

Vec C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

proti

Finanzamt Klagenfurt

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

„DPH – Právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe – Pojem ‚hospodárske činnosti‘ – Regionálna organizácia politickej strany – Propagačná činnosť v prospech miestnych straníckych organizácií – Výdavky na túto činnosť prevyšujúce príjmy“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Hospodárske činnosti v zmysle článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice

(Smernica Rady 77/388, článok 4 ods. 1 a 2)

Článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať v tom zmysle, že externé propagačné činnosti, ktoré uskutočňuje organizácia politickej strany členského štátu, sa nemajú považovať za hospodársku činnosť. Z týchto činností totiž neplynie pravidelný príjem, keďže pravidelné príjmy pochádzajú len z financovania z verejného rozpočtu a členských príspevkov strany a predovšetkým vyrovnávajú straty, ktoré vznikli pri externej propagačnej činnosti. Uvedenými propagačnými činnosťami politická strana navyše uskutočňuje komunikačnú činnosť v rámci plnenia svojich politických cieľov, ktorá sa zameriava na šírenie jej názorov ako politickej organizácie. Uskutočňovaním takýchto činností sa však uvedená politická strana nepodieľa na žiadnom trhu.

(pozri body 21, 23, 24 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 6. októbra 2009 (*)

„DPH – Právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe – Pojem ‚hospodárske činnosti‘ – Regionálna organizácia politickej strany – Propagačná činnosť v prospech miestnych straníckych organizácií – Výdavky na túto činnosť prevyšujúce príjmy“

Vo veci C-267/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Rakúsko) zo 16. júna 2008 a doručený Súdnemu dvoru 20. júna 2008, ktorý súvisí s konaním:

SPÖ Landesorganisation Kärnten

proti

Finanzamt Klagenfurt,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (spravodajca), L. Bay Larsen a C. Toader,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: K. Malažek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 23. apríla 2009,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Finanzamt Klagenfurt, v zastúpení: J. Wogrin, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. Lackner, Rechtsanwalt,
 - grécka vláda, v zastúpení: O. Patsopoulou, S. Trekli a V. Karra, splnomocnené zástupkyne,
 - Komisia Európskych spoločenských, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,
- po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. júla 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v konaní medzi SPÖ Landesorganisation Kärnten, ktorá je organizáciou rakúskej socialistickej strany v spolkovej krajine Korutánsko (ďalej len „krajinská organizácia“), a Finanzamt Klagenfurt, týkajúcim sa daňového zaobchádzania na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) s niektorými propagačnými činnosťami, ktoré táto organizácia vyvíjala v prospech regionálnych a miestnych organizácií tejto strany v Korutánsku v rokoch 1988 až 2004.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 § 4 šiestej smernice o DPH znie takto:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ňovoťnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

...

5. Štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako so zdaniteľnými osobami viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

...“

Vnútroštátna právna úprava

4 § 1 zákona o politických stranách (Parteiengesetz), ktorý má povahu ústavného zákona, stanovuje:

„1. Existencia a rozmanitosť politických strán je základným prvkom demokratického poriadku Rakúskej republiky (§ 1 rakúskej spolkovej ústavy).

2. K úlohám politických strán patrí spolupôsobenie pri tvorbe politickej vôle.

...“

5 Podľa § 6 zákona o daňových zmenách z roku 1975 (Abgabenänderungsgesetz 1975) sa s politickými stranami na účely použitia daňových predpisov uvedených v § 3 ods. 3 spolkového daňového poriadku (Bundesabgabenordnung) zaobchádza tak, ako s verejnoprávnymi subjektmi, ak majú právnu subjektivitu podľa § 1 zákona o politických stranách.

6 § 2 zákona o dani z obratu z roku 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994) upravuje pojem podnikateľ, ako aj pojem podnikanie. Jeho odsek 3 upravuje postavenie verejnoprávnych subjektov.

7 Podľa uvedeného odseku 3 verejnoprávne subjekty v zásade vykonávajú obchodnú alebo podnikateľskú činnosť iba v rámci svojich prevádzok komerčného charakteru v zmysle § 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988) s výhradou podmienok, ktoré v prejednávanej veci nie sú relevantné.

8 § 2 uvedeného zákona definuje komerčnú prevádzku verejnoprávneho orgánu takto:

„1. Prevádzka komerčného charakteru verejnoprávneho subjektu je akákoľvek organizačná

jednotka, ktorá

- je hospodársky samostatná a
- vykonáva výlužne alebo prevažne stálu súkromnú hospodársky významnú činnosť,
- má za cieľ nadobudnutie zisku alebo v prípade neúčasti na všeobecných hospodárskych vzťahoch dosiahnutie iných hospodárskych výhod a
- nerealizuje činnosti v oblasti poľnohospodárstva alebo lesníctva (§ 21 zákona o dani z príjmov z roku 1988 (Einkommensteuergesetz 1988). Úmysel dosiahnuť zisk nie je nutný. Činnosť takejto organizačnej jednotky sa považuje za obchodnú činnosť.

...

4. Prevádzka komerčného charakteru má neobmedzenú daňovú povinnosť aj vtedy, keď je sama verejnoprávnym subjektom.

5. Činnosť, ktorá slúži prevažne na výkon úradnej moci (verejnej služby), nie je hospodárskou činnosťou súkromnej povahy v zmysle odseku 1. O výkon úradnej moci ide najmä vtedy, ak ide o plnenia, ktoré je ich príjemca povinný prijať na základe povinnosti vyplývajúcej zo zákona alebo na základe úradného rozhodnutia.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Žalobu vo veci samej podala krajinská organizácia. Táto organizácia, ktorá má právnu spôsobilosť, uskutočnila určité činnosti pre svoje podriadené regionálne a miestne organizácie v oblasti styku s verejnosťou, reklamy a informačnej činnosti, t. j. činnosti označované ako „externá propagácia“. Išlo najmä o nákup reklamného materiálu pred vozbami, ktorý následne distribuovala a fakturovala jednotlivým regionálnym a miestnym organizáciám podľa ich potrieb, a každoročné organizovanie bálu SPÖ.

10 Spor medzi účastníkmi konania vo veci samej sa týka toho, či sa krajinská organizácia pri vykonávaní vyššie uvedených činností externej propagácie pre svoje podriadené organizácie má považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle šiestej smernice o DPH, a teda má na základe toho právo na odpočet DPH, ktorú v tejto súvislosti zaplatila na vstupe.

11 Podľa zistení vnútroštátneho súdu príjmy krajinskej organizácie dosiahnuté v rokoch 1998 až 2004 pochádzali v podstate z vyúčtovaní výkonov v prospech okresných a miestnych organizácií a z predaja lístkov pri príležitosti bálu SPÖ. Len malá časť jej nákladov bola alej vyúčtovaná podriadeným organizáciám. Tieto organizácie sa na nákladoch krajinskej organizácie podieľali podľa svojich možností – neexistovali žiadne vopred stanovené pravidlá – a to viedlo k tomu, že krajinská organizácia sama hradila prevažnú časť nákladov, ktoré vznikali v rámci dotknutej propagačnej činnosti. Vzniknuté straty sa mohli kryť z príspevkov zo štátneho rozpočtu, z členských príspevkov, z príspevkov vybraných od členov strany a darov.

12 Až od roku 2004 sa regionálnym organizáciám účtovali výkony, ktoré nebolo možné priradiť jednotlivým príjemcom, a to vo forme poplatku nazvaného „poplatok za činnosť v oblasti styku s verejnosťou“. Výška tohto poplatku sa stanovovala jednak podľa počtu členov strany v príslušnom regióne a jednak podľa počtu poslancov z príslušného regiónu.

13 Za týchto podmienok Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa § 4 ods. 1 šiestej smernice [o DPH] vykladať tak, že ‚externá propagácia‘ (Außenwerbung) právne samostatnej regionálnej organizácie politickej strany (vytvorenej na krajskej úrovni) vo forme styku s verejnosťou, informačnej činnosti, uskutočňovania podujatí, dodávania propagačného materiálu miestnym organizáciám a prípravy a organizácie každoročného bálu (SPÖ-Ball) sa má považovať za hospodársku činnosť, keď sa pri nej dosahujú príjmy z (čisto) vyúčtovania výdavkov na ‚externú propagáciu‘ organizáciám strany taktiež právne samostatným (regionálnym organizáciám a pod.), ako aj z predaja lístkov na uvedený bál?

2. Je pre posúdenie, či ide o ‚hospodársku činnosť‘ v zmysle § 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice [o DPH], na škodu, keď činnosti uvedené v prvej otázke majú ‚dosah‘ aj na regionálnu organizáciu, a sú teda na úžitok aj jej? Je prirodzené, že v rámci týchto činností sa súasne propaguje aj strana ako taká, ako aj jej politické ciele a názory, aj keď nie v prvom rade, ale predsa len ako nevyhnutný vedľajší účinok?

3. Možno ešte hovoriť o ‚hospodárskej činnosti‘ vo vyššie uvedenom zmysle, keď výdavky na ‚externú propagáciu‘ trvalo viaczásobne prevyšujú príjmy dosiahnuté z týchto činností vyúčtovaním týchto výdavkov a organizáciou bálu?

4. Ide o ‚hospodársku činnosť‘ aj vtedy, keď sa vyúčtovanie výdavkov neuskutočňuje podľa jasných hospodárskych kritérií (napríklad priradením nákladov tomu subjektu, ktorý ich spôsobil, alebo ktorý ich využil) a v podstate záleží na rozhodnutí podriadených organizácií, či a v akom rozsahu sa budú podieľať na nákladoch krajskej organizácie?

5. Ide o ‚hospodársku činnosť‘ aj vtedy, keď sa vyúčtovanie propagačných služieb podriadeným organizáciám uskutočňuje vo forme poplatku, ktorého výška závisí jednak od počtu členov miestnej organizácie a jednak od počtu poslancov pochádzajúcich z jej radov?

6. Nemajú sa pri posudzovaní otázky, či ide o hospodársku činnosť, súasne ako hospodárske výhody zohľadniť príspevky z verejného rozpočtu (ako napríklad režim financovania politických strán v Korutánsku), z ktorých sa neodvádza daň z obrátu?

7. V prípade, že ‚externá propagácia‘ by ako taká mohla byť hospodárskou činnosťou v zmysle § 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice [o DPH]: odporuje kvalifikácii tejto činnosti ako ‚hospodárskej činnosti‘ tá okolnosť, že styk s verejnosťou a predvolebná propagácia patria k jadrú činnosti každej politickej strany a tvoria *conditio sine qua non* pri presadzovaní politických cieľov a názorov?

8. Sú odvolateľkou poskytované činnosti, ktoré sa označujú ako ‚externá propagácia‘, takého druhu, že sa môžu porovnávať s aktivitami vykonávanými komerčnými propagačnými spoločnosťami v zmysle prílohy D [bodu 10] šiestej smernice [o DPH], respektíve zodpovedajú im obsahovo? V prípade kladnej odpovede na túto otázku, môže byť rozsah vykonávaných činností pri danej štruktúre príjmov a výdavkov v období relevantnom pre podané odvolanie kvalifikovaný ako ‚nezanedbateľný‘?

O prejudiciálnych otázkach

14 Otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má § 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že externé propagačné činnosti, ktoré uskutočňuje organizácia politickej strany členského štátu, sa majú považovať za hospodársku činnosť.

15 Podľa § 4 ods. 1 šiestej smernice o DPH sa za zdaniteľnú osobu považuje osoba,

ktorá nezávisle na ťubovoťnom mieste vykonáva hospodársku ťinnosť bliťšie urťenú v odseku 2 toho istého ťlánku bez ohťadu na úťel alebo výsledky tejto ťinnosti. Tento pojem „hospodárskej ťinnosti“ je definovaný v odseku 2 a zahťťa všetky ťinnosti výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby a najmä ťinnosti spoťívajúce vo vyuťívaní hmotného alebo nehmotného majetku na úťely nadobúdaní zisku na nepretrťitom základe.

16 V tejto súvislosti treba spresniť, že hoci ťlánok 4 šiestej smernice o DPH vymedzuje veťmi širokú pôsobnosť DPH, toto ustanovenie sa týka iba ťinností, ktoré majú hospodársky charakter (pozri rozsudky z 26. júna 2007, TťMobile Austria a i., Cť284/04, Zb. s. Iť5189, bod 34, ako aj Hutchison 3G a i., Cť369/04, Zb. s. Iť5247, bod 28).

17 Z ustálenej judikatúry rovnako vyplýva, že analýza definícií pojmov zdaniteťná osoba a hospodárska ťinnosť poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu hospodárska ťinnosť a jeho objektívny charakter v tom zmysle, že ťinnosť je posudzovaná sama osebe nezávisle od jej cieťov alebo jej výsledkov (pozri najmä rozsudky z 21. februára 2006, University of Huddersfield, Cť223/03, Zb. s. Iť1751, bod 47, a TťMobile Austria a i., už citovaný, bod 35, ako aj Hutchison 3G a i., už citovaný, bod 29).

18 Z rozhodnutia vnútrošťátneho súdu vyplýva, že v konaní vo veci samej ťinnosť vykonávaná krajiniskou organizáciou spoťívala v styku s verejnosťou, informaťnej ťinnosti, uskutoťťovaní podujatí, dodávaní propagaťného materiálu ostatným organizáciám SPÖ a príprave a organizácii každoroťného bálu.

19 V tejto súvislosti treba po prvé uviesť, že základ dane z poskytovania služieb tvorí všetko, ťo je prijaté ako protihodnota za poskytnutú službu a poskytnutie služieb sa zdaťuje len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. Z toho vyplýva, že poskytnutie služieb „sa vykonáva za protihodnotu“ v zmysle ťlánku 2 bodu 1 šiestej smernice o DPH, a teda že sa zdaťuje len vtedy, ak medzi poskytovateťom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, priťom odmena prijatá poskytovateťom predstavuje skutoťnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma, Cť16/93, Zb. s. Iť743, body 13 a 14 a citovaná judikatúra).

20 Po druhé treba spresniť, že v rámci ťlánku 4 ods. 2 šiestej smernice o DPH sa pojem „vyuťívania“ v súlade s požiadavkami zásady neutrality spoločného systému DPH vzťahuje na všetky operácie bez ohťadu na ich právnu formu, ktoré smerujú k nadobúdaní zisku z predmetného majetku na nepretrťitom základe (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 2004, EDM, Cť77/01, Zb. s. Iť4295, bod 48 a z 21. októbra 2004, BBL, Cť8/03, Zb. s. Iť10157, bod 36).

21 V tejto súvislosti treba uviesť, že ťinnosť dotknutá vo veci samej, ako je opísaná v bode 18 tohto rozsudku, spoťíva v propagaťných ťinnostiach. V prejednávanej veci však z jej uskutoťťovania neplyní pravidelný príjem.

22 Treba totiž konštatovať, že nato, aby SPÖ mohla trvale vykonávať svoju ťinnosť, musí byť financovaná z verejného rozpoťtu podťa rakúskeho zákona o financovaní politických strán, rôznych darov a ťlenských príspevkov.

23 Pravidelné príjmy preto pochádzajú len z financovania z verejného rozpoťtu a ťlenských príspevkov, priťom tieto príjmy predovšetkým vyrovnávajú straty, ktoré vznikli pri ťinnosti spornej v konaní vo veci samej.

24 Uvedenými ťinnosťami SPÖ navyše uskutoťťuje komunikaťnú ťinnosť v rámci plnenia svojich politických cieťov, ktorá sa zameriava na šírenie jej názorov ako politickej organizácie. ťinnosť SPÖ, predovšetkým prostredníctvom krajiniskej organizácie, má prispievať k formovaniu

politickej vôle s cieľom úasti na výkone politickej moci. Uskutočovaním takej činnosti sa však SPÖ nepodiea na žiadnom trhu.

25 V dôsledku toho činnosť dotknutá v konaní vo veci samej nepredstavuje „hospodársku činnosť“ v zmysle článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice o DPH.

26 Vzhľadom na uvedené treba odpovedať, že článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že externé propagačné činnosti, ktoré uskutočňuje organizácia politickej strany členského štátu, sa nemajú považovať za hospodársku činnosť.

O trovách

27 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že externé propagačné činnosti, ktoré uskutočňuje organizácia politickej strany členského štátu, sa nemajú považovať za hospodársku činnosť.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.