SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA M. POIARESA MADURA,

predstavljeni 9. julija 2009 [1]

1. Obravnavana zadeva se nanaša na razlago člena 4(1) in (2) Šeste direktive o DDV. [2] Predložitveno sodišče sprašuje, ali so določene finančne transakcije politične stranke za namene te direktive gospodarske dejavnosti.

I – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

2. Pritožnica v postopku v glavni stvari je koroška deželna organizacija Sozialdemokratische Partei Österreichs (Socialdemokratska stranka Avstrije, v nadaljevanju SPÖ). Ta deželna organizacija je razdeljena na posamezne okrajne in lokalne skupine. Deželna organizacija ter okrajne skupine so samostojne pravne osebe, lokalne skupine pa ne.

3. Med letoma 1998 in 2004 je pritožnica za podrejene skupine organizirala različne dejavnosti s področja stikov z javnostmi in oglaševanja v povezavi z različnimi volitvami v Avstriji. V bistvu je delovala kot osrednja nabavna agencija, ki je pridobivala reklamno gradivo, ki ga je nato za plačilo posredovala okrajnim in krajevnim skupinam. Organizirala je tudi vsakoletni ples stranke. Te dejavnosti so bile opisane kot „zunanje oglaševanje“, v primerjavi z usposabljanjem uslužbencev stranke, ki je bilo opredeljeno kot „notranje oglaševanje“. Obravnavana zadeva se nanaša le na „zunanje oglaševanje“.

4. V davčnem obračunu je SPÖ v zvezi z „zunanjim oglaševanjem“ prijavila različne vsote kot obdavčljiv promet in zahtevala odbitek ustreznega vstopnega davka. Med SPÖ in davčnim organom je nastal spor glede vprašanja, ali je treba v skladu s Šesto direktivo o DDV pritožnico pri izvajanju dejavnosti „zunanjega oglaševanja“ za podrejene skupine šteti za davčnega zavezanca, ki je v tem kontekstu upravičen do odbitka vstopnega davka. Finanzamt Klagenfurt (davčni urad v Celovcu) je zavzel stališče, da

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Šesta direktiva Sveta št. 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1).

za namene Direktive SPÖ ni mogoče šteti za davčnega zavezanca. SPÖ se je pritožila na Unabhängiger Finanzsenat (neodvisni senat za finančne zadeve), Celovec, ki je Sodišču ES predložil osem vprašanj:

„1. Ali je treba člen 4(1) Šeste direktive Sveta št. 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva) razlagati tako, da je ‚zunanje oglaševanje' pravno samostojne deželne organizacije neke politične stranke v obliki stikov z javnostjo, obveščanja, izvajanja strankarskih prireditev, dobavljanja reklamnega gradiva okrajnim organizacijam in organizacije ter prirejanja vsakoletnega plesa (SPÖ-Ball) treba obravnavati kot gospodarsko dejavnost, če se pri tem z (deloma) nadaljnjim zaračunavanjem izdatkov za ‚zunanje oglaševanje' prav tako pravno samostojnim organizacijskim enotam stranke (okrajne organizacije itd.) in z vstopninami, pobranimi pri izvedbi plesa, ustvarijo prihodki?

2. Ali se v okviru presoje ‚gospodarske dejavnosti' v smislu člena 4(1) in (2) Šeste direktive izkaže za škodljivo, če se dejavnosti, navedene v vprašanju 1, ‚odražajo' tudi na deželnih organizacijah in so tako tudi njim v korist? V naravi stvari je, da se v okviru teh dejavnosti tako politična stranka kot tudi njeni politični cilji in nazori, čeprav morda ne na prvi pogled, zato pa kot nujna stranska posledica, neprenehoma oglašujejo.

3. Ali je mogoče govoriti o ‚gospodarski dejavnosti' v prej omenjenem smislu, če izdatki za ‚zunanje oglaševanje' stalno večkratno presegajo prihodke iz omenjenih dejavnosti, ki izvirajo iz nadaljnjega zaračunavanja izdatkov in iz prireditve plesa?

4. Ali gre za ‚gospodarsko dejavnost', tudi če se izdatkov nadalje ne zaračunava v skladu z neposredno prepoznavnimi gospodarskimi merili (na primer: obračun stroškov glede na povzročitev ali uporabo) in je v bistvenem delu prepuščeno podorganizacijam, ali in v kolikšni meri bodo krile izdatke deželnih organizacij?

5. Ali gre za ‚gospodarsko dejavnost', tudi če se podorganizacijam zaračunava oglaševalske storitve v obliki prispevka, katerega višina je po eni strani odvisna od števila članov zadevne podorganizacije, po drugi strani pa od števila poslancev, ki jih je delegirala?

6. Ali je treba javne subvencije, ki niso obdavčene (kot, denimo, financiranje strank v skladu s koroškim Parteienförderungsgesetz (zakonom o financiranju strank)), pri vprašanju, ali gre za gospo-

darsko dejavnost, prav tako obravnavati kot gospodarsko korist?

7. Če bi se v ločeni obravnavi ‚zunanjega oglaševanja' izkazalo, da gre za gospodarsko dejavnost v smislu člena 4(1) in (2) Šeste direktive: ali je okoliščina, da stiki z javnostjo in volilna kampanja spadajo k osnovnim dejavnostim političnih strank in so *conditio sine qua non* za dosego političnih ciljev in ustvarjanje vsebin, v nasprotju z uvrstitvijo teh dejavnosti med ‚gospodarske dejavnosti'?

8. Ali so dejavnosti, ki jih opravlja pritožnica in so označene kot ‚zunanje oglaševanje', takšne, da jih je mogoče v smislu priloge D (številka 10) Šeste direktive primerjati z dejavnostmi, ki jih opravljajo oglaševalske agencije, oziroma da ustrezajo vsebini v skladu z njimi? Če je odgovor na vprašanje pritrdilen, ali se lahko obseg izvedenih dejavnosti v primeru obravnavane strukture prihodkov in izdatkov v obdobju, upoštevnem za pritožbo, lahko označi kot ‚ne nepomemben'?"

II – Presoja

5. Člen 2 Šeste direktive o DDV določa:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

2. uvoz blaga."

6. Člen 4(1), (2) in (5) Šeste direktive o DDV določa:

„1. ‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[…]

5. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. […]“

7. Sodišče mora odgovoriti na vprašanje, ali je zunanje oglaševanje, ki ga je izvedla koroška deželna organizacija SPÖ, „gospodarska dejavnost“ v smislu člena 4 Šeste direktive o DDV, zaradi česar bi bila v skladu s to direktivo ta organizacija „davčni zavezanec“. Če je tako, lahko koroška deželna organizacija uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka v skladu s členom 17 Direktive; če ni, tega ne more zahtevati.

8. Že iz besedila upoštevnih določb je jasno razvidno, da je treba izraz „gospodarska dejavnost“ razlagati široko. Kot je Sodišče pojasnilo v sodbi T-Mobile Austria, „zajema pojem ‚gospodarske dejavnosti‘ široko področje in […] gre za objektivni pojem v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od njenega namena ali rezultata“. [3] Tako se za „vse faze proizvodnje, distribucije in opravljanja storitev“ [4] uporablja člen 4.

9. Vendar se dejavnosti, opredeljene v členu 4(2), lahko zares štejejo za „gospodarske dejavnosti“ – zaradi česar je oseba, ki jih

3 – Sodba z dne 26. junija 2007 v zadevi T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, ZOdl., str. I-5189, točka 35). Glej tudi sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Univerza v Huddersfieldu (C-223/03, ZOdl., str. I-1751, točka 47.

4 – Sodba z dne 26. junija 2003 v zadevi MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, ZOdl., str. I-6729, točka 42.

izvaja, „davčni zavezanec“ –, le če je njihov cilj stalno pridobivanje dohodka. [5] Iz tega izhaja, da v primerih, ko dejavnost ustvarja dohodek le občasno ali ne ustvari nobenega dohodka, oseba, ki izvaja to dejavnost, ni „davčni zavezanec“ s pravico do odbitka vstopnega davka.

10. Dalje, člen 2 Šeste direktive o DDV določa, da je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, [opravljena] za plačilo“. Tukaj je plačilo pogoj za odmero DDV od določene transakcije. Ta določba je del naslova II, ki opredeljuje obseg Direktive kot celote. Vse preostale določbe Direktive se morajo zato razlagati ob upoštevanju člena 2. Strinjam se s Finanzamt Klagenfurt, grško vlado in Komisijo, da brezplačna dobava storitev ni „gospodarska dejavnost“ za namene člena 4 Direktive.

11. Najprej je treba opozoriti, da je v skladu s precej uveljavljeno sodno prakso Sodišča ES dobava storitev obdavčljiva za namene DDV „samo, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom“. [6] Poleg tega je Sodišče že presojalo, kakšen učinek imajo zahteve po plačilu na dobavo informacijskih in oglaševalskih storitev. Sodba Hong Kong Trade Development Council [7] se je nanašala na zavrnitev priznanja Sveta za razvoj trgovine Hongkonga iz Nizozemske za davčnega zavezanca s strani nizozemske davčne službe. Svet je trgovcem brezplačno zagotavljal informacije o Hongkongu in o priložnostih za trgovanje s hongkonškimi družbami. Sodišče je ugotovilo, da sveta ni mogoče šteti za davčnega zavezanca, saj z zagotavljanjem informacij ni pridobival dohodka. Navedlo je, da „kadar dejavnost izvajalca storitev obsega izključno opravljanje storitev brez neposrednega plačila, ne obstaja davčna osnova in zadevne brezplačne storitve niso predmet davka na dodano vrednost. V takšnih okoliščinah je treba osebo, ki zagotavlja storitve, izenačiti s končnim potrošnikom […] Dejansko povezava med njim in prejemnikom blaga ali storitev ne spada v nobeno skupino pogodb, za katero obstaja verjetnost, da bodo predmet davčnega usklajevanja […]; v teh okoliščinah imajo brezplačno zagotovljene storitve drugačno naravo kot obdavčljive transakcije, ki v okviru sistema DDV predpostavljajo obstoj dogovora o ceni ali plačilu“. [8]

12. O vprašanju dobave centralno naročenih oglaševalskih storitev je Sodišče odločalo v zadevi Apple and Pear Development Council. [9] Pear Development Council (Sklad

5 – Sodbi z dne 4. decembra 1990 v zadevi van Tiem (C-186/89, Recueil, str. I-4363, točka 18) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM (C-77/01, ZOdl., str. I-4295, točka 48) ter v opombi 3 navedena sodba v zadevi T-Mobile Austria, točka 38.

6 – Sodbi z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, str. 445, točka 12) in z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, str. 6365, točka 11).

7 – Sodba z dne 1. aprila 1982 v zadevi Hong Kong Trade Development Council (89/81, Recueil, str. 1277).

8 – *Ibid.*, točka 10.

9 – Sodba z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, str. 1443).

za razvijanje hrušk) je bil oseba javnega prava z nalogami, povezanimi z oglaševanjem in promocijo kakovosti jabolk in hrušk, ki rastejo v Angliji in Walesu. Financiral se je iz obvezne letne dajatve, naložene pridelovalcem jabolk in hrušk, v višini, ki ni presegla določene vsote po hektarju zemlje, posajene z jablanami ali hruškami, ali določene vsote za vsakih 50 dreves, posajenih na pridelovalčevem zemljišču. Sodišče je ugotovilo, da so se naloge sklada navezovale na skupni interes pridelovalcev in da so vse koristi od oglaševanja pripadle celotni industriji; posamezni kmetje so te koristi uživali le posredno. Poleg tega ni povezave med stopnjo koristi za posameznega kmeta in višino obvezne dajatve, ki so je morali plačati skladu. Dajatev ni izvirala iz pogodbene, ampak zakonske dolžnosti in jo je bilo mogoče izterjati ne glede na to, ali je imel posamezen kmet resnično korist od oglaševalskih dejavnosti sklada. Sodišče je ugotovilo, da dejavnost sklada „ni dobava […] ‚storitev, [opravljena] za plačilo'". [10]

13. Združen učinek obeh navedenih zadev je Sodišče pojasnilo v sodbi Tolsma. [11] Tožnik v postopku v glavni stvari R. J. Tolsma je bil ulični glasbenik, ki je zbiral prispevke mimoidočih. Nizozemski davčni organ je na to dejavnost obračunal DDV. Tožnik je trdil, da prispevki niso predmet DDV, ker mu mimoidoči niso bili dolžni plačati, in ko so se odločili, da to storijo, so višino zneska določili sami. Davčni organ je zavzel stališče, da je podana neposredna povezava med dobavljeno storitvijo in prejetimi plačili, zaradi česar je posledično njegova dejavnost pomenila dobavo storitev za plačilo. Sodišče je ugotovilo, da „je storitev opravljena ‚za plačilo' v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive in je zato obdavčljiva samo, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika". [12]

14. V obravnavani zadevi nacionalno sodišče v predložitveni odločbi navaja, da je v obdobju med letoma 1998 in 2003 deželna organizacija SPÖ okrajnim in lokalnim skupinam zaračunala dajatve za storitve oglaševanja in stikov z javnostmi le v omejenem obsegu. Za izračun dajatev ni bilo jasnih meril in zdi se, da so se podrejene skupine svobodno odločale – glede na lastne finančne vire –, ali bodo prispevale za izdatke deželne organizacije. SPÖ očitno ni imela notranjih strankarskih pravil, ki bi urejala način zaračunavanja takšnih storitev. Položaj se je nekoliko spremenil leta 2004. Od tega leta dalje so bile določene storitve stikov z javnostmi zaračunane okrajnim skupinam kot „dajatev za stike z javnostmi", katere višina je bila določena glede na število članov stranke iz zadevnega okraja skupine in število poslancev v parlamentu iz tega okraja.

10 – *Ibid.*, točka 17.

11 – Sodba z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma (C-16/93, Recueil, str. I-743).

12 – *Ibid.*, točka 14.

S temi sredstvi je bil krit le omejen del stroškov, ki so nastali deželni organizaciji SPÖ, ki je imela stalno izgubo pri storitvah oglaševanja in stikov z javnostmi.

15. Menim, da je obravnavana zadeva očitno podobna zadevam Hong Kong Trade Development Council, Apple and Pear Development Council ter Tolsma. V obdobju med letoma 1998 in 2003 ni bil vzpostavljen sistem rednega zaračunavanja stroškov, povezanih s stiki z javnostmi, okrajnim in lokalnim skupinam; te skupine niso bile ne pogodbeno ne drugače dolžne prispevati; če so se za to odločile, so same določile višino prispevka glede na lasten finančni položaj. Takšna ureditev pomeni dobavo storitev brez neposrednega plačila.

16. Bistvo sistema, ki je bil vzpostavljen leta 2004, se od tega ne razlikuje v nobeni pomembni točki. Tudi v tem primeru ni bilo vzajemnih izpolnitev: podrejene skupine dejansko niso plačevale za prejete storitve, saj višina prejemkov, ki so jih plačale deželni organizaciji, ni ustrezala dejanski vrednosti njenih storitev oglaševanja in stikov z javnostmi; tudi prispevki so bili izračunani v pavšalu glede na število članov stranke v okraju in število poslancev v parlamentu iz tega okraja. Deželna organizacija je imela zato pomembne in stalne izgube. Poleg tega je imela korist od stikov z javnostmi, ki jih je opravila deželna organizacija, celotna stranka; korist, ki so jo imele okrajne ali lokalne skupine, ni bila posamična in neposredna, temveč postranska in posredna.

17. Za konec je treba širše poudariti naravo stikov z javnostmi in oglaševanja v obravnavani zadevi. Finanzamt Klagenfurt in grška vlada sta pravilno navedla, da je to običajen primer političnega govora. Politične stranke se ne ukvarjajo s stiki z javnostmi in oglaševanjem zaradi pridobivanja dohodka, temveč zato da javnosti predstavijo svoje ideje. Igrajo osrednjo vlogo v sistemu predstavniške demokracije in navzven usmerjene dejavnosti, ki jih organizirajo, so del nalog, ki jih opravljajo kot igralci znotraj tega sistema. Finančni vidik, ki je posledica strankinih stikov z javnostmi, je podrejen politični naravi teh stikov. Deželna organizacija SPÖ pri izvajanju dejavnosti „zunanjega oglaševanja“ za svoje podrejene skupine v povezavi s številnimi volitvami v Avstriji (občinski svet, deželna skupščina, nacionalna skupščina, zvezno predsedstvo) ni delovala kot gospodarski subjekt, ki ga vodijo finančni razlogi, temveč kot politična organizacija s ciljem zmagati na volitvah.

18. Na to ugotovitev ne vpliva dejstvo, da je SPÖ pridobila sredstva od države na podlagi

upoštevne avstrijske zakonodaje o financiranju političnih strank. Takšen dohodek ni dohodek iz gospodarske dejavnosti; v demokratičnem sistemu se stranke financirajo iz javnih sredstev, da lahko opravljajo svoje politične naloge v korist državljanov. Dejansko financiranje iz javnih virov dodatno podkrepi stališče, da tožnikove dejavnosti stikov z javnostmi niso plačljive gospodarske dejavnosti. Avstrijska država je financirala SPÖ ravno zato, ker ni običajen gospodarski subjekt, temveč politična skupina, katere prednostne naloge se razlikujejo od tistih, ki jih ima gospodarska družba. Posledično ni podlage za primerjavo pritožnice z oglaševalsko agencijo na trgu, ki je že po naravi stvari v oglaševalskem poslu zaradi zaslužka. Nasprotno – če mi oprostite ironijo – bi bilo na splošno neprimerno za politično stranko, da začne opravljati politične aktivnosti s ciljem pridobivanja denarnega dobička: običajno bi to šteli za korupcijo.

19. Kljub navedenemu bi poudaril, da v določenih okoliščinah politična stranka lahko opravlja gospodarske dejavnosti, ki so tržne narave, z dobavo blaga ali s storitvami za plačilo. Na obravnavi je grška vlada navedla primer stranke, ki je odprla in vodila trgovino z ekološkimi izdelki, in primer stranke, ki je poslovnim subjektom prodajala oglaševalski prostor v svojih publikacijah. Menim, da gre v obeh primerih za „gospodarske dejavnosti“ za namene Direktive, zaradi česar je stranka „davčni zavezanec“ za DDV. Vendar dejavnosti „zunanjega oglaševanja“ deželne organizacije SPÖ niso takšne dejavnosti.

III – Predlog

20. Sodišču zato predlagam, naj na predložena vprašanja odgovori, da je treba člen 4(1) Šeste direktive Sveta št. 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero razlagati tako, da „zunanjega oglaševanja“ pravno samostojne deželne organizacije neke politične stranke v obliki stikov z javnostjo, obveščanja, izvajanja strankarskih prireditev, dobavljanja reklamnega gradiva okrajnim organizacijam in organizacije ter prirejanja vsakoletnega plesa ni mogoče obravnavati kot gospodarsko dejavnost, če se pri tem z (deloma) nadaljnjim zaračunavanjem izdatkov za „zunanje oglaševanje“ prav tako pravno samostojnim organizacijskim enotam

stranke (okrajne organizacije itd.) in z vstopninami, pobranimi pri izvedbi plesa, ustvarijo prihodki. Takšna deželna organizacija ni v položaju, ki bi bil primerljiv z oglaševalsko agencijo na trgu.

Poleg tega javne subvencije, ki jih prejme politična stranka v skladu z nacionalnim zakonom o financiranju strank, niso gospodarske koristi, zaradi katerih bi se zadevno dejavnost štelo za „gospodarsko dejavnost“ za namene Šeste direktive o DDV.