

Zadeva C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

proti

Finanzamt Klagenfurt

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt)

„DDV – Pravica do odbitka vstopnega davka – Pojem ‚gospodarske dejavnosti‘ – Okrajna skupina politične stranke – Oglaševalske dejavnosti v korist lokalnih organizacij stranke – Izdatki v zvezi s temi dejavnostmi, ki presegajo prihodke“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Gospodarske dejavnosti v smislu člena 4(1) in (2) Šeste direktive

(Direktiva Sveta 77/388, člen 4(1) in (2))

Člen 4(1) in (2) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da dejavnosti zunanjega oglaševanja, ki jih opravlja organizacija politične stranke države članice, ni mogoče obravnavati kot gospodarsko dejavnost. S takimi dejavnostmi namreč ni mogoče trajno dosegati dohodka. Edini stalni dohodek izvira iz javnih subvencij in članarin članov stranke in z njim se zlasti pokrije izguba, ki nastane zaradi dejavnosti zunanjega oglaševanja. S temi dejavnostmi oglaševanja tako politična stranka v okviru doseganja svojih političnih ciljev izvaja komunikacijo, s katero želi kot politična organizacija širiti svoje ideje. Z opravljanjem teh dejavnosti navedena politična stranka torej ne deluje na nobenem trgu.

(Glej točke 21, 23, 24 in izrek.)

SODBA SODIŠÇA (drugi senat)

z dne 6. oktobra 2009(*)

„DDV – Pravica do odbitka vstopnega davka – Pojem ‚gospodarske dejavnosti‘ – Okrajna skupina politične stranke – Oglaševalske dejavnosti v korist lokalnih organizacij stranke – Izdatki v zvezi s temi dejavnostmi, ki presegajo prihodke“

V zadevi C-267/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Avstrija) z odločbo z dne 16. junija 2008, ki je prispela na Sodišče 20. junija 2008, v postopku

SPÖ Landesorganisation Kärnten

proti

Finanzamt Klagenfurt,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, J. C. Bonichot, J. Makarczyk (poročevalec),
L. Bay Larsen, sodniki, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodni tajnik: K. Malašek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. aprila 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Finanzamt Klagenfurt J. Wogrin, zastopnik, skupaj z G. Lacknerjem, odvetnikom,
- za grško vlado O. Patsopoulou, S. Trekli in V. Karra, zastopnice,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 9. julija 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1) in (2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med SPÖ Landesorganisation Kärnten, ki je koroška deželna organizacija Socialdemokratske stranke Avstrije (v nadaljevanju: Landesorganisation) in Finanzamt Klagenfurt zaradi davčne obravnave glede davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) nekaterih oglaševalskih dejavnosti, ki jih je navedena organizacija v letih od 1988 do 2004 v deželi Koroški opravljala za račun okrajnih in lokalnih skupin navedene stranke.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 4 Šeste direktive o DDV določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in

oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[...]

5. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezanke v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezanke v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnavali, kot da niso davčni zavezanke, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

[...]“

Nacionalna ureditev

4 Člen 1 zakona o strankah (Parteiengesetz), ki ima pomen ustavne norme, določa:

„1. Obstoje političnih strank in njihova številčnost sta ena od bistvenih temeljev demokratične ureditve Republike Avstrije [člen 1 avstrijske zvezne ustave].

2. Ena od nalog političnih strank je sodelovanje pri oblikovanju politične volje.

[...]“

5 V skladu s členom 6 zakona o davčnih spremembah iz leta 1975 (Abgabenänderungsgesetz 1975) morajo biti politične stranke pri izvajanju davčnih pravil, določenih s členom 3(3) zveznega davčnega zakonika (Bundesabgabenordnung), obravnavane kot osebe javnega prava, če imajo status pravne osebe v skladu s členom 1 zakona o strankah.

6 V členu 2 zakona o prometnem davku iz leta 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994) sta opredeljena pojma „podjetnik“ in „podjetje“. V odstavku 3 tega člena so obravnavane osebe javnega prava.

7 Kot določa ta odstavek, se osebe javnega prava na celoma ukvarjajo z gospodarsko ali poklicno dejavnostjo izključno v okviru svojih gospodarskih obratov v smislu člena 2 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988), razen izjem, ki za obravnavani primer niso pomembne.

8 V členu 2 tega zakona je „gospodarski obrat osebe javnega prava“ opredeljen tako:

„1. Gospodarski obrat osebe javnega prava je vsak organ, ki:

- je gospodarsko samostojen
- izključno ali pretežno opravlja trajno zasebnogospodarsko dejavnost
- je namenjen ustvarjanju dohodka ali, kadar ni udeležen v splošnem gospodarskem prometu, drugim gospodarskim ugodnostim in
- ne opravlja kmetijske ali gozdarske dejavnosti (člen 21 zakona o dohodnini iz leta 1988 (Einkommensteuergesetz 1988)).

Namen ustvarjanja dobička ni potreben. Dejavnosti obrata se vedno štejejo za gospodarske.

[...]

4. Gospodarski obrat je neomejeno davčno zavezan, tudi če gre za osebo javnega prava.

5. Dejavnost, ki izhaja pretežno iz izvajanja javne oblasti (oblastvenega ravnanja), ni zasebna gospodarska dejavnost v smislu odstavka 1. Za izvajanje javne oblasti gre zlasti, če mora prejemnik storitve storitev prejeti na podlagi zakonskega ali upravnega akta.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Pritožbo v postopku v glavni stvari je vložila Landesorganisation. Ker ima ta organizacija status pravne osebe, je za okrajne in lokalne organizacije, ki so ji podrejene, opravljala nekatere dejavnosti na področju stikov z javnostmi, oglaševanja in obveščanja, opredeljene kot „zunanje oglaševanje“. Zlasti je nabavljala predvolilno reklamno gradivo, ki ga je potem proti plačilu razdeljevala okrajnim in lokalnim skupinam glede na njihove potrebe, in vsako leto prirejala ples stranke SPÖ.

10 V postopku v glavni stvari je med strankama sporno vprašanje, ali je treba Landesorganisation pri opravljanju dejavnosti zunanjega oglaševanja za podrejene organizacijske enote šteti za davčno zavezanko v smislu Šeste direktive o DDV in ali je torej v tem kontekstu upravičena do odbitka vstopnega DDV.

11 V skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča je Landesorganisation v letih od 1998 do 2004 ustvarjala dohodke zlasti z zaračunavanjem storitev okrajnim in lokalnim skupinam ter s prodajo vstopnic za vsakoletni ples stranke SPÖ. Vendar je Landesorganisation podrejenim skupinam zaračunala le majhen del svojih izdatkov. Te skupine sodelujejo pri kritju izdatkov Landesorganisation v okviru svojih zmožnosti brez vnaprej določenih pravil, zato mora Landesorganisation sama nositi večino stroškov zadevne oglaševalske dejavnosti. Nastalo izgubo je bilo mogoče pokriti s sredstvi iz javnih subvencij, prispevki in članarinami članov ter donacij.

12 Šele od leta 2004 so bile storitve brez natančno določenega prejemnika zaračunane okrajnim skupinam kot „dajatev za stike z javnostmi“. Višina dajatve je bila določena glede na število članov vsake okrajne skupine in število poslancev v parlamentu iz tega okraja.

13 V teh okoliščinah je Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 4(1) Šeste direktive [o DDV] razlagati tako, da je ‚zunanje oglaševanje‘ (Außenwerbung) pravno samostojne okrajne organizacije neke politične stranke (organizirane na deželni ravni) v obliki stikov z javnostmi, obveščanja, organiziranja strankarskih prireditev, dobavljanja reklamnega gradiva lokalnim organizacijam ter tudi organizacije in prirejanja vsakoletnega plesa (SPÖ-Ball) treba obravnavati kot gospodarsko dejavnost, če se pri tem z (deloma) nadaljnjim zaračunavanjem izdatkov za ‚zunanje oglaševanje‘ prav tako pravno samostojnim organizacijskim enotam stranke (okrajne organizacije itd.) in z vstopninami, pobranimi pri izvedbi plesa, ustvari prihodki?

2. Ali se v okviru presoje ‚gospodarske dejavnosti‘ v smislu 4(1) in (2) Šeste direktive [o DDV] izkaže za škodljivo, da se dejavnosti, navedene v prvem vprašanju, ‚odražajo‘ tudi na okrajnih organizacijah in so tako tudi njim v korist? V naravi stvari je, da se v okviru teh dejavnosti tako politična stranka kot tudi njeni politični cilji in nazori, ‚eprav morda ne na prvi pogled, zato pa kot nujna stranska posledica, neprenehoma oglašujejo.
3. Ali je mogoče govoriti o ‚gospodarski dejavnosti‘ v prej omenjenem smislu, če izdatki za ‚zunanje oglaševanje‘ stalno večkratno presegajo prihodke iz omenjenih dejavnosti, ki so ustvarjeni z nadaljnjim zaračunavanjem izdatkov in organizacijo plesa?
4. Ali gre za ‚gospodarsko dejavnost‘, tudi če se izdatki ne zaračunavajo v skladu z neposredno prepoznavnimi gospodarskimi merili (na primer obračun stroškov glede na povzročitev ali uporabo) in je v bistvenem delu prepuščeno lokalnim skupinam, ali in koliko bodo krile izdatke okrajnih organizacij?
5. Ali gre za ‚gospodarsko dejavnost‘, tudi če se lokalnim skupinam zaračunavajo oglaševalske storitve v obliki prispevka, katerega višina je po eni strani odvisna od števila članov stranke iz zadevnega okraja, po drugi strani pa od števila poslancev, ki jih je ta skupina delegirala?
6. Ali je treba javne subvencije, ki niso obdavčene (kot je urejeno financiranje strank v deželi Koroška) pri vprašanju, ali gre za gospodarsko dejavnost, prav tako obravnavati kot gospodarsko korist?
7. Če bi se v ločeni obravnavi ‚zunanjega oglaševanja‘ izkazalo, da gre za gospodarsko dejavnost v smislu 4(1) in (2) Šeste direktive [o DDV], ali je okoliščina, da stiki z javnostmi in volilna kampanja spadajo k osnovnim dejavnostim političnih strank in so *conditio sine qua non* za dosego političnih ciljev in ustvarjanje vsebin, v nasprotju z uvrstitvijo teh dejavnosti med ‚gospodarske dejavnosti‘?
8. Ali je dejavnosti, ki jih opravlja pritožnica in so označene kot ‚zunanje oglaševanje‘, mogoče v smislu Priloge D, [točka] 10, k Šesti direktivi [o DDV] primerjati z dejavnostmi, ki jih opravlja oglaševalske agencije, oziroma ali ustrezajo njihovi vsebini? Če je odgovor na vprašanje pritrdilen, ali se obseg opravljenih dejavnosti v primeru obravnavane strukture prihodkov in izdatkov v obdobju, upoštevem za pritožbo, lahko označi kot ‚ne pomemben‘?

Vprašanja za predhodno odločanje

- 14 Z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba 4(1) in (2) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da bi bilo treba dejavnosti zunanjega oglaševanja, ki jih opravlja organizacija politične stranke države članice, obravnavati kot gospodarsko dejavnost.
- 15 V skladu s členom 4(1) Šeste direktive o DDV je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena ne glede na njen namen ali rezultat. Pojem „gospodarske dejavnosti“ je opredeljen tako, da obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, zlasti pa izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

16 Glede tega je treba pojasniti, da ?prav ?len 4 Šeste direktive o DDV dolo?a zelo široko podro?je uporabe za DDV, se ta dolo?ba nanaša zgolj na gospodarske dejavnosti (glej sodbi z dne 26. junija 2007 v zadevi T-Mobile Austria in drugi, C?284/04, ZOdl., str. I?5189, to?ka 34, in v zadevi Hutchison 3G in drugi, C?369/04, ZOdl., str. I?5247, to?ka 28).

17 Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da analiza opredelitve pojmov dav?ni zavezanec in gospodarske dejavnosti kaže, da pojem gospodarske dejavnosti zajema široko podro?je in da gre za objektivni pojem v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi ne glede na njen namen ali rezultat (glej zlasti sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield, C?223/03, ZOdl., str. I?1751, to?ka 47, ter zgoraj navedeni sodbi T-Mobile Austria in drugi, to?ka 35, in Hutchison 3G in drugi, to?ka 29).

18 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da je bila dejavnost Landesorganisation v postopku v glavni stvari opravljanje dejavnosti v zvezi s stiki z javnostmi, obveš?anjem, organiziranjem prireditev, dobavljanjem reklamnega gradiva drugim organizacijam stranke SPÖ in prirejanjem vsakoletnega plesa.

19 V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da je dav?na osnova za opravljanje storitev vse, kar se prejme v zameno za opravljeno storitev, in da je opravljanje storitev obdav?ljivo samo, ?e obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejetim pla?ilom. Iz tega sledi, da je storitev opravljena „za pla?ilo“ v smislu ?lena 2, to?ka 1, Šeste direktive o DDV in zato obdav?ljiva, samo ?e med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri ?emer pla?ilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodba z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma, C?16/93, Recueil, str. I?743, to?ki 13 in 14 ter navedena sodna praksa).

20 Nato je treba pojasniti, da se v okviru ?lena 4(2) Šeste direktive o DDV pojem „izkoriš?anje“ v skladu z zahtevami na?ela nevtralnosti skupnega sistema DDV nanaša na vse transakcije, s katerimi se od zadevnega premoženja trajno dosega dohodek, ne glede na njihovo pravno obliko (glej v tem smislu sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM, C?77/01, Recueil, str. I?4295, to?ka 48, in z dne 21. oktobra 2004 v zadevi BBL, C?8/03, ZOdl., str. I?10157, to?ka 36).

21 V zvezi s tem je treba poudariti, da je v postopku v glavni stvari obravnavana dejavnost, kakor je opisana v to?ki 18 te sodbe, sestavljena iz transakcij v zvezi z oglaševanjem. Vendar v obravnavanem primeru s takim izkoriš?anjem premoženja ni mogo?e trajno dosegati dohodka.

22 Treba je namre? ugotoviti, da je nadaljnji obstoj dejavnosti stranke SPÖ zagotovljen s financiranjem iz javnih subvencij v skladu avstrijskim zakonom o financiranju politi?nih strank, razli?nih donacij in ?lanarin ?lanov te stranke.

23 Zato edini stalni dohodek izvira iz javnih subvencij in ?lanarin ?lanov te stranke, z njim pa se zlasti pokrije izguba, ki nastane zaradi dejavnosti, obravnavane v postopku v glavni stvari.

24 S temi dejavnostmi tako stranka SPÖ v okviru doseganja svojih politi?nih ciljev izvaja komunikacijo, s katero želi kot politi?na organizacija širiti svoje ideje. Natan?neje, dejavnost stranke SPÖ je, da zlasti prek Landesorganisation sodeluje pri oblikovanju politi?ne volje z namenom sodelovanja pri izvajanju politi?ne oblasti. Stranka SPÖ z opravljanjem te dejavnosti torej ne deluje na nobenem trgu.

25 Zato zadevne dejavnosti v postopku v glavni stvari ni mogo?e obravnavati kot gospodarsko dejavnost v smislu ?lena 4(1) in (2) Šeste direktive o DDV.

26 Glede na zgoraj navedeno je treba odgovoriti, da je treba člen 4(1) in (2) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da dejavnosti zunanjega oglaševanja, ki jih opravlja organizacija politične stranke države članice, ni mogoče obravnavati kot gospodarsko dejavnost.

Stroški

27 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

Člen 4(1) in (2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da dejavnosti zunanjega oglaševanja, ki jih opravlja organizacija politične stranke države članice, ni mogoče obravnavati kot gospodarsko dejavnost.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.