NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
M. POIARES MADURO
prednesené 9. júla 2009 [1]

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 krajinská organizácia Sozialdemokratische Partei Österreichs (Sociálnodemokratická strana Rakúska, ďalej len „SPÖ“) v Korutánsku. Táto krajinská organizácia sa člení na jednotlivé okresné a miestne organizácie. Krajinská 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 niekoľko 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 účtovala 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

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“).

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 článok 4 ods. 1 šiestej smernice [o DPH] vykladať tak, že ‚externá propagácia' (Außenwerbung) právne samostatnej regionálnej organizácie politickej strany (vytvorenej na krajinskej 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 (čiastočného) 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 článku 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 krajinskej 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 obratu?

7. V prípade, že ‚externá propagácia' by ako taká mohla byť hospodárskou činnosťou v zmysle článku 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 [bodu] 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. Článok 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. Článok 4 ods. 1, 2 a 5 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba' predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

…

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

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže. …“

7. Súdny dvor má rozhodnúť, či externá propagácia vykonaná korutánskou krajinskou organizáciou SPÖ predstavuje „hospodársku činnosť“ v zmysle článku 4 šiestej smernice, čím túto organizáciou stavia do pozície „zdaniteľnej osoby“ podľa tejto smernice. V prípade kladnej odpovede tak táto krajinská organizácia môže uplatniť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe podľa článku 17 smernice; v prípade zápornej odpovede si toto právo uplatňovať nemôže.

8. Samotné znenie príslušných ustanovení uvádza, že pojem „hospodárske činnosti“ sa má vykladať široko. V rozsudku T-Mobile Austria Súdny dvor vysvetlil, že „analýza definícií… poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu ‚hospodárska činnosť‘ a… objektívny charakter v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov“. [3] V dôsledku toho „všetky štádiá výroby, distribúcie a poskytovania služieb“ [4] spadajú do pôsobnosti článku 4.

9. Činnosti vymenované v článku 4 ods. 2 však treba skutočne považovať za „hospodárske činnosti“, ktoré osobu, ktorá sa na nich zúčastňuje, stavajú do pozície „zdaniteľnej

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.

osoby“, len vtedy, ak ich cieľom je nadobudnutie zisku na nepretržitom základe. [5] Z toho vyplýva, že ak určité činnosti prinášajú zisk len niekedy, alebo ak nie sú ziskové vôbec, osoba vykonávajúca tieto činnosti sa nepovažuje za „zdaniteľnú osobu“ oprávnenú odpočítať si daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe.

10. Článok 2 šiestej smernice ďalej stanovuje, že „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu“ podlieha dani z pridanej hodnoty. Existencia protiplnenia je tu podmienkou pre uplatnenie DPH na určité plnenie. Toto ustanovenie je súčasťou hlavy II, ktorá vymedzuje rozsah pôsobnosti šiestej smernice ako celku. Výklad každého ďalšieho ustanovenia tejto smernice preto musí vychádzať z článku 2. Súhlasím s Finanzamt Klagenfurt, gréckou vládou a Komisiou, že poskytovanie služieb bez protiplnenia nepredstavuje „hospodársku činnosť“ na účely článku 4 šiestej smernice.

11. Najskôr je potrebné poznamenať, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je poskytovanie služieb zdaniteľným plnením na účely DPH len za predpokladu „existencie plnenia zahŕňajúceho dohodu o cene alebo protihodnote“. [6] Súdny dvor sa ďalej zaoberal účinkom požiadavky úhrady za poskytovanie informačných a propagačných služieb. Rozsudok Hong Kong Trade Development Council [7] sa týkal zamietnutia zo strany holandských daňových orgánov uznať pobočku Hong Kong Trade Development Council v Holandsku ako zdaniteľnú osobu. Uvedená pobočka poskytovala obchodníkom bezplatné informácie o Hong Kongu a o možnostiach obchodovať s hongkonskými podnikmi. Súdny dvor rozhodol, že uvedenú pobočku nie je možné považovať za zdaniteľnú osobu, lebo poskytovaním informácií nezískava príjem. Uviedol, že „ak činnosť poskytovateľa spočíva výlučne 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 považovať za konečného spotrebiteľa… Súvislosť medzi ňou a príjemcom tovarov alebo služieb totiž nespadá do žiadnej kategórie zmluvy, ktorá by mohla podliehať harmonizácii v daňovej oblasti…; za týchto okolností sa bezplatné služby odlišujú svojou povahou od zdaniteľných plnení, ktoré v rámci systému dane z pridanej hodnoty predpokladajú stanovenie ceny alebo protiplnenia“. [8]

12. Otázka centrálneho poskytovania propagačných 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 jabĺk a hrušiek pestovaných v Anglicku a Walese. Bol financovaný z povinných ročných príspevkov pestovateľov jabĺk a hrušiek vo výške nepresahujúcej určitú sumu na každý hektár pôdy, na ktorej boli zasadené jablone a hrušky, alebo určitou

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.

sumou za každých 50 stromov zasadených na pozemkoch pestovateľa. Súdny dvor rozhodol, že funkcie Councilu týkajúce sa spoločného záujmu pestovateľov a všetky výhody vyplývajúce z jeho propagačnej činnosti má celé odvetvie; jednotliví pestovatelia majú takéto výhody len nepriamo. Neexistovala tu tiež žiadna súvislosť medzi úrovňou výhod patriacich jednotlivým pestovateľom a výškou povinných poplatkov, ktoré museli platiť Councilu. Uvedený poplatok nevyplýval zo zmluvnej, ale zo zákonnej povinnosti a bol splatný bez ohľadu na to, či mal jednotlivý pestovateľ v skutočnosti nejaké výhody z propagačnej činnosti Councilu. Súdny dvor dospel k záveru, že činnosť, ktorú vykonával Council, „nepredstavuje ‚poskytovanie… služieb za protiplnenie'". [10]

13. Kombinovaný účinok predchádzajúcich vecí vysvetlil Súdny dvor v rozsudku Tolsma [11]. Žalobca vo veci samej, pán Tolsma, bol pouličným hudobníkom, ktorý vyberal dary od okoloidúcich. Holandské daňové orgány mu na túto činnosť uplatnili DPH. Pán Tolsma tvrdil, že uvedené dary nie sú predmetom DPH, lebo okoloidúci nemali žiadnu povinnosť zaplatiť mu akúkoľvek sumu, a pokiaľ sa tak rozhodli, určili si sami výšku tejto sumy. Daňové orgány zastávali názor, že existuje priama súvislosť medzi poskytovanou službou a získanými platbami a že činnosť pána Tolsmu teda predstavuje poskytovanie služieb za protiplnenie. Súdny dvor rozhodol, že „poskytovanie služieb sa uskutočňuje ‚za protiplnenie' v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice, a je teda zdaniteľným plnením len vtedy, ak existuje právny vzťah medzi poskytovateľom služieb a príjemcom, na základe ktorého dochádza k vzájomnému plneniu, pričom odmena prijatá poskytovateľom služieb predstavuje hodnotu skutočne poskytnutú ako protiplnenie za službu poskytovanú príjemcovi". [12]

14. V prejednávanej veci vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že v období od roku 1998 do roku 2003 krajinská organizácia SPÖ účtovala náklady na služby súvisiace s propagačnou činnosťou a prácou okresným a miestnym organizáciám len v obmedzenom rozsahu. Neexistovali žiadne zreteľné kritériá na určenie takéhoto vyúčtovania a zrejme sa ponechalo na rozhodnutí podriadených organizácií — v závislosti na ich finančných zdrojoch — či sa budú podieľať na nákladoch krajinskej organizácie. SPÖ zjavne nemala žiadnu internú stranícku úpravu o spôsobe vyúčtovania týchto služieb. Táto situácia sa mierne zmenila v roku 2004. Od uvedeného roku boli niektoré služby v oblasti práce s verejnosťou účtované okresným organizáciám vo forme „poplatku za prácu s verejnosťou", ktorého výška bola stanovená podľa počtu členov strany v príslušnom okrese a jednak podľa počtu poslancov z príslušného

10 — Tamže, bod 17.
11 — Rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743.
12 — Tamže, bod 14.

okresu. Tieto poplatky pokrývali len časť výdavkov vynaložených krajinskou organizáciou SPÖ, ktorej vznikali značné straty z činnosti spočívajúcej v propagácii a práci s verejnosťou.

15. Podľa 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 účtovania výdavkov vzniknutých pri práci s verejnosťou okresným a miestnym organizáciám; uvedené organizácie nemali žiadnu povinnosť, či už zmluvnú alebo inú, podieľať sa na uvedených výdavkoch, a ak sa tak rozhodli urobiť, bolo na nich, aby podľa svojej finančnej situácie určili výšku príspevku. Takáto úprava predstavuje poskytovanie služieb bez priameho protiplnenia.

16. Podstata systému zavedeného v roku 2004 sa v žiadnom podstatnom ohľade nelíši. Ani tu neexistovalo vzájomné plnenie: podriadené organizácie neplatili v skutočnosti za služby, ktoré im boli poskytované, lebo výška príspevkov, ktoré platili krajinskej organizácii, nezodpovedala skutočnej hodnote služieb súvisiacich s prácou s verejnosťou a propagáciou a uvedené príspevky boli stanovené jednak podľa počtu členov strany v príslušnom okrese a jednak podľa počtu poslancov z príslušného okresu. Krajinskej organizácii preto vznikali značné straty. Publicita vyplývajúca z činnosti krajinskej organizácie navyše prospievala strane ako celku; každý prínos pre okresnú a miestnu organizáciu nebol individuálny a priamy, ale vedľajší a nepriamy.

17. Nakoniec v prejednávanej veci existuje aj všeobecnejší aspekt týkajúci sa povahy práce s verejnosťou a propagačnou činnosťou. Ako Finanzamt Klagenfurt a grécka vláda správne tvrdia, ide o typický prípad politického prejavu. Politické strany sa nezúčastňujú verejnej a propagačnej kampane s cieľom dosiahnuť príjem, ale s cieľom oboznámiť verejnosť so svojimi názormi. Politické strany zohrávajú hlavnú rolu v systéme zastupiteľskej demokracie a verejné činnosti, ktoré organizujú, sú súčasťou funkcií, ktoré plnia ako subjekty uvedeného systému. Akýkoľvek finančný aspekt práce s verejnosťou vykonávanej politickou stranou je podriadený politickej povahe takejto práce s verejnosťou. Keď krajinská organizácia SPÖ vykonávala „externú propagáciu“ pre svoje podriadené organizácie vo vzťahu k rôznym voľbám v Rakúsku (obecným, krajinským, 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 práv-

nych 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 verejnosťou 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 priorít 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 prepáčite 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 krajinskou 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 krajinskej organizácie politickej strany vo forme práce s verejnosťou, 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 organizá-

ciám a pod.) a zo vstupného na bál. Takáto krajinská 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.