KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 9. juulil 2009 [1]

1. Käesolev kohtuasi käsitleb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 tõlgendamist. [2] Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas erakonna teatud finantstehinguid tuleb käsitada majandustegevusena nimetatud direktiivi tähenduses.

I. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

2. Põhikohtuasjas apellatsioonkaebuse esitaja (apellant) on Sozialdemokratische Partei Österreichsi (Austria Sotsiaaldemokraatlik Erakond, edaspidi „SPÖ") Kärnteni liidumaa organisatsioon. See liidumaa tasandi organisatsioon jaguneb üksikuteks piirkondlikeks ja kohalikeks organisatsioonideks. Liidumaa tasandi organisatsioon ja ka selle piirkondlikud organisatsioonid on eraldiseisvad juriidilised isikud, kuid kohalikud organisatsioonid seda ei ole.

3. Aastatel 1998–2004 korraldas apellant talle alluvatele organisatsioonidele mitmesugust suhtekorraldus- ja reklaamitegevust seoses Austrias toimunud erinevate valimistega. Põhimõtteliselt toimis apellant keskse sisseostjana, kes soetas erinevat reklaammaterjali, mille ta edastas seejärel tasu eest piirkondlikele ja kohalikele organisatsioonidele. Apellant korraldas ka iga-aastast erakonna balli. Seda tegevust kirjeldati „väljapoole suunatud reklaamina", seevastu erakonna funktsionääride koolitusele viidati kui „sissepoole suunatud reklaamile". Antud kohtuasi käsitleb ainult „väljapoole suunatud reklaami".

4. Maksudeklaratsioonides näitas SPÖ „väljapoole suunatud reklaamiga" seotud maksustatava käibena mitmeid summasid ning taotles vastava sisendkäibemaksu mahaarvamist. SPÖ ja maksuameti vahel tekkis vaidlus selle üle, kas apellanti tuleb talle alluvate organisatsioonide heaks tehtud väljapoole suunatud reklaami osas käsitada maksukohustuslasena kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses ning kas tal on seega õigus selles osas sisendkäibemaks maha arvata. Finanzamt Klagenfurt (Klagenfurti maksuamet) leidis, et SPÖ-d ei saa käsitada maksukohustuslasena kõnealuse direktiivi tähenduses.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

SPÖ esitas apellatsioonkaebuse Unabhängiger Finanzsenati (sõltumatu maksukohus) Klagenfurti osakonnale, kes esitas Euroopa Kohtule järgmised kaheksa küsimust:

„1. Kas nõukogu 17. mai 1997. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (edaspidi „kuues direktiiv") artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et erakonna õiguslikult iseseisva liidumaa tasandi organisatsiooni „väljapoole suunatud reklaam" suhtekorralduse, teabealase tegevuse, erakonna ürituste korraldamise, reklaammaterjali piirkondlikele organisatsioonidele müügi ning iga-aastase balli (SPÖ ball) korraldamise ning läbiviimise vormis on käsitatav majandustegevusena, kui seejuures saadakse tulu arvete alusel samuti õiguslikult iseseisvatelt erakonna sektsioonidelt (piirkondlikud organisatsioonid jne) „väljapoole suunatud reklaami" kulude (osalise) hüvitamise kaudu ning balli piletimüügist?

2. Kui otsustatakse selle üle, kas tegemist on „majandustegevusega" kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 tähenduses, siis kas sellisel juhul omab tähtsust, et nimetatud tegevus „mõjutab" ka liidumaa tasandi organisatsiooni ennast ja viimane saab sellest kasu? Sellele tegevusele on iseloomulik, et reklaamitakse, küll mitte just esiplaanil, kuid paratamatu kõrvalefektina, ka erakonda ning tema poliitilisi vaateid ja eesmärke.

3. Kas „majandustegevusest" eeltoodud tähenduses saab rääkida ka siis, kui kulud „väljapoole suunatud reklaamile" ületavad kestvalt mitmekordselt sellest arvete alusel ning balli korraldamisest saadud tulu?

4. Kas tegevus on „majandustegevus" ka juhul, kui kulude arvete alusel sissenõudmine ei toimu otseselt arusaadavate majanduslike kriteeriumide alusel (nt vastavalt kulude tekitajale või tulu saajale) ning peamiselt jääb see alluva organisatsiooni enda otsustada, kas ja millises ulatuses osaleda liidumaa tasandi organisatsiooni kulude katmises?

5. Kas tegevus on „majandustegevus" ka juhul, kui reklaamiteenuste eest alluvatelt organisatsioonidelt arvete alusel sissenõutud summa suurus sõltub esiteks vastava kohaliku organisatsiooni liikmete arvust ning teiseks selle organisatsiooni poolt läkitatud saadikute arvust?

6. Kas majandustegevuse olemasolu hindamisel tuleb riiklikest vahenditest (nagu Kärnteni liidumaa Parteienförderungsgesetz'i (erakondade rahastamise korra) alusel) saadavat ja mittemaksustatavat

rahalist toetust käsitada majandusliku hüvena?

7. Kui „väljapoole suunatud reklaam” on iseenesest käsitatav majandustegevusena kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 tähenduses, siis kas asjaolu, et suhtekorraldus ja valimisreklaam kuuluvad erakonna põhiülesannete hulka ning on *conditio sine qua non* poliitiliste eesmärkide ning vaadete elluviimisel, välistab selle tegevuse kvalifitseerimise „majandustegevusena”?

8. Kas apellandi poolt ellu viidud ja „väljapoole suunatud reklaamiks” nimetatud tegevus on võrreldav reklaamiagentuuride tegevusega kuuenda direktiivi D lisa (punkti 10) tähenduses või vastab see viimasele oma sisu poolest? Kui sellele küsimusele vastatakse jaatavalt, siis kas tulude ja kulude struktuuri arvestades saab selle tegevuse mahtu asjaomasel ajaperioodil vaadelda „olulisena”?”

II. Õiguslik analüüs

5. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

2. kauba import.”

6. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõiked 1, 2 ja 5 sätestavad:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

[…]

5. Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad aga sellist tegevust või tehinguid teostavad, käsitatakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist. […]”

7. Euroopa Kohtul tuleb kindlaks määrata, kas SPÖ Kärnteni liidumaa organisatsiooni väljapoole suunatud reklaam kujutab endast „majandustegevust” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 tähenduses, võimaldades käsitada seda organisatsiooni „maksukohustuslasena” nimetatud direktiivi tähenduses. Kui jah, siis on Kärnteni liidumaa organisatsioonil õigus sisendkäibemaks direktiivi artikli 17 kohaselt maha arvata; kui ei, siis selline õigus puudub.

8. Asjaomaste sätete sõnastusest selgub, et mõistet „majandustegevus” tuleb tõlgendada laialt. Nagu Euroopa Kohus selgitas kohtuotsuses T-Mobile Austria, „hõlmab majandustegevuse mõiste laia kohaldamisala ja tal on objektiivne olemus selles mõttes, et tegevust käsitletakse sellisena, sõltumata tema eesmärkidest või tulemitest.” [3] Seepärast kuuluvad „kõik tootmis-, turustamis- ja teenuseosutamise etapid” [4] artikli 4 kohaldamisalasse.

9. Artikli 4 lõikes 2 loetletud tegevusi võib nõuetekohaselt käsitada „majandustegevusena” ning nendega tegelevat isikut „maksu-

3 – 26. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-284/04: T-Mobile Austria jt (EKL 2007, lk I-5189, punkt 35). Vt ka 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-223/03: University of Huddersfield (EKL 2006, lk I-1751, punkt 47).

4 – 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (EKL 2003, lk I-6729, punkt 42).

kohustuslasena", kui nende eesmärk on kestva tulu saamine. [5] Sellest tuleneb, et kui tegevuse tulemusena saadakse tulu ainult vahetevahel või tegevuse tulemusena ei saada üldse tulu, ei saa selle tegevusega tegelevat isikut käsitada „maksukohustuslasena", kellel on õigus sisendkäibemaks maha arvata.

10. Lisaks sätestab kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 2, et „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest" maksustatakse käibemaksuga. Siin on konkreetsete tehingute käibemaksuga maksustamise eeltingimuseks tasu olemasolu. See säte on esitatud II jaotises, milles määratletakse direktiivi kui terviku reguleerimisala. Seepärast tuleb direktiivi kõigi muude sätete tõlgendamisel artiklit 2 arvesse võtta. Nõustun Finanzamt Klagenfurti (Klagenfurti maksuamet), Kreeka valitsuse ja komisjoniga selles, et teenuste osutamine tasuta ei kujuta endast „majandustegevust" direktiivi artikli 4 tähenduses.

11. Esiteks tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on teenuste osutamine käibemaksuga maksustatav „üksnes siis, kui osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel on otsene seos". [6] Lisaks on Euroopa Kohus juba uurinud tasu olemasolu nõude mõju teabealaste ja reklaamiteenuste osutamisele. Kohtuotsus Hong Kong Trade Development Council [7] käsitles Madalmaade maksuameti keeldumist tunnustada nimetatud nõukogu Madalmaades asuvat bürood maksukohustuslasena. Büroo pakkus kaubandusringkondadele tasuta teavet Hongkongi kohta ja Hongkongi ettevõtjatega kauplemise võimaluste kohta. Euroopa Kohus leidis, et bürood ei saa käsitada maksukohustuslasena, sest ta ei saanud teabe andmisest tulu. Euroopa Kohus sedastas, et „kui isiku tegevus seisneb üksnes teenuse osutamises otsese tasuta, puudub maksustatav summa ja tasuta teenuseid seega käibemaksuga ei maksustata. Sellisel juhul tuleb teenuseosutaja võrdsustada lõpptarbijaga. Tegelikult ei kuulu tema ja kauba või teenuse saaja vaheline seos ühegi lepingukategooria alla, mille suhtes võiks kohaldada maksude ühtlustamist […]; sellisel juhul erinevad tasuta pakutavad teenused oma iseloomult maksustatavatest tehingutest, mis eeldavad käibemaksusüsteemi raames sellise tehingu toimumist, mille puhul kehtestatakse hind või vastutasu." [8]

12. Keskselt tellitud reklaamiteenuste osutamise küsimust arutas Euroopa Kohus seoses kohtuasjaga Apple and Pear Development Council. [9] Council (nõukogu) oli avalik-õiguslik organ, kelle ülesanded olid seotud Inglismaal ja Walesis kasvatatud õunte ja pirnide kvaliteedi reklaamimise ja edendamisega. Seda rahastati iga-aastasest kohustuslikust maksust, mida kohaldati õuna- ja pirnikasvatajate suhtes kas määrana iga hektari kohta, kus õunu või pirne kasvatati ja mis ei

5 – 4. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-186/89: van Tiem (EKL 1990, lk I-4363, punkt 18); 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM (EKL 2004, lk I-4295, punkt 48); 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus T-Mobile Austria jt, punkt 38.

6 – 5. veebruari 1981. aasta otsus kohtuasjas 154/80: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (EKL 1981, lk 445, punkt 12); 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics (EKL 1988, lk 6365, punkt 11).

7 – 1. aprilli 1982. aasta otsus kohtuasjas 89/81 (EKL 1982, lk 1277).

8 – *Ibidem*, punkt 10.

9 – 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council (EKL 1988, lk 1443).

ületanud teatavat summat, või siis konkreetse summana iga 50 puu kohta, mis olid istutatud kasvataja maale. Euroopa Kohus märkis, et nõukogu ülesanded olid seotud kasvatajate ühiste huvidega ning selle reklaamitegevusest saadav mis tahes tulu aitas kogu tööstust; konkreetsed põllumajandustootjad said sellest tulust kasu ainult kaudselt. Lisaks puudus seos üksikute põllumajandustootjate saadud kasu ulatuse ja nende poolt nõukogule tasumisele kuuluva kohustusliku maksu vahel. Maks ei tulenenud lepingust, vaid seaduslikust kohustusest ning seda tuli maksta sõltumata sellest, kas konkreetne põllumajandustootja oli nõukogu reklaamitegevusest kasu saanud või mitte. Euroopa Kohus leidis, et nõukogu tegevus „ei kujutanud endast „tasu eest teenuste osutamist”” [10].

13. Euroopa Kohus selgitas eespool nimetatud kohtuasjade kombineeritud mõju kohtuotsuses Tolsma. [11] Põhikohtuasja hageja R. J. Tolsma oli tänavamuusik, kes kogus möödujatelt annetusi. Madalmaade maksuamet maksustas tema tegevuse käibemaksuga. R. J. Tolsma väitis, et annetusi ei tohiks käibemaksuga maksustada, sest möödujatel puudus kohustus talle raha maksta ning kui nad otsustasid seda teha, määrasid nad summa ise. Maksuamet leidis, et osutatud teenuse ja saadud tasu vahel oli otsene seos ning selle tulemusena kujutas tema tegevus teenuste osutamist tasu eest. Euroopa Kohus sedastas, et „teenus on osutatud „tasu eest” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses ning on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele”. [12]

14. Käesoleva kohtuasja puhul väidab siseriiklik kohus eelotsusetaotluses, et aastatel 1998–2003 esitas SPÖ liidumaa tasandi organisatsioon reklaami- ja suhtekorraldusteenuste eest piirkondlikele ja kohalikele organisatsioonidele arveid vaid piiratud ulatuses. Tasude arvutamiseks puudusid selgesõnalised kriteeriumid ning tundub, et alluvatel organisatsioonidel oli vaba voli ise otsustada – vastavalt oma rahalistele vahenditele –, kas nad aitavad kanda liidumaa tasandi organisatsiooni kulutusi. Ilmselgelt puudusid SPÖ-l erakonnasisesed eeskirjad, mis oleksid reguleerinud selliste teenuste eest tasu küsimist. Olukord muutus mõnevõrra 2004. aastal. Sellest aastast edastati teatavate suhtekorraldusteenuste eest piirkondlikele organisatsioonidele arved „suhtekorralduse hüvitise” vormis ning hüvitise suurus sõltus iga piirkonna erakonnaliikmete arvust ning sellest piirkonnast pärinevate saadikute arvust.

10 – *Ibidem*, punkt 17.

11 – 1. aprilli 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93 (EKL 1982, lk I-743).

12 – *Ibidem*, punkt 14.

Saadud raha kattis vaid teatava osa kuludest, mida kandis SPÖ liidumaa tasandi organisatsioon, kes oli pidevas kahjumis, mis tulenes tema reklaami- ja suhtekorraldustegevusest.

15. Leian, et on ilmselge, et käesolev kohtuasi on analoogne kohtuasjadega Hong Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council ja Tolsma. Aastatel 1998–2003 puudus süsteem piirkondlikele ja kohalikele organisatsioonidele suhtekorralduskulutuste eest arvete korrapäraseks esitamiseks; nendel organisatsioonidel puudus lepingust tulenev või muud laadi kohustus kulutuste kandmises osaleda ning kui nad otsustasid seda teha, määrasid nad summa suuruse kindlaks ise vastavalt oma finantsolukorrale. Selline korraldus kujutab endast teenuste osutamist otsese tasuta.

16. 2004. aastal kehtestatud süsteemi olemus ei erine sellest oluliselt. Jällegi puudusid vastastikused toimingud: alluvad organisatsioonid ei maksnud tegelikult saadud teenuste eest, sest nende poolt liidumaa tasandi organisatsioonile makstud summa suurus ei vastanud tema osutatavate suhtekorraldus- ja reklaamiteenuste tegelikule väärtusele; osamakse arvutati kindla summana, mis sõltus vastava piirkonna erakonnaliikmete arvust ning sellest piirkonnast pärinevate saadikute arvust. Seepärast kandis liidumaa tasandi organisatsioon märkimisväärset ja pidevat kahju. Lisaks tõi liidumaa tasandi organisatsiooni tegevuse tulemusena tehtud reklaam kasu erakonnale tervikuna; mis tahes kasu, mida said piirkondlikud või kohalikud organisatsioonid, ei olnud isiklik ja otsene, vaid lisanduv ja kaudne.

17. Lõpetuseks tuleb antud kohtuasja puhul teha üldisem märkus suhtekorralduse ja reklaami laadi kohta. Nagu Finanzamt Klagenfurt (Klagenfurti maksuamet) ja Kreeka valitsus õigesti märkisid, on tegemist tüüpilise poliitilise pöördumisega. Erakonnad ei tegele suhtekorralduse ja reklaamikampaaniatega tulu saamise eesmärgil, vaid selleks, et oma vaateid üldsusele tutvustada. Neil on keskne roll esindusdemokraatia süsteemis ja nende korraldatud tutvustavad tegevused kuuluvad ülesannete hulka, mida nad täidavad selle süsteemi osalistena. Erakonna suhtekorraldusega kaasnev mis tahes finantselement sõltub sellise suhtekorralduse poliitilisest laadist. Kui SPÖ liidumaa tasandi organisatsioon tegi „väljapoole suunatud reklaami" talle alluvate organisatsioonide jaoks seoses erinevate valimistega Austrias (kohalik omavalitsus, liidumaa parlament, rahvusnõukogu, liidupresident), ei toiminud ta finantskaalutlustest juhitud majandustegevuses osalejana, vaid poliitilise organisatsioonina, kelle eesmärk on võita valimised.

18. Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka asjaolu, et riik rahastas SPÖ-d vastavalt

erakondade rahastamist käsitlevatele asjakohastele Austria õigusaktidele. Sellised laekumised ei kujuta endast majandustegevuse tulemusena saadud tulu; demokraatlikus süsteemis rahastatakse erakondi riiklikest vahenditest, et nad suudaksid täita oma poliitilisi ülesandeid kodanike hüvanguks. Riikliku rahastamise olemasolu iseenesest kinnitab seisukohta, et apellandi suhtekorraldustegevus ei ole majandustegevus, millega kaasneks tasu. Austria riik rahastas SPÖ-d just sellepärast, et SPÖ ei ole tavaline majandustegevuses osaleja, vaid erakond, kelle eesmärgid erinevad äriühingu omadest. Sellest tulenevalt puudub põhjus võrrelda apellanti ärilise reklaamiagentuuriga, mis oma olemusest tulenevalt tegutseb reklaamiäris tulu teenimise eesmärgil. Vastupidi – andestage mulle iroonia –, üldiselt oleks kohatu, kui erakond tegeleks poliitilise tegevusega rahalise kasu saamise eesmärgil: üldjuhul peetaks seda korruptsiooniks.

19. Eeltoodut arvestades tuleb märkida, et võib esineda olukordi, kus erakond tegeleb majandustegevusega, mis on oma laadilt äriline, tarnides kaupu ja osutades teenuseid tasu eest. Asja suulisel arutamisel tõi Kreeka valitsus näiteid erakonna kohta, kes oli avanud mahetooteid müüva poe ja juhtis selle tegevust, ning teise erakonna kohta, kes müüs ettevõtjatele oma väljaannetes reklaamipinda. Leian, et mõlema tegevuse näol on tegemist „majandustegevusega" direktiivi tähenduses ja see muudab erakonna „maksukohustuslaseks", kelle tegevus kuulub käibemaksustamisele. Kuid SPÖ liidumaa tasandi organisatsiooni „väljapoole suunatud reklaamiga" seotud tegevus ei ole selline tegevus.

III. Ettepanek

20. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esitatud küsimustele selliselt, et nõukogu 17. mai 1997. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikli 4 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et erakonna õiguslikult iseseisva liidumaa tasandi organisatsiooni „väljapoole suunatud reklaam" suhtekorralduse, teabealase tegevuse, erakonna ürituste korraldamise, reklaammaterjali piirkondlikele organisatsioonidele müügi ning iga-aastase balli korraldamise ning läbiviimise vormis ei ole käsitatav majandustegevusena, kui seejuures saadakse tulu arvete alusel samuti õiguslikult iseseisvatelt erakonna sektsioonidelt (piirkondlikud organisatsioonid jne) „väljapoole suunatud reklaami"

kulude (osalise) hüvitamise kaudu ning balli piletimüügist. Sellise liidumaa tasandi organisatsiooni olukord ei ole võrreldav ärilise reklaamiagentuuri olukorraga.

Lisaks, erakondade rahastamist käsitlevate siseriiklike õigusaktide alusel riiklikest vahenditest erakonnale makstavad toetused ei ole majanduslik hüve, mis muudaks asjaomase tegevuse majandustegevuseks kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses.