par labu tai pakļautajām apgabaliem un vietējām organizācijām sabiedrisko attiecību, reklāmas un informācijas jomā, šīs darbības tiek kvalificētas kā “ārējā reklāma”. Piemēram, tā pirka reklāmas materiālus pirms vālēšanas, ko tā pācēla tam par samaksu izplatīja dažādu apgabaliem un vietējām organizācijām atbilstoši to vajadzībām, un katru gadu organizēja SPÖ balli.

10 Lietas dalībnieki pamata prāvā nav vienprātīgi par to, vai *Landesorganisation* ir uzskatāma par nodokļu maksātāju Sestās PVN direktīvas izpratnē saistībā ar tās ārējās reklāmas darbībām, kas paredzētas subordinētajām sekcijām, un tādējādi – vai tai ir tiesības šajā sakarā atskaitīt samaksāto priekšnodokli.

11 Saskaņā ar iesniedzējtiesas konstatēto *Landesorganisation* saņemtie ienākumi laika periodā no 1998. līdz 2004. gadam galvenokārt tika gūti, izrakstot rēķinus par pakalpojumiem apgabala un vietējām organizācijām, kā arī pārdojot SPÖ ikgadīgās balles ieejas biļetes. Savukārt tikai par nelielu daļu *Landesorganisation* izdevumu tika izrakstīti rēķini subordinētajām sekcijām. Tās galvenokārt piedalījās *Landesorganisation* izdevumu segšanā atkarībā no to iespējām – nepastāvja iepriekš paredzēti noteikumi, kas būtu jāievēro – kā rezultātā pati *Landesorganisation* sedza lielāko daļu izdevumu saistībā ar apskatāmās reklāmas darbības. Tādējādi radušos zaudējumus tā varēja līdzsvarot ar līdzekļiem no publiskajām subsīdijām, biedru maksājumiem, biedru naudām un ziedojumiem.

12 Pakalpojumiem, kam nevarēja precīzi noteikt saņēmēju, tikai sākot ar 2004. gadu, sāka izrakstīt rēķinus apgabala grupām tā dēvētā maksājuma par “sabiedriskajām attiecībām” veidā. Maksājuma lielums bija atkarīgs, pirmkārt, no partijas biedru skaita katrā apgabalā un, otrkārt, no to parlamenta locekļu skaita, kas bija ievēlēti no šī apgabala.

13 Šķēdē apstiprinot *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt* nolikuma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Padomes Sestās [PVN] direktīvas [...] 4. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka politiskās partijas tiesiski patstāvīgas federālās zemes organizācijas [*Landesorganisation*] “ārējā reklāma” (*Außenwerbung*) sabiedrisko attiecību darba, informācijas sniegšanas, partijas pasākumu īstenošanas, reklāmas materiālu piegāžu apgābala organizācijām un ikgadīgās balles (*SPÖ balle*) organizācijas un rīkošanas formā ir uzskatāma par saimniecisku darbību, ja, īstenojot minētās darbības, tiek gūti ieņēmumi no ar “ārējo reklāmu” saistīto izdevumu turpmākās aprīkošanas (daļēji apmērā) tīpat tiesiski patstāvīgajām partijas vienībām (apgābala organizācijas utt.) un ieejas maksas saistībā ar balles rīkošanu?”

2) Vai, novērtējot, vai pastāv “saimnieciska darbība” Sestās [PVN] direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta izpratnē, ir nozīme tam, ka 1) jautājuma minētās darbības “atspoguļojas” federālās zemes organizācijā un tādējādi ir noderīgas arī tai? Lietas būtību raksturo tas, ka šo darbību rezultātā, ja arī ne priekšplānā, tad tomēr kā neizbēgamas sekas, vienmēr tiek reklamēta arī partija kā tāda, kā arī tās politiskie mērķi un uzskati.

3) Vai vēl var būt “saimnieciska darbība” iepriekš minētajā izpratnē, ja “ārējai reklāmai” veiktie izdevumi ilgstoši un daudzkrātīgi pārsniedz no šīs darbības gūtās ieņēmumus, ko veido ieņēmumi no izdevumu turpmākās aprīkošanas un no balles rīkošanas?”

4) Vai “saimnieciskā darbība” ir arī tad, ja izdevumu turpmākā aprīkošana netiek veikta atbilstoši tieši saskaņā ar saimnieciskiem kritērijiem (piemēram, izmaksu nodošana atbilstoši to izraisīšanai vai atbilstoši izmantošanai), un tas, vai un kādā apmērā vietējās organizācijas piedalās federālās zemes organizācijas izdevumos, būtībā ir atstāts to pašu ziņā?”

5) Vai “saimnieciskā darbība” ir arī tad, ja reklāmas pakalpojumu izdevumu aprīkošana vietējām organizācijām notiek izmaksu iekšējās nodošanas formā, kur apmērs ir atkarīgs no attiecīgās vietējās organizācijas biedru skaita, no vienas puses, un no šīs vietējās organizācijas nosūtīto deputātu skaita, no otras puses?”

6) Vai, izlemjot jautājumu, vai tiek veikta saimnieciska darbība, piemaksas no sabiedriskiem līdzekļiem, kuras nav uzskatāmas par ar nodokli apliekamo atlīdzību (kā, piemēram, partiju atbalsts atbilstoši Karintijas *Parteienförderungsgesetz* (Partiju atbalsta likums), ir jāņem vērā tīpat kā saimnieciskās priekšrocības?”

7) Gadījumā, ja tā saucamā “ārējā reklāma”, aplūkojot to atsevišķi, ir saimnieciska darbība Sestās [PVN] direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta izpratnē, vai tas, ka sabiedrisko attiecību darbība un vēlīšanu reklāma ietilpst politiskās partijas darbības pamatjomā un ir *condition sine qua non* politisko mērķu un satura īstenošanai, liedz šo darbību kvalificēt kā “saimniecisku darbību”?

8) Vai apelācijas sūdzības iesniedzēja veikta par “ārējo reklāmu” dēvētā darbība ir tāda, ka to var salīdzināt ar komerciālu reklāmas organizāciju veikto darbību Sestās direktīvas D pielikuma (10. punkts) izpratnē, un tāpēc tā saturiski atbilst minētajai reklāmas organizāciju darbībai? Ja atbilde uz jautājumu ir apstiprinoša, vai veikto darbību apjomu, ņemot vērā konkrēto izdevumu/ieņēmumu struktūru pārsūdzības vajadzībā mērojamā gājā laikposmā, var kvalificēt kā tādā, kas “nav nenožēmojams?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

14 Ar saviem jautājumiem, kas apskatīmi kopā, iesniedzējtiesa būtībā vālas noskaidrot, vai Sestās PVN direktīvas 4. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šīs reklāmas darbības, ko veic dalībvalsts politiskās partijas daļa, ir jāuzskata par saimniecisku darbību.

15 Saskaņā ar Sestās PVN direktīvas 4. panta 1. punktu “Nodokļa maksātājs” ir ikviena persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta. “Saimnieciskās darbības” jēdziens minētajā 2. punktā ir definēts tādējādi, ka tas aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, it īpaši ilglaicīgu materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošanu nolūkā gūt no tā ienākumus.

16 Šajā sakarā ir jāprecizē – kaut gan Sestās PVN direktīvas 4. pantā noteikta, ņemot vērā plaša PVN piemērošanas joma, šajā tiesību normā ir minēta tikai saimnieciskā rakstura darbība (skat. 2007. gada 26. jūnija spriedumus liet. C-284/04 *T-Mobile Austria* u.c., Krājums, I-5189. lpp., 34. punkts, kā arī liet. C-369/04 *Hutchison 3G* u.c., Krājums, I-5247. lpp., 28. punkts).

17 No pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka nodokļu maksātāja jēdziena un saimnieciskās darbības jēdziena definīciju analīze parāda saimnieciskās darbības jēdziena piemērošanas jomu un tās objektīvo raksturu, jo neatkarīgi no tās mērķa un rezultāta tiek aplūkoti visi darbības (skat. tostarp 2006. gada 21. februāra spriedumu liet. C-223/03 *University of Huddersfield*, Krājums, I-1751. lpp., 47. punkts, un iepriekš minētos spriedumus liet. *T-Mobile Austria* u.c., 35. punkts, kā arī liet. *Hutchison 3G* u.c., 29. punkts).

18 No lēmuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu izriet, ka pamata prāvā darbības, ko veica *Landesorganisation*, izpaudīs tādējādi, ka tika īstenotas sabiedrisko attiecību, informācijas un pasākumu organizēšanas darbības, reklāmas materiālu piegāde citām SPÖ daļēm un ikgadīgās balles organizēšana.

19 Šajā sakarā vispirms ir jānorāda, ka nodokļa bāzi par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tādēļ par pakalpojumu sniegšanu nodokļus piemēro tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību. No tā izriet, ka pakalpojumu sniegšana tiek veikta “par atlīdzību” Sestās PVN direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē un tādējādi ir apliekama ar nodokļiem vienīgi tad, ja starp pakalpojumu sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskās attiecības, kuru laikā notiek savstarpēja izpildījuma apmaiņa, un pakalpojumu sniedzēja saņemta atlīdzība veido faktiski atlīdzību par saņēmējam sniegto pakalpojumu (1994. gada 3. marta spriedums liet. C-16/93 *Tolsma, Recueil*, I-743. lpp., 13. un 14. punkts, kā arī tajos minētie judikatūra).

20 Otrkārt, ir svarīgi precizēt, ka saistībā ar Sestās PVN direktīvas 4. panta 2. punktu atbilstoši PVN kopējās sistēmas neitralitātes principa prasībām “izmantošanas” jēdziens attiecas uz visiem tiem darījumiem neatkarīgi no to juridiskās formas, kurus veicot, no attiecīgās ērmeniskās lietas pastāvīgi tiek gūti ienākumi (šajā sakarā skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu liet. C-77/01 *EDM, Recueil*, I-4295. lpp., 48. punkts, un 2004. gada 21. oktobra spriedumu liet. C-8/03 *BBL*, Krājums, I-10157. lpp., 36. punkts).

21 Šajā sakarā ir svarīgi norādīt, ka pamata prāvā apskatāmās darbības, kā tās aprakstītas šajā sprieduma 18. punktā, bija reklāmas darbības. Šajā gadījumā to veikšana neapņēma gūt pastāvīgus ienākumus.

22 Ir j?konstat?, ka SPÖ, lai nodrošin?tu savas darb?bas turpin?t?bu, tiek finans?ta, izmantojot publiskas subs?dijas atbilstoši Austrijas valsts likumam par partiju finans?šanu, [k? ar?] daž?dus ziedojumus un dal?bas maksas, ko maks? š?s partijas biedri.

23 T?p?c vien?gie ie??mumi, kam ir past?v?gs raksturs, ir no publisk? finans?juma un min?t?s partijas biedru dal?bas maks?m, šiem ie??mumiem it ?paši tiekot iekas?tiem, lai segtu zaud?jumus, ko izraisa pamata pr?v? apskat?m? darb?ba.

24 T?d?j?di ar š?d?m darb?b?m SPÖ veic komunik?cijas darb?bas, ?stenojot savus politiskos m?r?us, kas v?rsti uz to, lai t? k? politiska organiz?cija izplat?tu savas idejas. Konkr?t?k, SPÖ darb?bas, it ?paši ar t?s *Landesorganisation* starpniec?bu, m?r?is ir dot ieguld?jumu politisk?s gribas veidošan?, lai piedal?tos politisk?s varas ?stenošan?. Veicot šo darb?bu, SPÖ tom?r nepiedal?s nek?d? tirg?.

25 L?dz ar to pamata pr?v? apskat?m?s darb?bas nevar b?t “saimnieciska darb?ba” Sest?s PVN direkt?vas 4. panta 1. un 2. punkta izpratn?.

26 ?emot v?r? iepriekš min?to, ir j?atbild, ka Sest?s PVN direkt?vas 4. panta 1. un 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ?r?j?s rekl?mas darb?bas, ko veic dal?bvalsts politisk?s partijas da?a, nav j?uzskata par saimniecisku darb?bu.

Par ties?šan?s izdevumiem

27 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 4. panta 1. un 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ?r?j?s rekl?mas darb?bas, ko veic dal?bvalsts politisk?s partijas da?a, nav j?uzskata par saimniecisku darb?bu.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.