FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.M. POIARES MADURO

fremsat den 9. juli 2009 [1]

1. Denne sag drejer sig om fortolkning af artikel 4, stk. 1 og 2, i det sjette momsdirektiv [2]. Den forelæggende ret ønsker at få klarhed over, hvorvidt visse økonomiske transaktioner, som gennemføres af et politisk parti, udgør økonomisk aktivitet i det nævnte direktivs forstand.

I — Faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

2. Appellanten i hovedsagen er den regionale afdeling i Kärnten af Sozialdemokratische Partei Österreichs (det socialdemokratiske parti i Østrig, herefter »SPÖ«). Regionalafdelingen er opdelt i enkelte kreds- og lokalafdelinger. Regional- og kredsafdelingerne er selvstændige retssubjekter, hvorimod lokalafdelingerne ikke er det.

3. I perioden fra 1998 til 2004 organiserede appellanten en række annoncerings- og reklameaktiviteter for sine underafdelinger i forbindelse med forskellige valg i Østrig. Appellanten fungerede således i det væsentlige som central indkøber af reklamemateriale, som den efterfølgende videresendte til kreds- og lokalafdelingerne mod vederlag. Appellanten organiserede også det årlige SPÖ-bal. Disse aktiviteter blev beskrevet som »ekstern reklame«, i modsætning til uddannelse af partifunktionærer, som blev beskrevet som »intern reklame«. Denne sag vedrører kun »ekstern reklame«.

4. SPÖ angav i sine selvangivelser forskellige beløb som afgiftspligtig omsætning i forbindelse med »ekstern markedsføring« og anmodede om fradrag for den herved erlagte indgående afgift. En tvist opstod mellem SPÖ og skattemyndighederne om, hvorvidt appellanten ifølge sjette momsdirektiv skal anses for at være en afgiftspligtig person, der har ret til at fradrage erlagt indgående afgift i forbindelse med ekstern reklame for dens underafdelinger. Finanzamt Klagenfurt (skattekontoret i Klagenfurt) var af den opfattelse, at SPÖ ikke kunne anses for at være en

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaterne lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977 L 145, s. 1).

afgiftspligtig person i henhold til direktivet. SPÖ appellerede afgørelsen til Unabhängiger Finanzsenat (Den Uafhængige Skattedomstol), Klagenfurt, som har forelagt Domstolen følgende otte spørgsmål:

»1) Skal artikel 4, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette momsdirektiv«), fortolkes således, at »ekstern reklame«, der foretages af et politisk partis regionale afdeling, der er en juridisk person, i form af public relations, oplysningsvirksomhed, gennemførelse af partimøder, levering af reklamemateriale til kredsafdelingerne og organisering og afholdelse af et årligt bal (SPÖ-bal), anses for økonomisk virksomhed, når der herved opnås indtægter fra den (delvise) viderefakturering af udgifterne ved den »eksterne reklame« til de øvrige partiafdelinger (kredsafdelinger mv.), som også er juridiske personer, og entréindtægter ved afholdelsen af ballet?

2) Foreligger der også en »økonomisk virksomhed« som omhandlet af artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv, selv om de under første spørgsmål nævnte aktiviteter »reflekterer« på den regionale afdeling, og denne derfor også profiterer heraf? Det følger af sagens natur, at også partiet som sådant med disse aktiviteter samtidig propaganderer om ikke principalt, så dog som en uomgængelig følge heraf, for dets politiske mål og idéer.

3) Kan der også tales om »økonomisk virksomhed« som ovenfor nævnt, når udgifterne ved den »eksterne reklame« vedvarende med det flerdobbelte overstiger de herved opnåede indtægter ved viderefaktureringen af udgifterne og indtægterne ved afholdelsen af ballet?

4) Foreligger der også »en økonomisk virksomhed«, når viderefaktureringen af udgifterne ikke sker efter umiddelbart klare økonomiske kriterier (f.eks. fordeling af omkostningerne efter anvendelse eller brug), og det reelt tilkommer underafdelingerne selv at bestemme, om og i hvilket omfang de vil dække den regionale afdelings udgifter?

5) Foreligger der også »en økonomisk virksomhed«, når faktureringen af reklameydelserne til underafdelingerne sker i form af en udgiftsfordeling, hvis størrelse dels afhænger af antallet af den pågældende underafdelings medlemmer, dels af antallet af dens valgte parlamentsrepræsentanter?

6) Skal ikke-afgiftspligtige ydelser fra det offentlige [som f.eks. partistøtte efter Kärnten Parteienförderungsgesetz] (lov om partistøtte) ved spørgsmålet, om der foreligger en økonomisk virksomhed,

ligeledes tages i betragtning som økonomiske fordele?

II — Bedømmelse

5. Artikel 2 i sjette momsdirektiv fastsætter følgende:

7) Såfremt den såkaldte »ekstern reklame« isoleret betragtet udgør en økonomisk virksomhed som omhandlet af artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv, stilles følgende spørgsmål: Er den omstændighed, at public relations og valgpropaganda udgør politiske partiers hovedvirksomhed og er en omgængelig betingelse for gennemførelse af deres poliske mål og programmer, til hinder for at kvalificere denne virksomhed som »økonomisk virksomhed«?

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

8) Er den af appellanten ydede virksomhed betegnet som »ekstern reklame« af en sådan karakter, at den kan sidestilles med erhvervsmæssige reklamebureauers virksomhed som omhandlet i bilag D (punkt 10) i sjette momsdirektiv, eller svarer den efter sit indhold til sådan virksomhed? Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende, kan omfanget af den udøvede virksomhed, henset til den foreliggende indtægts-udgiftsstruktur i det af appelsagen omfattede tidsrum, da kvalificeres som »ikke ubetydeligt«?«

6. Artikel 4, stk. 1, 2 og 5, i sjette momsdirektiv fastsætter følgende:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[…]

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. […]«

7. Det spørgsmål, som Domstolen skal afgøre, er, hvorvidt den eksterne reklame, som den regionale afdeling af SPÖ i Kärnten udfører, er en »økonomisk virksomhed« i henhold til sjette momsdirektivs artikel 4, hvilket vil gøre afdelingen til en »afgiftspligtig person« i henhold til direktivet. Hvis det er tilfældet, har den regionale afdeling i Kärnten ret til at fradrage indgående afgift i henhold til direktivets artikel 17 — hvis ikke, er der ikke en sådan fradragsret.

8. Det fremgår af selve ordlyden af de relevante bestemmelser, at begrebet »økonomisk virksomhed« skal fortolkes bredt. Som Domstolen fremhævede i T-Mobile Austria-dommen, har begrebet »økonomisk virksomhed« et meget vidt anvendelsesområde og er af objektiv karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater [3]. Derfor omfattes »alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder« [4] af artikel 4's anvendelsesområde.

9. Den virksomhed, der er angivet i artikel 4, stk. 2, kan imidlertid kun anses for at være

3 — Dom af 26.6.2007, sag C-284/04, T-Mobile Austria, Sml. I, s. 5189, præmis 35. Jf. også dom af 21.2.2006, sag C-223/03, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751, præmis 47.

4 — Dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 42.

»økonomisk virksomhed« og gøre den, som udfører den, til en »afgiftspligtig person«, såfremt virksomheden har til formål at give indtægter af en vis varig karakter [5]. Heraf følger, at når en virksomhed kun giver enkeltstående indtægter eller ikke giver nogen indtægter overhovedet, er den person, der udfører denne virksomhed, ikke en »afgiftspligtig person« med ret til at fradrage indgående afgift.

10. I artikel 2 i sjette momsdirektiv fastsættes endvidere, at »levering af goder og tjenesteydelser, som [foretages] mod vederlag« omfattes af merværdiafgiftspligten. Betaling af et vederlag er således gjort til en forudsætning for at pålægge den enkelte transaktion merværdiafgift. Denne bestemmelse er en del af afsnit II, der definerer anvendelsesområdet for hele direktivet. Fortolkningen af hver enkelt bestemmelse i direktivet skal derfor ske på baggrund af artikel 2. Jeg er enig med Finanzamt Klagenfurt, den græske regering og Kommissionen i, at levering af tjenesteydelser uden vederlag ikke udgør en »økonomisk virksomhed« i henhold til direktivets artikel 4.

11. Det skal først bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis er levering af tjenesteydelser kun afgiftspligtig, såfremt der er »en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi« [6]. Domstolen har endvidere allerede taget stilling til betydningen af vederlagskravet i forbindelse med levering af informations- og reklametjenesteydelser. Hong Kong Trade Development Council-sagen [7] vedrørte de nederlandske skattemyndigheders afvisning af at anerkende, at kontoret for Hong Kong Trade Development Council i Nederlandene var afgiftspligtigt. Kontoret gav gratis information om Hongkong og muligheder for handel med virksomheder i Hongkong. Domstolen fandt, at kontoret ikke kunne anses for at være afgiftspligtigt, eftersom uddelingen af information ikke gav nogen indtægter. Den udtalte, at »[n]år en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der intet beskatningsgrundlag, og de gratis tjenesteydelser er følgelig ikke pålagt merværdiafgift. Tjenesteyderen må i dette tilfælde sidestilles med den endelige forbruger […]. Forbindelsen mellem ham og modtageren af tingen eller tjenesteydelsen indgår ikke i en kategori af aftaler, som kan gøres til genstand for en afgiftsmæssig harmonisering […] under disse omstændigheder adskiller gratis ydelser sig efter deres natur fra afgiftspligtige transaktioner, som inden for merværdiafgiftssystemet forudsætter, at der er fastsat en pris eller en modværdi [8]«.

12. Spørgsmålet om centraliseret levering af reklametjenesteydelser var til Domstolens bedømmelse i sagen vedrørende Apple and Pear Development Council [9], der var et offentligretligt organ, som havde til opgave

5 — Dom af 4.12.1990, sag C-186/89, van Tiem, Sml. I, s. 4363 præmis 18, og 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295 præmis 48, samt T-Mobile Austria-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 38.

6 — Dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 12, og af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 11.

7 — Dom af 1.4.1982, sag 89/81, Hong Kong Trade Development Council, Sml. s. 1277.

8 — Ibidem, præmis 10.

9 — Dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443.

at markedsføre og gøre reklame for kvaliteten af æbler og pærer, som blev avlet i England og Wales. Det finansieredes ved en obligatorisk afgift for avlere af æbler og pærer, som ikke måtte overstige et vist beløb for hver hektar mark, på hvilken æble- eller pæretræerne blev plantet, eller et bestemt beløb for hver 50 træer, som blev plantet på en avlers mark. Domstolen bemærkede, at Apple and Pear Development Council varetog en opgave af fælles interesse hos avlerne, og at værdien af dens reklamevirksomhed kom hele branchen til gode, hvorimod værdien for den enkelte avler var indirekte. Endvidere fandtes der ikke at være nogen sammenhæng mellem størrelsen af værdien for den enkelte avler og beløbet for den obligatoriske afgift, som han skulle betale til Apple and Pear Development Council. Afgiften udsprang ikke af en aftale, men var en forskriftsmæssig forpligtelse, og den skulle betales, uanset om den enkelte avler rent faktisk have haft fordel af den ovennævnte reklamevirksomhed. Domstolen kom frem til, at denne reklamevirksomhed ikke udgjorde »levering af tjenesteydelser mod vederlag [10]«.

13. Den samlede virkning af den ovennævnte retspraksis blev forklaret af Domstolen i Tolsma-dommen [11]. Sagsøgeren i hovedsagen, Tolsma, var en gademusikant, der modtog bidrag fra forbipasserende. De nederlandske skattemyndigheder pålagde denne virksomhed merværdiafgift. Sagsøgeren gjorde gældende, at bidragene ikke var underlagt merværdiafgift, da de forbipasserende ikke var forpligtede til at betale ham, og når de gjorde det, bestemte de selv beløbets størrelse. Skattemyndighederne var af den opfattelse, at der var en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og de modtagne betalinger, hvilket medførte, at hans virksomhed udgjorde levering af tjenesteydelse mod vederlag. Domstolen fastslog, at »en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren [12]«.

14. I denne sag har den nationale domstol i anmodningen om præjudiciel afgørelse angivet, at den regionale afdeling af SPÖ kun i mindre omfang tog betaling for annoncerings- og reklametjenesteydelser fra kreds- og lokalafdelingerne i perioden fra 1998 til 2003. Der var ingen klare kriterier for beregning af disse betalinger, og det ser ud til, at underafdelingerne havde frihed til selv at bestemme — alt efter deres økonomiske ressourcer — om de skulle bidrage til den regionale afdelings udgifter. SPÖ havde i hvert fald ingen interne regler om, hvordan sådanne tjenesteydelser skulle betales. Situationen ændredes noget i 2004, hvor kredsafdelingerne blev faktureret for visse reklametjenesteydelser i form af en »reklameafgift«, hvis størrelse blev fastsat ud fra den pågældende kredsafdelings antal medlemmer og antallet af parlamentsmedlemmer, der kom fra denne

10 — Ibidem, præmis 17.
11 — Dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Sml. I, s. 743.
12 — Ibidem, præmis 14.

afdeling. Denne indtægt dækkede kun en begrænset del af udgifterne for den regionale afdeling af SPÖ, der til stadighed led tab som følge af sin annoncerings- og reklamevirksomhed.

15. Jeg mener, at situationen i denne sag svarer til de omstændigheder, der forelå i ovennævnte sager, som Domstolen pådømte i Hong Kong Trade Development Council-, Apple and Pear Development Council- og Tolsma-dommene. I perioden fra 1998 til 2003 fandtes der ikke noget system for automatisk viderefakturering af reklameudgifter til kreds- og lokalafdelingerne. Disse afdelinger havde ingen forpligtelse som følge af aftale eller på andet grundlag til at bidrage, og hvis de besluttede sig til at gøre det, var det op til dem ud fra deres økonomiske situation at afgøre, hvor meget de ville bidrage med. En sådan ordning udgør levering af tjenesteydelser uden direkte vederlag.

16. Det system, der blev indført i 2004, er i det væsentlige det samme. Også efter indførelsen af dette system er der ingen gensidig udveksling af ydelser: Underafdelingerne betalte stadig ikke for de tjenesteydelser, som de modtog, da værdien af de bidrag, som de betalte til den regionale afdeling, ikke modsvarede den faktiske værdi af dens annoncerings- og reklametjenesteydelser, og bidragene beregnedes efter en fast sats ud fra antallet af partimedlemmer i kredsen og antallet af parlamentsmedlemmer, der kom fra den pågældende kreds. Dette er årsagen til, at den regionale afdeling til stadighed led væsentlige tab. Den reklamevirksomhed, som den regionale afdeling udførte, var endvidere til fordel for partiet som helhed. Den fordel, som kreds- og lokalafdelingerne havde, var ikke individuel og direkte, men en indirekte sidegevinst.

17. Endelig er der grund til at anføre en mere generel bemærkning vedrørende karakteren af reklamen og annonceringen i denne sag. Som Finanzamt Klagenfurt og den græske regering rigtigt har anført, drejer det sig om typisk politisk virksomhed. Politiske partier udøver ikke annoncerings- og reklamevirksomhed for at opnå indtægter, men for at bringe deres idéer til offentlighedens kendskab. De har en central rolle i et repræsentativt demokrati, og den udadrettede virksomhed, som de arrangerer, er en del af de funktioner, de har i dette system. Ethvert økonomisk aspekt, som reklame for partiet medfører, er underordnet i forhold til reklamens politiske betydning. Når den regionale afdeling af SPÖ har udført »ekstern reklamevirksomhed« for dens underafdelinger i forbindelse med en række valg i Østrig (kommunalvalg, regionalvalg, valg af nationalforsamling, valg af forbundspræsident), har den ikke handlet som en økonomisk aktør, der styres af økonomiske hensyn, men som en politisk organisation, som stræber efter at vinde valget.

18. Denne konklusion påvirkes ikke af den omstændighed, at SPÖ modtager støtte fra staten i henhold til de østrigske bestemmelser

om finansiering af politiske partier. Sådanne indtægter udgør ikke indkomster fra økonomisk virksomhed. I et demokratisk system er politiske partier offentligt finansierede, således at de kan udøve deres politiske funktioner til fordel for borgerne. Det forhold, at der er offentlig støtte, bestyrker konklusionen, hvorefter sagsøgerens reklamevirksomhed ikke er en økonomisk virksomhed mod vederlag. Den østrigske stat yder økonomisk støtte til SPÖ, netop fordi den ikke er en almindelig økonomisk aktør, men en politisk gruppe, hvis mål er forskellige fra de mål, et kommercielt foretagende har. Der er således intet grundlag for at sidestille sagsøgeren med et kommercielt reklamebureau, som i sagens natur er i reklamebranchen for at tjene penge. Derimod ville det — undskyld ironien — almindeligvis være utilbørligt for et politisk parti at udøve politisk virksomhed for at tjene penge. Normalt ville det kunne anses for korruption.

19. Når dette er sagt, vil jeg gøre opmærksom på, at der kan være omstændigheder, hvor et politisk parti udøver økonomisk virksomhed, som er kommerciel, og som indebærer, at varer eller tjenesteydelser leveres mod vederlag. Den græske regering gav ved den mundtlige forhandling eksempler på, at et parti havde åbnet og drev en forretning, hvor den solgte organiske produkter, og et andet, der solgte reklameplads i dets publikationer. Jeg mener, at begge former for virksomhed er »økonomisk virksomhed« i henhold til direktivet, hvilket medfører, at partiet bliver en »afgiftspligtig person«, der skal betale moms. Den »eksterne reklamevirksomhed«, som den regionale afdeling af SPÖ udøver, er imidlertid ikke en sådan form for virksomhed.

III — Forslag til afgørelse

20. På denne baggrund foreslår jeg derfor Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål med, at artikel 4, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at »ekstern reklame«, der udføres af en retligt uafhængig regional afdeling af det politiske parti i form af reklamevirksomhed, informationsvirksomhed, organisering af partimøder, levering af reklamemateriale til kredsafdelingerne og afholdelse af det årlige bal, ikke skal anses for at udgøre en økonomisk virksomhed, når indtægter opnås ved, at (en del af) udgifterne til den »eksterne reklame« viderefaktureres til ligeledes retligt

uafhængige partiorganer (kredsafdelinger og lignende), og fra entréindtægter ved afholdelsen af ballet. En sådan regional afdeling kan ikke sidestilles med et kommercielt reklamebureau.

Endvidere medfører det forhold, at offentlig støtte betales til det politiske parti i henhold til nationale bestemmelser om finansiering af partier, ikke, at det opnår økonomiske fordele, som gør den pågældende virksomhed til en »økonomisk virksomhed« i henhold til det sjette momsdirektiv.