

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 9. júla 2009 1(1)

Vec C-267/08

SPÖ Landesorganisation Kärnten

proti

Finanzamt Klagenfurt

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Unabhängiger Finanzsenat (Rakúsko)]

1. Predmetom prejednávanej veci je výklad článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice o DPH(2). Vnútroštátny súd sa pýta, či určité finančné operácie uskutočnené politickou stranou predstavujú hospodárske činnosti na účely tejto smernice.

I – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

2. Odvolateľkou vo veci samej je krajská organizácia Sozialdemokratische Partei Österreichs (Sociálnodemokratická strana Rakúska, ďalej len „SPÖ“) v Korutánsku. Táto krajská organizácia sa člení na jednotlivé okresné a miestne organizácie. Krajská organizácia, ako aj jednotlivé okresné organizácie majú právnu subjektivitu, avšak miestne organizácie ju nemajú.

3. V rokoch 1998 až 2004 odvolateľka zorganizovala pre svoje podriadené skupiny niekoho činností v oblasti práce s verejnosťou a propagácie v súvislosti s rôznymi voľbami v Rakúsku. V podstate fungovala ako nákupné združenie zhromažďujúce rozličné propagačné materiály, ktoré následne postupovala a útovala ďalej jednotlivým okresným a miestnym organizáciám. Usporadúvala aj každoročne sa konajúci bál. Uvedené činnosti označovala ako „externú propagáciu“, na rozdiel od školenia funkcionárov strany, ktoré bolo označené ako „interná propagácia“. Prejednávaná vec sa týka len „externej propagácie“.

4. Vo svojich daňových priznaniach SPÖ uviedla rôzne sumy ako zdaniteľné plnenia v súvislosti s „externou propagáciou“ a uplatňovala si odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe. Spor medzi SPÖ a daňovými úradmi sa týka toho, či sa odvolateľka pri vykonaní činností externej propagácie pre svoje podriadené skupiny môže považovať za zdaniteľnú osobu podľa šiestej smernice a je podľa toho oprávnená odpočítať si daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe. Finanzamt Klagenfurt (daňový úrad Klagenfurt) zastával názor, že SPÖ sa nemôže považovať za zdaniteľnú osobu na účely smernice. SPÖ podala odvolanie na Unabhängiger Finanzsenat, Klagenfurt, ktorý položil Súdnemu dvoru týchto osem prejudiciálnych otázok:

„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 súčasne 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 viacnásobne 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, súčasne 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 jadru 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 [bod] 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‘?

II – Rozbor

5. § 2 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

2. dovoz tovaru.“

6. ?lánok 4 ods. 1, 2 a 5 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ťubovoťnom mieste vykonáva hospodársku ťinnosť bližšie urťenú v odseku 2, odhliadajúc od úťelu a výsledkov tejto ťinnosti.

2. Hospodárske ťinnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky ťinnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poťnohospodárskych ťinností a ťinností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na úťely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku ťinnosť.

...

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

Ak sa zúťastťujú takýchto ťinností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito ťinnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voťnej súťáže. ...“

7. Súdny dvor má rozhodnúť, či externá propagácia vykonaná korutánskou krajinou organizáciou SPÖ predstavuje „hospodársku ťinnosť“ v zmysle ?lánku 4 šiestej smernice, čím túto organizáciu stavia do pozície „zdaniteľnej osoby“ podľa tejto smernice. V prípade kladnej odpovede tak táto krajiná organizácia môže uplatniť právo na odpote dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe podľa ?lánku 17 smernice; v prípade zápornej odpovede si toto právo uplatovať nemôže.

8. Samotné znenie príslušných ustanovení uvádza, že pojem „hospodárske ťinnosti“ sa má vykladať široko. V rozsudku TťMobile Austria Súdny dvor vysvetlil, že „analýza definícií... poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu ‚hospodárska ťinnosť‘ a... objektívny charakter v tom zmysle, že ťinnosť je posudzovaná sama osebe nezávisle od jej cieťov alebo jej výsledkov“. (3) V dôsledku toho „všetky štádiá výroby, distribúcie a poskytovania služieb“ (4) spadajú do pôsobnosti ?lánku 4.

9. ťinnosti vymenované v ?lánku 4 ods. 2 však treba skutoťne považovať za „hospodárske ťinnosti“, ktoré osobu, ktorá sa na nich zúťastťuje, stavajú do pozície „zdaniteľnej osoby“, len vtedy, ak ich cieťom je nadobudnutie zisku na nepretržitom základe. (5) Z toho vyplýva, že ak urťité ťinnosti prinášajú zisk len niekedy, alebo ak nie sú ziskové vôbec, osoba vykonávajúca tieto ťinnosti sa nepovažuje za „zdaniteľnú osobu“ oprávnenú odpote si dať z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe.

10. ?lánok 2 šiestej smernice ?alej stanovuje, že „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu“ podlieha dani z pridanej hodnoty. Existencia protiplnenia je tu podmienkou pre uplatnenie DPH na ur?ité plnenie. Toto ustanovenie je sú?as?ou hlavy II, ktorá vymedzuje rozsah pôsobnosti šiestej smernice ako celku. Výklad každého ?alšieho ustanovenia tejto smernice preto musí vychádza? z ?lánku 2. Súhlasím s Finanzamt Klagenfurt, gréckou vládou a Komisiou, že poskytovanie služieb bez protiplnenia nepredstavuje „hospodársku ?innos?“ na ú?ely ?lánku 4 šiestej smernice.

11. Najskôr je potrebné poznamena?, že pod?a ustálenej judikatúry Súdneho dvora je poskytovanie služieb zdanite?ným plnením na ú?ely DPH len za predpokladu „existencie plnenia zah?ajúceho dohodu o cene alebo protihodnote“. (6) Súdny dvor sa ?alej zaoberal ú?inkom požiadavky úhrady za poskytovanie informa?ných a propaga?ných služieb. Rozsudok Hong Kong Trade Development Council (7) sa týkal zamietnutia zo strany holandských da?ových orgánov uzna? pobo?ku Hong Kong Trade Development Council v Holandsku ako zdanite?nú osobu. Uvedená pobo?ka poskytovala obchodníkom bezplatné informácie o Hong Kongu a o možnostiach obchodova? s hongkonskými podnikmi. Súdny dvor rozhodol, že uvedenú pobo?ku nie je možné považova? za zdanite?nú osobu, lebo poskytovaním informácií nezískava príjem. Uviedol, že „ak ?innos? poskytovate?a spo?íva výlu?ne v poskytnutí plnení bez priamej protihodnoty, neexistuje základ dane, a tieto plnenia teda nepodliehajú dani z pridanej hodnoty. Za takýchto okolností sa osoba poskytujúca služby musí považova? za kone?ného spotrebite?a... Súvislos? medzi ?ou a príjmom tovarov alebo služieb totiž nespadá do žiadnej kategórie zmluvy, ktorá by mohla podlieha? harmonizácii v da?ovej oblasti...; za týchto okolností sa bezplatné služby odlišujú svojou povahou od zdanite?ných plnení, ktoré v rámci systému dane z pridanej hodnoty predpokladajú stanovenie ceny alebo protiplnenia“. (8)

12. Otázka centrálného poskytovania propaga?ných služieb bola predložená Súdnemu dvoru vo veci Apple and Pear Development Council (9). Council bol verejnoprávnym orgánom, ktorého funkcie súviseli s reklamou a propagáciou kvality jab?k a hrušiek pestovaných v Anglicku a Walese. Bol financovaný z povinných ro?ných príspevkov pestovate?ov jab?k a hrušiek vo výške nepresahujúcej ur?itú sumu na každý hektár pôdy, na ktorej boli zasadené jablone a hrušky, alebo ur?itou sumou za každých 50 stromov zasadených na pozemkoch pestovate?a. Súdny dvor rozhodol, že funkcie Councilu týkajúce sa spoločného záujmu pestovate?ov a všetky výhody vyplývajúce z jeho propaga?nej ?innosti má celé odvetvie; jednotliví pestovatelia majú takéto výhody len nepriamo. Neexistovala tu tiež žiadna súvislos? medzi úrov?ou výhod patriacich jednotlivým pestovateľom a výškou povinných poplatkov, ktoré museli plati? Councilu. Uvedený poplatok nevyplýval zo zmluvnej, ale zo zákonnej povinnosti a bol splatný bez oh?adu na to, či mal jednotlivý pestovate? v skuto?nosti nejaké výhody z propaga?nej ?innosti Councilu. Súdny dvor dospel k záveru, že ?innos?, ktorú vykonával Council, „nepredstavuje ‚poskytovanie... služieb za protiplnenie‘“. (10)

13. Kombinovaný ú?inok predchádzajúcich vecí vysvetlil Súdny dvor v rozsudku Tolsma(11). Žalobca vo veci samej, pán Tolsma, bol pouli?ným hudobníkom, ktorý vyberal dary od okoloidúcich. Holandské da?ové orgány mu na túto ?innos? uplatnili DPH. Pán Tolsma tvrdil, že uvedené dary nie sú predmetom DPH, lebo okoloidúci nemali žiadnu povinnos? zaplati? mu akúko?vek sumu, a pokia? sa tak rozhodli, ur?ili si sami výšku tejto sumy. Da?ové orgány zastávali názor, že existuje priama súvislos? medzi poskytovanou službou a získanými platbami a že ?innos? pána Tolsmu teda predstavuje poskytovanie služieb za protiplnenie. Súdny dvor rozhodol, že „poskytovanie služieb sa uskuto?ňuje ‚za protiplnenie‘ v zmysle ?lánku 2 ods. 1 šiestej smernice, a je teda zdanite?ným plnením len vtedy, ak existuje právny vz?ah medzi poskytovateľom služieb a príjemcom, na základe ktorého dochádza k vzájomnému plneniu, pričom odmena prijatá poskytovateľom služieb predstavuje hodnotu skuto?ne poskytnutú ako protiplnenie za službu poskytovanú príjemcovi“. (12)

14. V prejednávanej veci vnútroštátny súd v návrhu na za?atie prejudiciálneho konania uvádza, že v období od roku 1998 do roku 2003 krajinská organizácia SPÖ ú?tovala náklady na služby súvisiace s propaga?nou ?innos?ou a prácou okresným a miestnym organizáciám len v obmedzenom rozsahu. Neexistovali žiadne zrete?né kritériá na ur?enie takéhoto vyú?tovania a zrejme sa ponechalo na rozhodnutí podriadených organizácií – v závislosti na ich finan?ných zdrojoch – či sa budú podie?a? na nákladoch krajinskej organizácie. SPÖ zjavne nemala žiadnu internú stranícku úpravu o spôsobe vyú?tovania týchto služieb. Táto situácia sa mierne zmenila v roku 2004. Od uvedeného roku boli niektoré služby v oblasti práce s verejnos?ou ú?tované okresným organizáciám vo forme „poplatku za prácu s verejnos?ou“, ktorého výška bola stanovená pod?a po?tu ?lenov strany v príslušnom okrese a jednak pod?a po?tu poslancov z príslušného okresu. Tieto poplatky pokrývali len ?as? výdavkov vynaložených krajinskou organizáciou SPÖ, ktorej vznikali zna?né straty z ?innosti spo?ívajúcej v propagácii a práci s verejnos?ou.

15. Pod?a môjho názoru je zjavné, že prejednávaná vec je obdobná veciam Hong Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council a Tolsma. V období od roku 1998 do roku 2003 neexistoval nijaký systém pravidelného ú?tovania výdavkov vzniknutých pri práci s verejnos?ou okresným a miestnym organizáciám; uvedené organizácie nemali žiadnu povinnos?, či už zmluvnú alebo inú, podie?a? sa na uvedených výdavkoch, a ak sa tak rozhodli urobi?, bolo na nich, aby pod?a svojej finan?nej situácie ur?ili výšku príspevku. Takáto úprava predstavuje poskytovanie služieb bez priameho protiplnenia.

16. Podstata systému zavedeného v roku 2004 sa v žiadnom podstatnom oh?ade nelíši. Ani tu neexistovalo vzájomné plnenie: podriadené organizácie neplatili v skuto?nosti za služby, ktoré im boli poskytované, lebo výška príspevkov, ktoré platili krajinskej organizácii, nezodpovedala skuto?nej hodnote služieb súvisiacich s prácou s verejnos?ou a propagáciou a uvedené príspevky boli stanovené jednak pod?a po?tu ?lenov strany v príslušnom okrese a jednak pod?a po?tu poslancov z príslušného okresu. Krajinskej organizácii preto vznikali zna?né straty. Publicita vyplývajúca z ?innosti krajinskej organizácie navyše prospievala strane ako celku; každý prínos pre okresnú a miestnu organizáciu nebol individuálny a priamy, ale ved?ajší a nepriamy.

17. Nakoniec v prejednávanej veci existuje aj všeobecnejší aspekt týkajúci sa povahy práce s verejnos?ou a propaga?nou ?innos?ou. Ako Finanzamt Klagenfurt a grécka vláda správne tvrdia, ide o typický prípad politického prejavu. Politické strany sa nezú?ast?ujú verejnej a propaga?nej kampane s cie?om dosiahnu? príjem, ale s cie?om oboznámi? verejnos? so svojimi názormi. Politické strany zohrávajú hlavnú rolu v systéme zastupite?skej demokracie a verejné ?innosti, ktoré organizujú, sú sú?as?ou funkcií, ktoré plnia ako subjekty uvedeného systému. Akýko?vek finan?ný aspekt práce s verejnos?ou vykonávanej politickou stranou je podriadený politickej

povahe takejto práce s verejnou. Keď krajinová organizácia SPÖ vykonávala „externú propagáciu“ pre svoje podriadené organizácie vo vzťahu k rôznym voľbám v Rakúsku (obecným, krajinovým, celoštátnym a prezidentským), nekonala pritom ako hospodársky subjekt, ktorý sa riadi hospodárskymi hľadiskami, ale ako politická organizácia, ktorej cieľom je víťazstvo vo voľbách.

18. Uvedený záver nie je dotknutý skutočnosťou, že SPÖ získala finančné prostriedky od štátu na základe príslušných rakúskych právnych predpisov upravujúcich financovanie politických strán. Takéto výnosy nepredstavujú príjem vytváraný hospodárskou činnosťou; v demokratickom systéme sú strany financované z verejných rozpočtov preto, aby mohli vykonávať svoje politické funkcie v prospech občanov. Existencia verejného financovania tak podporuje stanovisko, že práca s verejnou zo strany odvolateľky nie je hospodárskou činnosťou zahrnujúcou protiplnenie. Rakúsky štát financoval SPÖ práve preto, že nešlo o bežný hospodársky subjekt, ale o politickú organizáciu, ktorej priority sú rozdielne od priorit komerčného podniku. Neexistuje preto nijaký dôvod porovnávať postavenie odvolateľky s komerčnou reklamnou agentúrou, ktorá so zreteľom na svoju povahu pôsobí v reklamnom odvetví s cieľom zarobiť peniaze. Naopak – ak prepáťte iróniu – bolo by vo všeobecnosti nevhodné, aby politická strana vykonávala politickú činnosť s cieľom dosiahnuť peňažný zisk: považovalo by sa to za korupciu.

19. So zreteľom na vyššie uvedené by som chcel zdôrazniť, že môžu existovať okolnosti, keď politická strana vykonáva hospodársku činnosť, ktorá je svojou povahou komerčná, a dodáva tovar alebo poskytuje služby za protiplnenie. Grécka vláda uviedla na pojednávaní ako príklad stranu, ktorá otvorila a prevádzkovala obchod s biovýrobkami a tiež stranu, ktorá predávala podnikom reklamnú plochu vo svojich publikáciách. Zastávam názor, že obidve uvedené činnosti sú „hospodárskymi činnosťami“ na účely smernice a politická strana je tak „zdaniteľnou osobou“ podliehajúcou DPH. „Externá propagácia“ vykonávaná krajinovou organizáciou SPÖ však takouto činnosťou nie je.

III – Návrh

20. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na položené otázky v tom zmysle, že článok 4 ods. 1 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 sa má vykladať tak, že „externá propagácia“ právne samostatnej krajinovej organizácie politickej strany vo forme práce s verejnou, informačnej činnosti, uskutočňovania straníckych podujatí, dodávania propagačného materiálu okresným organizáciám a príprava a usporiadanie každoročne sa konajúceho bálu sa nemá považovať za hospodársku činnosť, keď sú pri nej dosahované príjmy z (čiastočného) zaúčtovania výdavkov na „externú propagáciu“ taktiež právne samostatným regionálnym organizáciám strany (okresným organizáciám a pod.) a zo vstupného na bál. Takáto krajinová organizácia nemá porovnateľné postavenie s komerčnou reklamnou agentúrou.

Príspevky z verejného rozpočtu poskytované politickej strane podľa vnútroštátnych predpisov o financovaní politických strán navyše nepredstavujú hospodárske výhody, na základe ktorých by relevantná činnosť bola „hospodárskou činnosťou“ na účely šiestej smernice o DPH.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Šiesta smernica 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“ alebo „šiesta smernica o DPH“).

- 3 – Rozsudok z 26. júna 2007, T-Mobile Austria a i., C-284/04, Zb. s. I-5189, bod 35; pozri tiež rozsudok z 21. februára 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Zb. s. I-1751, bod 47.
- 4 – Rozsudok z 26. júna 2003, MGK Kraftfahrzeuge Factoring, C-305/01, Zb. s. I-6729, bod 42.
- 5 – Rozsudky zo 4. decembra 1990, van Tiem, C-186/89, Zb. s. I-4363, bod 18; z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 48, a T-Mobile Austria, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 38.
- 6 – Rozsudky z 5. februára 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Zb. s. 445, bod 12, a z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Zb. s. 6365, bod 11.
- 7 – Rozsudok z 1. apríla 1982, Hong Kong Trade Development Council, 89/81, Zb. s. 1277.
- 8 – Tamže, bod 10.
- 9 – Rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443.
- 10 – Tamže, bod 17.
- 11 – Rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743.
- 12 – Tamže, bod 14.