STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
M. POIARESE MADURA
přednesené dne 9. července 2009 [1]

1. Projednávaná věc se týká výkladu čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice o DPH [2]. Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda určité finanční operace uskutečňované politickou stranou představují hospodářskou činnost pro účely uvedené směrnice.

I – Skutkové okolnosti a předběžné otázky

2. Odvolatelkou v původním řízení je zemská organizace Sozialdemokratische Partei Österreichs (Sociálnědemokratické strany Rakouska; dále jen „SPÖ“) v Korutanech. Uvedená zemská organizace se dělí na jednotlivé okresní a místní organizace. Zemská organizace má, stejně jako okresní organizace, právní subjektivitu; místní organizace však právní subjektivitu nemají.

3. V období od roku 1998 do roku 2004 odvolatelka organizovala pro své podřízené organizace různé činnosti v oblasti práce s veřejností a propagace v souvislosti s různými volbami v Rakousku. V zásadě přitom jednala jako centrální nákupní agentura a nakupovala propagační materiály, které poté za úhradu předávala jednotlivým okresním a místním organizacím. Pořádala rovněž každoročně stranický ples. Uvedené činnosti byly označovány jako „vnější propagace“, narozdíl od školení stranických funkcionářů, která byla nazývána „vnitřní propagací“. Projednávaná věc se týká pouze „vnější propagace“.

4. Ve svých daňových přiznáních SPÖ vykazovala různé částky jako zdanitelná plnění v souvislosti s „vnější propagací“ a uplatňovala odpočet odpovídající daně odvedené na vstupu. Mezi SPÖ a daňovými orgány vznikl spor, zda má být odvolatelka při provádění činností spočívajících ve vnější propagaci pro své podřízené organizace považována za osobu povinnou dani ve smyslu šesté směrnice, která má nárok na odpočet daně na vstupu, kterou v této souvislosti uhradila. Finanzamt Klagenfurt (finanční úřad v Klagenfurtu) došel k závěru, že SPÖ nelze považovat za osobu povinnou dani pro účely šesté směrnice. SPÖ podala odvolání k Unab-

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“ nebo „šestá směrnice o DPH“).

hängiger Finanzsenat (nezávislý finanční soud) v Klagenfurtu, který položil Soudnímu dvoru následujících osm otázek:

„1) Má se čl. 4 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen ‚šestá směrnice') vykládat tak, že se ‚vnější propagace' právně samostatné zemské organizace politické strany ve formě práce s veřejností, informační činnosti, pořádání stranických akcí, dodávání propagačních materiálů okresním organizacím a organizace a uspořádání každoročního plesu (ples SPÖ) má považovat za hospodářskou činnost, jestliže jsou dosaženy příjmy (částečným) vyúčtováním výdajů na ‚vnější propagaci' rovněž právně samostatným odnožím strany (okresním organizacím atd.) a ze vstupného na ples?

2) Je při posouzení, zda se jedná o ‚hospodářskou činnost' ve smyslu čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice, k újmě, že se činnosti uvedené v otázce 1 ‚odráží' ve fungování zemské organizace, která z nich má tedy také prospěch? Z povahy věci vyplývá, že v rámci těchto činností je vždy, ne-li přednostně pak nicméně jako nutný vedlejší účinek, současně propagována také strana jako taková, jakož i její politické cíle a názory.

3) Dá se ještě hovořit o ‚hospodářské činnosti' ve výše uvedeném smyslu, jestliže výdaje na ‚vnější propagaci' trvale vícenásobně přesahují příjmy dosažené z této činnosti vyúčtováním výdajů a pořádáním plesu?

4) Jedná se o ‚hospodářskou činnost' i v případě, že vyúčtování výdajů neprobíhá podle bezprostředně patrných hospodářských kritérií (např. určení nákladů v závislosti na tom, kdo je způsobil, nebo kdo z nich měl prospěch) a v podstatě je ponecháno na rozhodnutí podřízených organizací, zda a v jakém rozsahu se podílejí na nákladech zemských organizací?

5) Jedná se o ‚hospodářskou činnost' i v případě, že vyúčtování propagačních služeb podřízeným organizacím probíhá ve formě poplatku, jehož výše závisí jednak na počtu členů dotyčné místní organizace, a jednak na počtu jí vyslaných poslanců?

6) Mají se, pokud jde o otázku, zda se jedná o ‚hospodářskou činnost', jako hospodářské výhody rovněž zohlednit příspěvky z veřejného rozpočtu [jako například příspěvek politickým stranám podle korutanského Parteienförderungsgesetz (zákon o financování politických

stran)], které nepatří ke zdanitelným příjmům?

7) Jestliže by takzvaná ‚vnější propagace' měla v izolovaném pohledu představovat hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice: Brání okolnost, že práce s veřejností a volební propagace patří ke stěžejní oblasti činnosti politických stran a tvoří *conditio sine qua non* k prosazení politických cílů a programů tomu, aby tato činnost byla kvalifikována jako ‚hospodářská činnost'?

8) Jsou odvolatelkou prováděné, jako ‚vnější propagace' označené činnosti takové, že mohou být srovnávány s činnostmi vykonávanými reklamními agenturami ve smyslu přílohy D (číslo 10) šesté směrnice popř. jim odpovídají svým obsahem? V případě kladné odpovědi na tuto otázku, může být rozsah vykonávaných činností při dané struktuře příjmů a výdajů v době rozhodné z hlediska odvolání kvalifikován jako ‚nezanedbatelný'?"

II – Rozbor

5. Článek 2 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží."

6. Článek 4 odst. 1, 2 a 5 šesté směrnice o DPH stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani' se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem dosažení pravidelného příjmu z něj.

[…]

5. Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže. […]“

7. Soudní dvůr má rozhodnout, zda vnější propagace prováděná zemskou organizací SPÖ v Korutanech představuje „hospodářskou činnost“ ve smyslu článku 4 šesté směrnice o DPH, přičemž v takovém případě by tato organizace byla „osobou povinnou k dani“ podle uvedené směrnice. Pokud je odpověď kladná, může zemská organizace v Korutanech uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu podle článku 17 šesté směrnice; pokud je odpověď záporná, takový nárok uplatňovat nemůže.

8. Ze samotného znění relevantních ustanovení je zjevné, že pojem „hospodářská činnost“ musí být vykládán široce. V rozsudku T-Mobile Austria Soudní dvůr vysvětlil, že „analýza definic […] jasně ukazuje rozsah působnosti pojmu ‚hospodářská činnost‘ a jeho objektivní povahu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky“ [3]. Do oblasti působnosti článku 4 tedy spadají „všechna stadia výroby, distribuce a poskytování služeb“ [4].

9. Avšak činnosti uvedené v čl. 4 odst. 2 je třeba považovat za „hospodářskou činnost“ a osobu je vykonávající za „osobu povinnou k dani“, pouze pokud směřují k soustavnému

3 — Rozsudek ze dne 26. června 2007, T-Mobile Austria a další (C-284/04, Sb. rozh. s. I-5189, bod 35); viz rovněž rozsudek ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Sb. rozh. s. I-1751, bod 47).

4 — Rozsudek ze dne 26. června 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 42).

zajišťování příjmů [5]. Z výše uvedeného vyplývá, že pokud určitá činnost vytváří příjem pouze příležitostně nebo nevytváří žádný příjem, osoba vykonávající takovou činnost není „osobou povinnou k dani" s nárokem na odpočet daně na vstupu.

10. Článek 2 šesté směrnice o DPH navíc stanoví, že DPH podléhá „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění". Existence protiplnění je zde podmínkou uplatnění DPH na určitou operaci. Uvedené ustanovení je součástí hlavy II, která vymezuje oblast působnosti šesté směrnice jako celku. Výklad každého dalšího ustanovení této směrnice tedy musí vycházet z článku 2. Souhlasím s Finanzamt Klagenfurt, řeckou vládou a Komisí, že poskytování služeb bez protiplnění nepředstavuje „hospodářskou činnost" pro účely článku 4 šesté směrnice.

11. Nejprve je třeba poznamenat, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je poskytování služeb zdanitelným plněním pro účely DPH, „pouze pokud existuje přímá souvislost mezi poskytovanou službou a protiplněním" [6]. Soudní dvůr se dále zabýval účinkem požadavku na existenci protiplnění za poskytování informačních a propagačních služeb. Rozsudek Hong Kong Trade Development Council [7] se týkal odmítnutí ze strany nizozemských daňových orgánů uznat pobočku Hong Kong Trade Development Council v Nizozemsku jako osobu povinnou k dani. Uvedená pobočka poskytovala obchodníkům bezplatné informace o Hong Kongu a o možnostech obchodování s hongkongskými podniky. Soudní dvůr rozhodl, že uvedenou pobočku nelze považovat za osobu povinnou k dani, neboť poskytováním informací nezískává příjem. Uvedl, že „pokud činnost určité osoby spočívá výhradně v poskytování služeb bez přímého protiplnění, neexistuje žádný vyměřovací základ a dotčené bezplatné služby proto nepodléhají dani z přidané hodnoty. Za takových okolností musí být osoba poskytující služby považována za konečného spotřebitele […]. Souvislost mezi ní a příjemcem zboží nebo služeb totiž nespadá do žádné kategorie smlouvy, která by mohla podléhat harmonizaci v oblasti daní […]; za těchto okolností se bezplatné služby odlišují svou povahou od zdanitelných plnění, která v rámci systému daně z přidané hodnoty předpokládají stanovení ceny nebo protiplnění" [8].

12. Otázka centrálního poskytování propagačních služeb byla předložena Soudnímu dvoru ve věci Apple and Pear Development Council [9]. Council byl veřejnoprávní orgán,

5 — Rozsudky ze dne 4. prosince 1990, van Tiem (C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 18); ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 48), a T-Mobile Austria (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 38).

6 — Rozsudky ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, s. 445, bod 12), a ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, s. 6365, bod 11).

7 — Rozsudek ze dne 1. dubna 1982 (89/81, Recueil, s. 1277).

8 — Tamtéž, bod 10.

9 — Rozsudek ze dne 8. března 1988 (102/86, Recueil, s. 1443).

jehož funkce souvisely s reklamou a propagací kvality jablek a hrušek pěstovaných v Anglii a Walesu. Byl financován z povinných ročních příspěvků pěstitelů jablek a hrušek ve výši nepřesahující určitou částku na každý hektar půdy osázené jabloněmi a hrušněmi nebo určitou částku za každých 50 stromů vysazených na pozemcích pěstitele. Soudní dvůr konstatoval, že funkce Council souvisejí se společným zájmem pěstitelů a že jakékoli výhody vyplývající z jeho propagační činnosti má celé odvětví; jednotliví pěstitelé mají takové výhody jen nepřímo. Neexistovala zde rovněž žádná souvislost mezi úrovní výhod příslušejících jednotlivým pěstitelům a výší povinných poplatků, které museli hradit Council. Uvedený poplatek nevyplýval ze smluvní, nýbrž ze zákonné povinnosti, a byl splatný bez ohledu na to, zda měl jednotlivý pěstitel ve skutečnosti nějaké výhody z propagační činnosti Council. Soudní dvůr došel k závěru, že činnost Council „nepředstavuje ‚poskytování […] služeb za protiplnění' " [10].

13. Společný účinek předchozích věcí vysvětlil Soudní dvůr v rozsudku Tolsma [11]. Žalobce v původním řízení, pan Tolsma, byl pouliční hudebník, který vybíral dary od kolemjdoucích. Nizozemské daňové orgány uvalily na tuto činnost DPH. Pan Tolsma tvrdil, že uvedené dary nepodléhaly DPH, neboť kolemjdoucí neměli žádnou povinnost zaplatit mu jakoukoli částku a, pokud se tak rozhodli, určili výši této částky sami. Daňové orgány měly za to, že existuje přímá souvislost mezi poskytovanou službou a obdrženými platbami a že činnost p. Tolsmy tedy představuje poskytování služeb za protiplnění. Soudní dvůr rozhodl, že „poskytování služeb je uskutečňováno ‚za protiplnění' ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice a je tedy zdanitelným plněním jen tehdy, pokud existuje právní vztah mezi poskytovatelem služeb a příjemcem, na jehož základě dochází k vzájemnému plnění, přičemž odměna přijatá poskytovatelem služeb představuje hodnotu skutečně poskytnutou jako protiplnění za službu poskytovanou příjemci" [12].

14. V projednávané věci vnitrostátní soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce konstatuje, že v období od roku 1998 do roku 2003 zemská organizace SPÖ účtovala náklady na služby související s propagační činností a prací s veřejností na okresní a místní organizace pouze v omezeném rozsahu. Neexistovala žádná jasná kritéria pro sestavení takového vyúčtování a bylo patrně ponecháno na rozhodnutí podřízených organizací – v závislosti na jejich finančních zdrojích – zda se budou podílet na nákladech zemské organizace. SPÖ zjevně neměla žádnou interní stranickou úpravu způsobu vyúčtování těchto služeb. Tato situace doznala mírné změny v roce 2004. Od uvedeného roku byly některé služby v oblasti práce s veřejností účtovány okresním organizacím ve formě „poplatku za public relations", jehož výše

10 — Tamtéž, bod 17.

11 — Rozsudek ze dne 3. března 1994 (C-16/93, Recueil, s. I-743).

12 — Tamtéž, bod 14.

byla určena počtem členů strany v příslušném okrese a počtem poslanců vyslaných takovým okresem. Tyto poplatky pokrývaly jen část výdajů vynaložených zemskou organizací SPÖ, jíž vznikaly trvalé ztráty z činnosti spočívající v propagaci a práci s veřejností.

15. Podle mého názoru je zjevné, že projednávaná věc je obdobná věcem Hong Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council a Tolsma. V období od roku 1998 do roku 2003 neexistoval žádný systém pravidelného účtování výdajů vzniklých při práci s veřejností na okresní a místní organizace; uvedené organizace neměly žádnou povinnost, ať už smluvní nebo jinou, podílet se na uvedených výdajích, a pokud se tak rozhodly učinit, bylo ponecháno na nich, aby podle své finanční situace určily výši příspěvku. Taková úprava představuje poskytování služeb bez přímého protiplnění.

16. Podstata systému zavedeného v roce 2004 se v žádném podstatném ohledu neliší. Opět zde neexistovalo vzájemné plnění: podřízené organizace neplatily ve skutečnosti za služby, které jim byly poskytovány, neboť hodnota příspěvků, jež platily zemské organizaci, neodpovídala skutečné hodnotě služeb souvisejících s prací s veřejností a propagací, a uvedené příspěvky byly vypočteny podle pevné sazby na základě počtu členů strany v příslušném okrese a počtu poslanců vyslaných takovým okresem. Zemské organizaci proto vznikaly trvalé ztráty značného rozsahu. Publicita vyplývající z činnosti zemské organizace navíc prospívala straně jako celku; jakýkoli přínos pro okresní a místní organizace nebyl individuální a přímý, ale vedlejší a nepřímý.

17. V projednávané věci konečně existuje i obecnější aspekt týkající se povahy práce s veřejností a propagační činnosti. Jak správně tvrdí Finanzamt Klagenfurt a řecká vláda, jedná se o typický případ politického projevu. Politické strany nepořádají veřejné a propagační kampaně za účelem dosažení příjmu, ale s cílem seznámit veřejnost se svými myšlenkami. Politické strany hrají ústřední roli v systému zastupitelské demokracie a jimi organizované veřejné činnosti jsou součástí funkcí, které plní jako subjekty uvedeného systému. Jakýkoli finanční aspekt práce s veřejností vykonávané politickou stranou je podřízen politické povaze takové práce s veřejností. Když zemská organizace SPÖ prováděla „vnější propagační" činnost pro své podřízené organizace ve vztahu k různým volbám v Rakousku (obecním, zemským, celostátním a prezidentským), nejednala přitom jako hospodářský subjekt, který se řídí finančními ohledy, nýbrž jako politická organizace, jejímž cílem je vítězství ve volbách.

18. Uvedený závěr není dotčen tím, že SPÖ získávala finanční prostředky od státu na

základě relevantních rakouských právních předpisů upravujících financování politických stran. Takové výnosy nepředstavují příjem vytvářený hospodářskou činností; v demokratickém systému jsou strany financovány z veřejných rozpočtů proto, aby mohly vykonávat své politické funkce ve prospěch občanů. Existence veřejného financování tak podporuje stanovisko, že práce s veřejností ze strany odvolatelky není hospodářskou činností zahrnující protiplnění. Rakouský stát financoval SPÖ právě proto, že se nejednalo o běžný hospodářský subjekt, nýbrž o politickou organizaci, jejíž priority jsou odlišné od priorit komerčního podniku. Neexistuje tedy žádný důvod srovnávat postavení odvolatelky s komerční reklamní agenturou, která s ohledem na svou povahu působí v reklamním odvětví za účelem vydělávání peněz. Naopak – prominete-li ironii – bylo by obecně nevhodné, aby politická strana vykonávala politickou činnost s cílem dosáhnout peněžního zisku: to by bylo zpravidla považováno za korupci.

19. S ohledem na výše uvedené bych chtěl zdůraznit, že mohou existovat okolnosti, kdy politická strana vykonává hospodářskou činnost, která je svou povahou komerční, a dodává zboží nebo poskytuje služby za protiplnění. Na jednání řecká vláda uvedla jako příklad stranu, která otevřela a provozovala obchod s biovýrobky, a také stranu, která prodávala podnikům reklamní plochu ve svých publikacích. Mám za to, že obě uvedené činnosti jsou „hospodářské činnosti" pro účely směrnice a politická strana je tak „osobou povinnou k dani" podléhající DPH. „Vnější propagační" činnost vykonávaná zemskou organizací SPÖ však takovou činností není.

III – Závěry

20. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na položené otázky v tom smyslu, že čl. 4 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně se má vykládat tak, že se ‚vnější propagace' právně samostatné zemské organizace politické strany ve formě práce s veřejností, informační činnosti, pořádání stranických akcí, dodávání propagačních materiálů okresním organizacím a organizace a uspořádání každoročního plesu nemá považovat

za hospodářskou činnost, jestliže jsou přitom dosaženy příjmy (částečným) vyúčtováním výdajů na ‚vnější propagaci' rovněž právně samostatným odnožím strany (okresním organizacím atd.) a ze vstupného na ples. Taková zemská organizace není v postavení srovnatelném s postavením komerční reklamní agentury.

Příspěvky z veřejného rozpočtu poskytované politické straně podle vnitrostátních právních předpisů o financování politických stran navíc nepředstavují hospodářské výhody, na jejichž základě by relevantní činnost byla ‚hospodářskou činností' pro účely šesté směrnice o DPH.